

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UNIRIO)
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

TATIANA MACHADO MILLAN

**APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS
TRIBUTÁRIAS: DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

Rio de Janeiro
2º Semestre / 2020

TATIANA MACHADO MILLAN

**APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS
TRIBUTÁRIAS: DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Frana Elizabeth Mendes

Rio de Janeiro
2º Semestre / 2020

M645

Millan, Tatiana Machado

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS
TRIBUTÁRIAS: DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA / Tatiana
Machado Millan. -- Rio de Janeiro, 2020.

66 f.

Orientadora: Frana Elizabeth Mendes.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) -
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro,
Graduação em Direito, 2020.

1. Princípio do Não Confisco. 2. Efeito
Confiscatório. 3. Multa Tributária. I. Mendes, Frana
Elizabeth, orient. II. Título.

TATIANA MACHADO MILLAN

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS: DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em _____ de _____ de _____.

Banca examinadora:

Prof^a. Dr^a. Frana Elizabeth Mendes (Orientadora)

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO

Prof. Dr. Celso de Albuquerque Silva

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO

Prof. Me. José Carlos Vasconcellos dos Reis

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu companheiro de vida, Cassiano, por todo o incentivo e suporte emocional necessários a essa jornada.

Agradeço aos meus pais, Antônio Carlos e Vera, por abrirem as portas de sua casa e me receberem de braços abertos no seu dia a dia, propiciando um ambiente de tranquilidade e carinho.

Agradeço às minhas irmãs, Andréa e Daniela, pelas conversas, pelas risadas e pela paciência nos momentos de incerteza.

Agradeço à minha orientadora, Professora Frana, pela disponibilidade e pelo direcionamento sempre preciso.

Agradeço à Professora Elizabeth Sussekind e à sua monitora Marta pela disposição em ajudar, tornando o período de elaboração desse trabalho mais tranquilo.

Agradeço, por fim, aos colegas de turma que me acompanharam ao longo dos cinco anos da graduação por todos os momentos vividos juntos que ajudaram a tornar esse longo período inesquecível. Em especial, agradeço aos amigos mais próximos pela colaboração acadêmica com a qual sempre pude contar e pelos momentos especiais vividos dentro e fora da universidade.

RESUMO

O presente trabalho procura analisar a posição da doutrina e da jurisprudência pátrias em relação à aplicação do princípio do não confisco, enunciado no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, às multas tributárias. Para uma melhor compreensão das problemáticas envolvidas nessa questão central, parte-se da explicação de conceitos básicos relacionados ao tema, como princípio constitucional, efeito confiscatório, tributo e multa tributária, para, só então, explicitar os diferentes entendimentos acerca da aplicabilidade do princípio da não confiscatoriedade às multas.

Palavras-chave: Princípio do não confisco. Efeito confiscatório. Multa tributária.

ABSTRACT

The present work seeks to analyze the position of the national doctrine and jurisprudence about the application of the principle of non-confiscation, enunciated in article 150, IV, of the Brazilian Federal Constitution, to the tributary fines. For a better understanding of the issues involved in this central topic, the work starts with the explanation of basic concepts related to the theme, such as constitutional principle, confiscatory effect, tribute and tributary fine, only then to explain the different understandings about the applicability of the principle of non-confiscation to the fines.

Keywords: Principle of non-confiscation. Confiscatory effect. Tributary fines.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgR	Agravo Regimental
ARE	Recurso Extraordinário com Agravo
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
HC	<i>Habeas Corpus</i>
MC	Medida Cautelar
Min.	Ministro
Min. Rel.	Ministro Relator
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RG	Repercussão Geral
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	11
1.1. O sistema tributário nacional.....	11
1.2. Os princípios constitucionais tributários	13
1.3. O princípio do não confisco.....	15
2. CONCEITO E DEFINIÇÃO DE TRIBUTO.....	22
2.1. Conceito constitucional	22
2.2. Definição legal do CTN	24
2.3. Espécies tributárias.....	26
3. MULTAS TRIBUTÁRIAS.....	31
3.1. Direito tributário sancionatório.....	31
3.2. Definição de multa tributária.....	36
3.3. Espécies de multas tributárias	38
4. DIVERGÊNCIA DOUTRINÁRIA QUANTO À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS	40
5. A JURISPRUDÊNCIA DO STF QUANTO À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS	49
5.1. Limites quantitativos.....	52
5.1.1. Multas isoladas	53
5.1.2. Multas moratórias	54
5.1.3. Multas de ofício.....	56
CONCLUSÃO.....	60
REFERÊNCIAS.....	62

INTRODUÇÃO

Questão que há algum tempo é tema de análise doutrinária e assunto debatido nos tribunais brasileiros diz respeito à aplicação do princípio do não confisco, previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, às multas tributárias.

Dentro do sistema tributário nacional, os princípios constitucionais assumem o papel de diretrizes com alto grau de abstração e se prestam a orientar e condicionar a elaboração, interpretação e aplicação das demais normas tributárias. É justamente nesse contexto que se insere o princípio do não confisco.

Conforme tal princípio, seria vedada a cobrança de tributo com efeito confiscatório. A compreensão do termo “efeito confiscatório”, entretanto, não é tarefa fácil, já que deve ser avaliada em cada caso concreto, evidenciando o destaque que a atuação do Poder Judiciário adquire nesse cenário. Já quanto ao termo “tributo”, a própria Constituição Federal trata de conceituá-lo, traçando seus contornos e sendo complementada pela definição trazida pelo CTN.

É exatamente a partir de tal definição de tributo que fica clara a distinção entre a sua natureza jurídica e a das multas tributárias: tributo não é sanção de ato ilícito, justamente o que as multas são, enquanto penalidades. A diferença entre a natureza jurídica dos tributos e das multas, diretamente relacionada às diferentes finalidades das duas figuras, é precisamente o que levanta o debate sobre a aplicabilidade do princípio do não confisco às penalidades pecuniárias.

Apesar de a literalidade do texto constitucional preconizar que o princípio constitucional aqui tratado se aplicaria apenas aos tributos, de natureza jurídica diversa das multas tributárias, identifica-se corrente doutrinária que entende que o referido princípio se estenderia às multas, configurando limitação à aplicação dessas penalidades. Expondo a discussão que envolve o tema, apontam Becho e Pires (2016, p. 296):

A questão inicial que se coloca é saber se também as multas tributárias devem obediência ao princípio do não confisco. Não há qualquer uniformidade na doutrina, que sempre se mostrou dividida sobre esse assunto.

O estudo aqui desenvolvido parte da elucidação dos conceitos teóricos e definições relativos ao princípio do não confisco e às multas tributárias para, em

seguida, buscar compreender as diferentes possibilidades de interpretação do texto constitucional quanto à aplicação do limite imposto por tal princípio às penalidades pecuniárias. Para essa compreensão, busca-se amparo na doutrina pátria e analisa-se os fundamentos das diferentes posições adotadas sobre o tema.

A partir daí, diante da relevância do Poder Judiciário no desfecho dos casos concretos e da influência que suas decisões exercem na aplicação das leis, busca-se compreender os contornos jurisprudenciais do tema. Em se tratando especificamente de matéria prevista na Carta Magna, é conferida ênfase à jurisprudência da nossa Corte Constitucional. Segundo Renato Lopes Becho:

Mas é claro que, se o legislador editar uma lei estipulando os limites da tributação, caberá ao Poder Judiciário dizer se o princípio do não confisco foi ou não desrespeitado, quer pela legislação geral (que não se espera venha a ser editada, repita-se), quer em um determinado caso concreto. Quem vai delimitar o alcance do aludido princípio então será sempre o Poder Judiciário, a quem incumbe “avaliar a avaliação” feita pelo Poder Legislativo, expressão presente nas lições de Humberto Ávila. Especialmente o Supremo Tribunal Federal, tribunal competente para dirimir eventual contrariedade ao antes referido dispositivo constitucional, como última instância. (BECHO e PIRES, 2016, p. 294)

Almeja-se, ao percorrer o caminho proposto, esclarecer como a questão central que se coloca tem sido tratada atualmente no país.

1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

1.1. O sistema tributário nacional

Apesar de complexo, nosso ordenamento jurídico é unitário. Explica-se tal unidade através da teoria de Kelsen, segundo a qual as normas jurídicas seriam escalonadas em forma de “pirâmide”, havendo normas hierarquicamente superiores que serviriam de fundamento para aquelas inferiores a elas (BOBBIO, 1995). No topo de tal “pirâmide”, estaria a Constituição Federal, norma superior a todas as demais e cuja observância se faz obrigatória, não sendo “um mero repositório de recomendações [...], mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas” (CARRAZZA, 2013, p. 35). Roque Antonio Carrazza (2013, p. 34) traduz a ideia da supremacia constitucional ao se referir à Carta Magna como a “lei máxima, [...] o critério último de existência e validade das demais normas do sistema do Direito”. Dessa forma, faz-se possível, apesar de sua complexidade, que o ordenamento seja visto como uma unidade, já que todas as normas, em última instância, observam um mesmo fundamento de validade.

Considerando a estrutura escalonada do ordenamento jurídico, as normas inferiores que não guardam harmonia com as superiores não possuem validade dentro do ordenamento (CARRAZZA, 2013). Quando tal descompasso ocorre entre uma norma inferior e a Constituição, estamos diante de uma inconstitucionalidade, que pode ser classificada como formal, situação em que a norma inferior é editada em desconformidade com os procedimentos previstos na Carta Magna, ou material, situação em que o conteúdo da norma inferior se mostra incompatível com os preceitos constitucionais.

Se Norberto Bobbio (1995, p. 71) expõe que “um ordenamento jurídico, além de uma unidade, constitui também um sistema”, Carrazza (2013, p. 43-44) indica que:

Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.

Partindo da compreensão de que nosso ordenamento jurídico como um todo constitui um sistema unitário que segue a organização até aqui descrita, é

natural a conclusão de que essa mesma organização hierarquizada de normas também se aplica aos sistemas sobre matérias específicas, mais delimitados, existentes dentro desse ordenamento. Nesse sentido, o sistema tributário nacional pode ser entendido como o conjunto de normas de diferentes hierarquias que disciplinam a atividade de tributação. Regina Helena Costa (2018, e-book sem paginação) assim resume:

Assim, por sistema tributário nacional entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.

No topo do sistema tributário nacional, temos a Constituição Federal. As normas constitucionais pautam todas as demais normas que tratam de tributação dentro do ordenamento brasileiro, ou seja, trata-se da principal fonte de direito tributário no nosso país. A nossa Constituição é, conforme classificação doutrinária, do tipo analítica e rígida, de forma que, quando tratamos de direito tributário, vemos uma grande quantidade de normas constitucionais balizando a atividade tributante, normas essas de difícil alteração. Da lição de Regina Helena Costa (2018, e-book sem paginação):

Os textos constitucionais brasileiros, tradicionalmente, cuidam de quatro temas fundamentais na seara fiscal: 1) a previsão das regras-matrizes de incidência; 2) a classificação dos tributos; 3) a repartição de competências tributárias; e 4) as limitações ao poder de tributar

Assim, apesar de não criar tributos, a Constituição de 1988 se dedica extensamente à matéria tributária ao trazer as regras de estrutura do sistema tributário. A Carta Magna indica para quais situações fáticas o legislador está autorizado a criar os tributos e qual ente federativo detém a competência para cada situação, elenca as espécies tributárias que podem existir (considerando a atuação estatal envolvida no fato gerador) e estabelece limitações ao poder de tributar (especialmente através das imunidades e dos princípios).

É a própria Constituição, em seu art. 146, que determina a espécie normativa que ocupa posição imediatamente inferior na pirâmide jurídica tributária brasileira: a lei complementar. No Brasil, destaca-se nessa posição o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), lei federal recepcionada pela Constituição de 1988 que estabelece normas gerais em

matéria tributária. Tal lei tem caráter nacional, devendo ser observada por todos os entes federativos no exercício de sua competência tributária.

Descendo mais um degrau na pirâmide jurídica tributária, encontramos as leis ordinárias. Aqui estão as normas de fato instituidoras dos tributos, sendo editadas nas esferas federal, estadual ou municipal a depender da divisão de competências determinada pela Constituição Federal.

Por fim, fazem ainda parte do sistema tributário nacional no nível mais baixo da pirâmide alguns atos administrativos do Executivo, como instruções normativas, portarias e decretos, que versam sobre a matéria tributária. É com base no art. 96 do Código Tributário Nacional que tais atos administrativos são considerados parte da “legislação tributária”.

1.2. Os princípios constitucionais tributários

Como já explicitado, toda a legislação que integra a “pirâmide tributária” busca fundamento de validade nas normas constitucionais. No âmbito do texto constitucional, não há que se falar em hierarquia entre as normas. A doutrina, entretanto, aponta que, apesar de hierarquicamente estarem no mesmo patamar, existem normas constitucionais mais relevantes, entre as quais figuram aquelas que veiculam princípios. Segundo Carrazza (2013, p. 42):

Mas mesmo na Constituição existem normas mais importantes e normas menos importantes. De fato, ao contrário do que pode parecer ao primeiro súbito de vista, as normas constitucionais não possuem todas a mesma relevância, já que algumas veiculam simples regras, ao passo que outras, verdadeiros princípios. Os princípios são as diretrizes, isto é, os nortes, do ordenamento jurídico.

Os princípios constitucionais, assim, enquanto diretrizes do nosso ordenamento, possuem alto grau de abstração e se prestam ao papel de orientar e condicionar a interpretação das demais normas jurídicas. Para Antonio Roque Carrazza (2013, p. 45), os princípios jurídicos podem ser definidos como:

um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

A Carta Magna, ao desenhar os contornos da atividade de tributação, não só confere a competência tributária, como também impõe os limites para o

exercício de tal competência e, conforme Regina Helena Costa (2018, e-book sem paginação), “essas limitações são traduzidas, essencialmente, na definição de princípios e imunidades”. Enquanto as imunidades são hipóteses expressas de não incidência constitucionalmente qualificadas (normas negativas de competência), os princípios tributários representam diretrizes positivas para o exercício da competência tributária e podem ser definidos da seguinte forma:

Os princípios constituem os vetores, e podem ser definidos como as normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas. (COSTA, 2018, e-book sem paginação)

A Constituição Federal de 1988 nos apresenta diversos princípios gerais que regem todo o nosso ordenamento, a exemplo, entre tantos outros, da igualdade/isonomia (CF/88, art. 5º, *caput*) e do direito de propriedade (CF/88, art. 5º, XXII). Já quando trata especificamente da matéria tributária, o texto constitucional nos apresenta princípios que se aplicam particularmente a tal matéria, mas que derivam dos princípios gerais. São esses princípios específicos sobre matéria tributária previstos na Carta Magna que chamamos de princípios constitucionais tributários e, dentro do sistema tributário nacional, eles são as diretrizes a serem observadas, condicionando a edição, a interpretação e a aplicação da legislação tributária.

É o caso, por exemplo, do princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, inciso II, da CF/88 e derivado do princípio geral da isonomia, ou dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, ambos derivados do direito de propriedade e previstos, respectivamente, nos artigos 145, §1º, e 150, inciso IV, da CF/88. O rol de princípios constitucionais tributários é extenso, podendo ainda ser citados, exemplificativamente, a anterioridade (CF/88, art. 150, inciso III, alínea b), a irretroatividade da lei tributária (CF/88, art. 150, inciso III, alínea a) e a legalidade tributária (CF/88, art. 150, inciso I).

Os princípios constitucionais tributários se prestam, portanto, a condicionar a atividade legislativa, já que as normas tributárias infraconstitucionais devem observá-los estritamente, sob pena de não terem validade no nosso ordenamento e serem declaradas inconstitucionais. São também esses princípios que orientam a correta interpretação e consequente aplicação das leis tributárias pelo poder público.

1.3. O princípio do não confisco

Ainda que sejam inúmeros os princípios constitucionais específicos aplicáveis à matéria tributária, apresenta especial relevância para o estudo aqui desenvolvido o chamado princípio do não confisco, ou ainda princípio da vedação ao confisco ou da não confiscatoriedade, enunciado no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Trata-se de princípio específico relacionado especialmente ao princípio geral que garante o direito de propriedade, mas também atrelado aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Tal qual os princípios gerais com os quais guarda estreita relação, o princípio do não confisco traduz direito fundamental, de forma que pertence ao conjunto de normas constitucionais imutáveis. Nesse sentido, se manifesta Roque Antonio Carrazza (2013, p. 113):

Entremeia-se com os princípios *da igualdade e da capacidade contributiva*, e, nessa medida, define, tanto quanto estes, *garantia fundamental*, que, além de ter eficácia plena e aplicabilidade imediata (cf. art. 5º, § 1º, da CF), pertence ao núcleo imodificável da Carta Magna (cf. art. 60, § 4º, IV, da CF).

Da literalidade do dispositivo constitucional já transcrito, conclui-se que o princípio do não confisco veda a cobrança de tributo que cause efeito de confisco. Trata-se, conforme Carrazza (2013), de uma “garantia contra excessos do fisco”. O significado exato da expressão “efeito de confisco”, entretanto, não é determinado pela Carta Magna. Segundo Becho e Pires (2016, p. 292):

Apesar da existência expressa da limitação constitucional na Carta de 1988, ainda existe uma grande dificuldade de conceituação e delimitação do exato alcance da vedação constitucional, o que sempre foi objeto de preocupação da doutrina.

Para a elucidação do que configuraria tal “efeito de confisco”, ou efeito confiscatório, faz-se necessário, primeiramente, tratarmos do conceito de confisco propriamente dito. Nas palavras de Regina Helena Costa (2018, e-book sem paginação), o confisco seria “a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”. Tal absorção

está autorizada pela Carta Magna apenas em duas hipóteses: como efeito da condenação penal (art. 5º, XLV, da CF/88) e nos casos de cultura ilegal de psicotrópicos ou exploração de trabalho escravo (art. 243 da CF/88). Esse número restrito de hipóteses se justifica diante da proteção que a Constituição confere ao direito de propriedade, configurando o confisco propriamente dito uma penalidade, uma medida excepcional de caráter punitivo ou sancionatório (COSTA, 2018).

Por outro lado, como restará claro após discorrermos sobre conceito e definição de tributo mais adiante, os tributos não possuem tal caráter sancionatório. Em conformidade com esse entendimento, traçando comparativo com as situações em que a Constituição autoriza o confisco (art. 5º, XLV, e art. 243, caput e parágrafo único, todos da CF/88), expõem Oliveira e Borges (2016, p. 194):

Reforçamos que as três possibilidades tratadas distinguem-se da proibição do artigo 150, IV, pois são decorrentes de ato ilícito, enquanto que o tributo, conforme se depreende da sua própria conceituação do artigo 3º do Código Tributário Nacional, não constitui sanção por ato ilícito.

Ainda nesse sentido, salienta Difini (2005, p. 29):

Tributo não constitui sanção de ato ilícito: logo, não pode, de per si, constituir confisco. O que pode ocorrer é que o tributo, por excessivo, produza efeitos equivalentes ao desapoderamento dos bens ou da renda do contribuinte: tratar-se-á, então, de tributo com efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, IV da Constituição Federal.

A Carta Magna veda, portanto, a utilização do tributo com *efeito confiscatório*. Para alguns autores, como Sacha Calmon (2004, p. 274), fala-se em “confisco indireto”:

O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação. O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens.

Ainda que o tributo, tal qual o confisco, configure uma absorção da propriedade privada pelo Estado, essa absorção não pode ser total ou substancial, mas apenas parcial. Partindo da definição de confisco de Regina Helena Costa apresentada acima, o efeito confiscatório é observado, portanto,

quando o tributo acaba por absorver substancialmente a propriedade privada ou ainda quando ultrapassa a capacidade contributiva visada (COSTA, 2018).

Fica clara, assim, a relação estrita que o princípio do não confisco guarda com outros princípios constitucionais, como o direito de propriedade. O princípio da vedação ao confisco se apresenta, justamente, como uma proteção extra ao direito de propriedade dos contribuintes, que não podem ter seus bens substancialmente absorvidos por uma carga tributária excessiva, uma vez que o tributo não configura sanção e não está entre as hipóteses autorizadas de confisco elencadas na Constituição Federal. Nesse sentido, nos fala Carrazza (2013, p. 116):

Estamos confirmando, destarte, que a norma constitucional que impede que os tributos sejam utilizados "com efeito de confisco", além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o direito de propriedade. Assim, por exemplo, em função dela, nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da regra-matriz constitucional do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto faz perigar o direito de propriedade.

Destaque-se, também, a proteção que a não confiscatoriedade fornece contra uma tributação arbitrária que não leva em consideração a capacidade contributiva. Essa relação do princípio do não confisco com o princípio da capacidade contributiva fica evidente quando tratamos de tributos indiretos que incidem indistintamente sobre contribuintes de capacidades contributivas diversas, tendo impactos diferentes sobre eles, muitas vezes se configurando em impedimento à propriedade de um bem. Segundo Carrazza (2013, p. 114), “confiscatório é o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas, isto é, que passa a largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que se entende por razoável”. O autor destaca, assim, a necessidade de uma tributação marcada pela moderação e pelo equilíbrio.

Leandro Paulsen (2013) indica ainda que efeito confiscatório também pode significar um impedimento à livre iniciativa e ao exercício profissional. Para Carrazza (2013, p. 115), “os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho”.

Há que se destacar que, apesar de a literalidade do texto constitucional indicar a vedação da utilização de tributo, no singular, com efeito de confisco,

tanto a doutrina quanto a jurisprudência já se manifestaram no sentido de que a referida vedação se aplica não só quando tratamos de cada tributo individualmente, mas também quando consideramos a carga tributária total (global) que recai sobre os contribuintes. Nesse sentido, Machado (2010, p. 46) expõe que “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”.

Esse também foi entendimento manifestado pelo tribunal pleno de nossa Corte Constitucional em sede de medida cautelar no julgamento da ADI 2.010/DF, condicionando a análise do efeito confiscatório à carga tributária total suportada pelo contribuinte em relação aos tributos instituídos por cada ente federativo:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Sobre tal precedente, expõe Leandro Paulsen (2013, p. 98):

Este precedente é extremamente importante porque sinalizou que a verificação do caráter confiscatório de um novo tributo ou majoração se faz em face da carga tributária total a que resta submetido o contribuinte, e não em face da onerosidade de cada tributo isoladamente considerado.

Especificamente quando falamos das pessoas jurídicas, o efeito confiscatório se observa quando o tributo ou a carga tributária exacerbada dificulta ou chega a impedir sua atividade econômica. Nas palavras de Carrazza (2013, p. 116):

para as empresas, o confisco está presente, quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobremodo a exploração de suas atividades econômicas habituais. Mais ainda, o fenômeno está presente quando a carga tributária inviabiliza o desempenho destas mesmas atividades.

Já no caso das pessoas físicas, em uma situação limite, o efeito confiscatório, ao não respeitar a capacidade contributiva, se manifesta quando a tributação se configura como obstáculo ao mínimo existencial, gerando graves

repercussões no orçamento familiar (CARRAZZA, 2013). Conforme Antonio Roque Carrazza (2013, p. 118):

De fato, é requisito de validade das normas jurídicas que criam impostos que não criem inesperados e pesados encargos para os contribuintes, a ponto de golpear o mínimo vital (no caso das pessoas físicas) ou pôr em risco a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas (no caso das pessoas jurídicas).

Nesse mesmo sentido também se manifestou o Supremo Tribunal Federal na decisão proferida em sede da ADI 2.010/DF:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária 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 (educação, saúde e habitação, por exemplo).

Por todo o exposto, resta claro que o chamado “efeito confiscatório” se observa quando o tributo vai além do razoável, absorvendo substancialmente a propriedade ou a renda, configurando obstáculo intransponível ao exercício de direitos fundamentais como o da propriedade privada e o da livre iniciativa. Conforme Oliveira e Borges (2016, p. 197):

Em síntese, esta vedação constitucional dirigida ao legislador em um primeiro momento e ao intérprete e aplicador da norma, ao Poder Judiciário, em um segundo momento, deve ser analisada à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, com a perspectiva de que a tributação atinja o seu fim sem comprometer o exercício de direitos individuais e sociais plasmados no texto constitucional, garantindo uma existência digna.

Sacha Calmon (2004) chega a se referir ao princípio do não confisco como um princípio de razoabilidade na tributação, sendo utilizado para fixar limites à tributação a depender do momento histórico e da cultura de cada povo, ou seja, limites variáveis no tempo e no espaço com base em fatores culturais e econômicos. Segundo Difini (2016, p. 310):

Entendemos que a concreção do conceito jurídico indeterminado de confisco ocorre com o auxílio do princípio da razoabilidade. Proibir o confisco requer que, primeiramente, entendamos o seu significado e extensão. A grande dificuldade surge na tentativa de definir a extensão do que se pode considerar confiscatório.

Ainda conforme o autor, apesar de caminharmos na definição do que seria efeito confiscatório, os resultados obtidos “não serão imutáveis [...], mas simples critérios de determinação do efeito confiscatório em casos concretos e circunstâncias político-sociais determinadas” (DIFINI, 2004, p. 44).

A determinação de qual seria o limite razoável da tributação, portanto, há que ser feita em cada caso concreto. Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2010, p. 46):

Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.

Ainda no sentido de apontar o quão circunstanciais podem ser os limites que determinam o ponto a partir do qual considera-se que um tributo assume efeito confiscatório, citamos Carrazza (2013, p. 118-119):

É certo que, a priori, é extremamente difícil, se não, mesmo, impossível, precisar a partir de que ponto um imposto passa a ser confiscatório. É igualmente certo, porém, que isso se saberá analisando cada caso concreto [...].

Logo, a análise de cada caso concreto, tendo em conta os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade de pessoa humana, tem força bastante para revelar se um imposto atingiu as raias do confisco, hipótese em que o Poder Judiciário, quando devidamente provocado, declarará inconstitucional a lei que o criou.

Importante ressaltar, entretanto, que apesar de o efeito confiscatório poder ser verificado em cada caso concreto, o próprio STF já consolidou entendimento no sentido de que é cabível também em sede de controle abstrato a análise da ofensa de determinado tributo ao princípio não confisco. Nesse sentido, se manifestou o tribunal pleno no julgamento da medida cautelar da ADI nº 1.075/DF:

É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoiedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República.

Por fim, abrimos aqui apenas um parêntese para ressaltar que não estamos diante de princípio absoluto, como nenhum o é, mas, sendo princípio constitucional, apenas a própria Constituição pode impor limites à sua aplicação.

Nossa Carta Magna, nesse sentido, elenca, conforme Sacha Calmon (2004), um limite claro que afasta a aplicação do princípio do não confisco. Trata-se da tributação exacerbada por razões extrafiscais. Nas palavras do autor:

O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbção da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não confisco tributário. (COÊLHO, 2004, p. 274)

Ao tratarmos especificamente da relação do direito de propriedade com o princípio da vedação ao confisco, destacamos a não aplicação deste último princípio diante de situações em que a função social da propriedade não está sendo atendida, já que “o direito de propriedade, outrora intocável, não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia ‘à função social da propriedade’ (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia)” (COÊLHO, 2004, p. 273). Para Moreira e Machado (2015), nossa Corte Constitucional percebe essa situação de tributação exacerbada em função do não atendimento da função social da propriedade justamente como um caso de extrafiscalidade, vide o entendimento exposto na Súmula 668 do STF:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, *salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.* (grifo nosso)

Tecidas as considerações sobre o papel dos princípios constitucionais tributários no sistema tributário nacional e, mais especificamente, sobre as limitações impostas pelo princípio do não confisco à atividade legislativa e de aplicação da legislação tributária, faz-se fundamental elucidar os limites do alcance do art. 150, inciso IV, da CF/88. Nesse sentido, é mister a correta compreensão do significado do termo “tributo” inserido em tal dispositivo constitucional. A essa elucidação se dedica o próximo capítulo.

2. CONCEITO E DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

2.1. Conceito constitucional

O poder constituinte, através da atividade de criação ou inovação que lhe é característica, trouxe o conceito de tributo ao nosso ordenamento jurídico. Dessa forma, a própria Constituição Federal, especialmente nos artigos 145 e 146, introduziu este termo no nosso ordenamento.

O conceito de tributo trazido pela Constituição, entretanto, é indeterminado, aberto, ou seja, carece de definição posterior no sentido de delimitá-lo. E é a própria Carta Magna que indica, em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, que tal definição cabe à lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Assim, se o conceito de tributo, ainda que aberto ou indeterminado, é trazido pela Constituição Federal, cabe à lei complementar, em um segundo momento, definir tal conceito, dando um limite ao seu alcance. A definição trazida pela lei, entretanto, não pode inovar ou extrapolar os limites impostos pelos dispositivos constitucionais, caso em que padeceria de inconstitucionalidade.

Ainda que indeterminado, ou mesmo implícito, diversos são os autores que buscam uma tradução da noção essencial do conceito de tributo extraído da Constituição. Conforme Moreira e Machado (2015, p. 79):

Inexistindo uma definição expressa de tributo no atual Texto Magno brasileiro (assim como nos anteriores), deve-se, por indução, partindo do particular para se chegar ao geral, analisar os regimes jurídicos aplicáveis a cada uma das espécies tributárias, a fim de delimitar as notas essenciais do conceito de tributo.

Essa noção do conceito imporia os limites à definição de tributo dada por lei complementar e seria construída com base nas normas constitucionais que compõem o sistema tributário nacional, notadamente aquelas que definem competências tributárias, que impõem limitações ao poder de tributar e que especificam as espécies tributárias existentes.

Nesse sentido, Moreira e Machado (2015) destacam que podem ser extraídos das normas constitucionais os seguintes elementos atrelados ao conceito de tributo: ser instituído por lei, ser compulsório, ser prestação pecuniária, não se prestar a gravar ilícitos e estar sujeito aos limites dos artigos 150 a 152 da Constituição. Levando em conta tais considerações, os autores trazem o seguinte conceito de tributo:

prestação pecuniária compulsória, instituída por lei e sujeita às limitações constitucionais tributárias, segundo os regimes de impostos, taxas ou contribuições, que não se constitua em sanção a ilícitos e seja cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (TORRES, 2011, p. 376 apud MOREIRA e MACHADO, 2015, p. 79)

Para Regina Helena Costa (2018, e-book sem paginação):

Da leitura do capítulo dedicado à disciplina do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 156), depreende-se a noção essencial desse conceito, segundo a qual *tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio.*

Já na visão de Leandro Paulsen (2013, p. 27), os dispositivos constitucionais permitem que se chegue ao seguinte conceito de tributo:

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público.

São elementos relevantes e repetidamente levantados pela doutrina na tentativa de tradução do conceito de tributo trazido pela Constituição Federal, portanto, tratar-se de prestação pecuniária compulsória exigida pelo Estado quando se verifica a ocorrência de situação fática lícita estabelecida em lei. Assim, o legislador, ao editar a norma geral definidora de tributo a que se refere o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição haveria de levar tais elementos em consideração.

2.2. Definição legal do CTN

Coube ao Código Tributário Nacional a tarefa de apresentar a definição de tributo tomando como base o conceito trazido pela Constituição Federal. Assim dispõe o art. 3º do CTN:

Art. 3º 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.

Primeiramente, tal dispositivo do CTN indica que tributo é uma “prestação pecuniária [...], em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”. Daí, depreende-se que se trata primordialmente de prestação em dinheiro, admitindo-se, ainda, que seu pagamento se dê através de bens nos casos em que a lei autoriza dação em pagamento, conforme art. 156, inciso XI, do CTN (ABRAHAM, 2018). Quanto a tal elemento da definição de tributo, se manifestam Moreira e Machado (2015, p. 82):

Como já averbado, o tributo deve ser pago em dinheiro e não em espécie (in labore ou in natura). [...] Não obstante, o CTN prevê, desde 2001 (por obra da LC nº 104), a possibilidade de dação em pagamento de bem imóvel para operar a extinção do crédito tributário, fato que não desnatura sua natureza pecuniária. A dação em pagamento de imóvel é forma de extinção do crédito tributário, que nasce em pecúnia.

A definição de tributo evidencia também seu caráter compulsório, ou seja, trata-se de obrigação decorrente diretamente da ocorrência de fato previsto em lei (subsunção da norma ao fato). Nesse sentido, a partir do momento da ocorrência do fato gerador, não há mais que se falar em vontade das partes frente à compulsoriedade do tributo que se origina da lei, ou seja, uma vez editada a norma instituidora do tributo e ocorrido o fato a que ela se refere, cessa a margem para discricionariedade. A compulsoriedade é elemento distintivo entre as obrigações tributárias e as obrigações contratuais (MOREIRA e MACHADO, 2015).

A seguir, o art. 3º do CTN aponta que tributo não constitui sanção de ato ilícito. Nesse sentido, o tributo não possui caráter sancionatório ou punitivo, não se prestando a coibir condutas antijurídicas (ABRAHAM, 2018), no que se diferencia claramente da multa tributária e do confisco propriamente dito. A obrigação tributária se origina de fato lícito, não se tributando atividade ilícita (CARVALHO, 2018).

Cabe destacar, entretanto, que confusões sobre o fato gerador de cada tributo podem levar a uma interpretação equivocada da norma legal: os tributos não incidem sobre atividade ilícita, que deve ser combatida através de medidas sancionatórias, mas incidem sobre as riquezas provenientes de tal atividade, vide o princípio conhecido como *pecunia non olet* traduzido no art. 118 do CTN. Nesse sentido, se manifestou o Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 77.530/RS, quando entendeu que a não tributação de recursos advindos de atividades criminosas feriria o princípio da isonomia fiscal. Sobre o tema, assim se posicionam Moreira e Machado (2015, p. 85):

 Todavia, apesar de somente fato lícito poder ser eleito pelo legislador como hipótese de incidência tributária, ilidindo a cobrança de tributo sobre a atividade de jogo do bicho ou tráfico de drogas, por exemplo, isso não significa que os rendimentos auferidos a partir do exercício dessas atividades estejam imunes à tributação. Ora, se o fato imponível consiste em auferir renda e esta, em si considerada, é uma atividade lícita (tanto que integra o antecedente da endonorma de tributação), é irrelevante para a incidência tributária a fonte de sua proveniência, averiguação que não é da alçada do Direito Tributário (*pecunia non olet*).

No que se refere à necessidade de o tributo ser instituído em lei, trata-se de lei em sentido estrito, ou seja, originada da atividade típica do Poder Legislativo. Conforme Paulo de Barros Carvalho (2018), estamos diante de expressão do princípio geral da legalidade (art. 5º, II, da CF/88) e do princípio específico da estrita legalidade (art. 150, I, da CF/88). Tal lei instituidora do tributo deve determinar seu fato gerador, sua alíquota e sua base de cálculo, nos termos do art. 97 do próprio CTN. Destaque-se, ainda, que no exercício da função legislativa de instituição de um tributo, devem ser observadas as competências tributárias de cada ente federativo previstas na Carta Magna, sob pena de inconstitucionalidade da lei.

Nesse ponto, cabe observação sobre a possibilidade de instituição de tributo através de medida provisória. O art. 62, §2º, da CF/88 (alterado pela EC 32/2000) prevê expressamente tal possibilidade de instituição e majoração de tributos através de medidas provisórias desde que elas sejam convertidas em lei até o último dia do exercício em que houverem sido editadas e com efeitos a partir do exercício financeiro seguinte. Dessa possibilidade, entretanto, ficariam excluídos os tributos que somente podem ser instituídos por lei complementar (Cf/88, art. 62, §1º, III). O Supremo Tribunal Federal já manifestou entendimento

em conformidade com a constitucionalidade da redação do art. 62, §2º, da CF/88 trazida pela EC32/2000 em diversas ocasiões, a exemplo das decisões proferidas pelo tribunal pleno em sede da ADI nº 1135 / DF e do RE nº 232.896.

Por fim, o art. 3º do CTN indica que o tributo deve ser cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Aqui, faz-se referência à ausência de discricionariedade do administrador tributário na exigência do tributo, ou seja, uma vez ocorrido o fato gerador, a exigência do tributo independe da vontade da autoridade administrativa (conveniência e oportunidade), ideia que guarda conformidade com o parágrafo único do art. 142 do próprio CTN.

2.3. Espécies tributárias

Na definição de tributo apresentada no artigo 3º do CTN, como já discutido, enfatiza-se que o tributo não decorre da ocorrência de ato ilícito, não possuindo caráter sancionatório. Já no caput do art. 4º do mesmo diploma legal, o legislador aponta o fato gerador, necessariamente lícito, como o fator que permitiria a identificação da natureza jurídica do tributo dentro das espécies tributárias indicadas no artigo seguinte.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A doutrina pátria, entretanto, apresenta críticas a ambos os dispositivos acima transcritos, críticas essas que se fundam nas normas constitucionais.

No que tange ao *caput* do artigo 4º, os doutrinadores brasileiros apontam para diferentes critérios de identificação da natureza jurídica dos tributos que não unicamente o fato gerador. Nas palavras de Leandro Paulsen (2013, p. 34):

Efetivamente, a CF atribui características distintas às diversas espécies tributárias com base em critérios que em muito desbordam da simples natureza dos possíveis fatos geradores. Daí por que é preciso ter reservas à primeira parte do art. 4º do CTN [...]. À luz do sistema tributário estabelecido pela CF/88, a análise do fato gerador é insuficiente para a identificação das espécies tributárias.

Para a identificação dos fatores relevantes na determinação da natureza jurídica dos diferentes tributos, faz-se necessário indicarmos previamente as espécies tributárias existentes no nosso ordenamento jurídico e suas características. Tal tarefa não é simples, à luz da doutrina, já que os mais renomados autores divergem sobre quais (ou quantas) seriam as espécies tributárias existentes. Sobre as duas mais relevantes correntes existentes, nos diz Regina Helena Costa (2018, e-book sem paginação):

A doutrina debate, há muito, acerca do número de espécies tributárias que a Constituição prevê. Consoante o magistério de Geraldo Ataliba, as espécies tributárias são três (impostos, taxas e contribuição de melhoria), sendo que os empréstimos compulsórios e as demais contribuições constituem apenas variações das três primeiras figuras, na medida em que suas hipóteses de incidência revestem a materialidade de uma delas. De outro lado, sustenta-se o entendimento segundo o qual são cinco as espécies tributárias (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e demais contribuições).

A própria autora, em seguida, se posiciona concordando com a teoria quimpartite ou pentapartida. Nesse mesmo sentido se posiciona Paulsen (2013, p. 36), segundo o qual “são cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial”. Conforme essa interpretação do texto constitucional, que aqui é adotada, o artigo 5º do CTN estaria superado por sua incompletude.

Como expõe Reis (2016, p. 69), essa é, ainda, a atual interpretação dada ao texto constitucional pelo Supremo Tribunal Federal:

A teoria pentapartida é a adotada pelo Supremo Tribunal Federal, vez que, segundo sua jurisprudência, os empréstimos compulsórios (Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988) e as contribuições especiais (AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007) são espécies tributárias autônomas, ostentando natureza jurídica própria que as distingue dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

À luz da teoria pentapartida, além do fato gerador, a Carta Magna também indicaria como relevantes para a classificação dos tributos dentro das espécies tributárias existentes a sua base de cálculo e, em alguns casos, a sua finalidade (ou destinação legal), de forma que o inciso II do art. 4º do CTN também teria sido superado diante da criação das figuras do empréstimo compulsório e das contribuições especiais pelo constituinte (PAULSEN, 2013).

Conforme tal teoria, Leandro Paulsen (2013) aponta que os impostos estariam previstos nos seguintes dispositivos da Constituição Federal: arts. 145, I, 153, 155 e 156 (impostos ordinários); art. 154, I (impostos residuais); e art. 154, I (impostos extraordinários de guerra). Os impostos seriam identificados por terem como fato gerador exteriorizações de riqueza dos contribuintes e não situações vinculadas à atividade estatal, nos termos do art. 16 do CTN, devendo ter sua carga tributária modulada pela capacidade contributiva. Seriam ainda caracterizados por não terem seu produto vinculado a despesa estatal previamente estabelecida conforme inciso IV do art. 167 da CF/88, salvo exceções previstas na própria Constituição.

As taxas, por sua vez, teriam como fundamento o art. 145, inciso II, da CF/88. Seriam tributos identificados por fato gerador relacionado a alguma atividade do Estado, seja pelo exercício regular do poder de polícia (taxa de polícia), seja pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (taxa de serviço). A doutrina indica ainda que “o montante cobrado a título de taxa, diferentemente do que acontece com os impostos, só pode variar em função do custo da atividade estatal” (PAULSEN, 2013, p. 39), já que o produto das taxas se destina exclusivamente ao custeio da atividade estatal que lhe deu causa.

Assim, enquanto os impostos seriam regidos primordialmente pelo princípio da capacidade contributiva, as taxas se regeriam pelo princípio da retributividade, possuindo caráter contraprestacional (COSTA, 2018, p. 108), razão pela qual o art. 145, §2º, da CF/88 veda explicitamente que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos. No que se refere a tal vedação, entretanto, o STF já se manifestou, por meio da edição da Súmula Vinculante nº 29, no sentido de que a inconstitucionalidade só se observa nos casos em que houver identidade integral entre a base de cálculo da taxa e de determinado imposto, não sendo vedada a simples utilização de um ou mais elementos da base de cálculo dos impostos no cálculo das taxas.

As contribuições de melhoria, previstas no art. 145, III, da Constituição Federal, apresentam fato gerador misto, tendo sua cobrança vinculada à atuação estatal (realização de obra pública) e dependente de enriquecimento do contribuinte (valorização imobiliária em decorrência da obra pública). A destinação do produto da contribuição de melhoria, conforme art. 81 do CTN, é

para fazer frente ao custo da obra que lhe deu causa. Considerando seu fato gerador e sua destinação, a contribuição de melhoria apresenta limite individual, já que cada contribuinte não pode ser cobrado em valor superior à valorização de seu imóvel, e total, já que não se justifica arrecadação a título deste tributo que supere o valor da obra realizada (PAULSEN, 2013). Trata-se de tributo que se funda, primordialmente, nos princípios da isonomia e da vedação ao enriquecimento sem causa (COSTA, 2018).

A teoria pentapartida, além das três espécies tributárias indicadas no art. 5º do CTN e abordadas acima, aponta ainda duas outras espécies tributárias distintas previstas na Constituição: o empréstimo compulsório e as contribuições especiais. Ambas seriam, conforme a citada teoria e contradizendo o inciso II do art. 4º do CTN, espécies tributárias cuja natureza jurídica se caracterizaria justamente pela destinação legal de seu produto, diferentemente dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, distinguidos entre si com base em seu fato gerador e sua base de cálculo.

Os empréstimos compulsórios, previstos nos incisos I e II do art. 148 da CF/88, se justificam e caracterizam justamente pela destinação a ser dada ao produto arrecadado, sendo duas as hipóteses previstas constitucionalmente para sua instituição: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra externa, ainda que iminente, e investimento público de caráter urgente ou relevante interesse nacional. A própria Carta Magna, no parágrafo único do artigo 148, impõe a condição de que o produto arrecadado com os empréstimos compulsórios, necessariamente criados por lei complementar, deve ser empregado nas despesas extraordinárias que justificaram sua criação. Não há nenhuma indicação constitucional, entretanto, em relação ao fato gerador dos empréstimos compulsórios, estando o critério de validação desta espécie tributária fundado integralmente na sua finalidade (PAULSEN, 2013). Dessa forma, não há óbice para a criação de empréstimo compulsório com fato gerador e base de cálculo idênticos aos das demais espécies tributárias. Característica peculiar dessa espécie tributária que merece destaque, entretanto, além das situações excepcionais para sua instituição, se refere à promessa de devolução dos valores arrecadados pelo poder público.

A quinta e última espécie tributária prevista na Carta Magna seriam as contribuições especiais, divididas, segundo Leandro Paulsen (2013), em quatro

grandes categorias: sociais (CF/88, art. 149, *caput*, primeira parte, e §§1º, 2º, 3º e 4º), de intervenção no domínio econômico (CF/88, art. 149, segunda parte e §§ 2º a 4º, e art. 177, § 4º), do interesse das categorias profissionais ou econômicas (CF/88, art. 149, terceira parte) e de iluminação pública municipal e distrital (CF/88, art. 149-A). Trata-se de tributos que só podem ser instituídos para atender especificamente às finalidades previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição, o que não se deve confundir com o seu fato gerador. Nas palavras do referido autor:

Há situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. [...] As finalidades que justificam a instituição das contribuições, enquanto critério de validação constitucional de tais tributos (pode-se instituir contribuições para determinadas finalidades estabelecidas pela Constituição em rol taxativo), não podem ser confundidas com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao seu surgimento. (PAULSEN, 2013, p. 44-45)

Indicadas, assim, as cinco espécies tributárias previstas na Constituição Federal, todas em concordância com a definição de tributo trazida pelo art. 3º do CTN, deve-se ressaltar que se trata de rol exaustivo. Nesse sentido, “sendo o texto constitucional exaustivo ao outorgar competência tributária aos entes políticos, todo e qualquer tributo tem de se enquadrar em uma dessas categorias, sob pena de invalidade” (PAULSEN, 2013, p. 37).

3. MULTAS TRIBUTÁRIAS

3.1. Direito tributário sancionatório

O direito tributário sancionatório, ou ainda direito tributário penal, é classificação didática que se refere às normas de direito tributário que visam punir condutas ilícitas na seara administrativo-tributária. Suas normas estão voltadas às infrações de descumprimento de obrigações tributárias (infrações administrativo-tributárias), não alcançando os ilícitos de natureza criminal propriamente ditos. É composto, portanto, por normas de cunho administrativo que tratam de ilícitos tributários, caso em que a responsabilidade do agente, em regra, independe de sua intenção (CTN, art. 136) e as punições aplicadas não são tão gravosas quanto aquelas aplicadas na esfera criminal (ABRAHAM, 2018).

Por outro lado, quando falamos de direito penal tributário, devem ser observadas as regras e os princípios do direito penal. Suas normas tratam dos chamados crimes fiscais em sentido estrito e a responsabilidade do sujeito, nesses casos, é subjetiva. Estamos diante de normas que tipificam condutas de caráter criminal e preveem punições que podem chegar a penas privativas de liberdade, mas que, para serem aplicadas, dependem de prova da intenção do agente (dolo ou, no mínimo, culpa) (ABRAHAM, 2018).

Ainda que uma mesma conduta possa motivar repercussões nas esferas administrativo-tributária e penal, gerando, ao mesmo tempo, uma sanção administrativa e uma sanção criminal, observa-se clara autonomia e independência, ainda que relativa, entre essas duas esferas (ABRAHAM, 2018).

Seguindo tal classificação didática e considerando os aspectos atinentes ao direito tributário sancionatório, ou direito tributário penal, evidencia-se que suas normas estão sujeitas aos princípios gerais do direito administrativo (CARVALHO, 2018). Regina Helena Costa (2018), ao se referir aos princípios que regem o direito sancionatório, destaca, entre outros, a legalidade, a irretroatividade, a presunção de inocência e a razoabilidade (ou proporcionalidade).

O princípio da legalidade, um dos princípios basilares do direito administrativo (art. 2º, *caput*, da Lei 9.784/99), encontra respaldo no inciso II do artigo 5º (ampla legalidade) e no artigo 37 (estrita legalidade) da CF/88. Sobre o

tema, Carrazza (2013, p. 271) aponta que “no Brasil, só a lei pode compelir as pessoas a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Detalhando, só a ela é dado definir delitos e penas, impor deveres administrativos, determinar tributos”.

Tal princípio, tamanha a relevância para o direito tributário, é reforçado pela Constituição Federal no inciso I do artigo 150, no capítulo referente ao sistema tributário nacional. Em matéria tributária, o princípio da legalidade se desdobra em duas facetas: a legalidade formal, segundo a qual se exige lei em sentido estrito (emanada do Poder Legislativo) para a instituição de tributos, e a legalidade material (ou tipicidade), fazendo-se necessário que a lei instituidora detalhe todos os elementos estruturais do tributo, aspectos fundamentais à sua cobrança no caso concreto (COÊLHO, 2020).

Especificamente em relação à aplicação do princípio da legalidade ao direito tributário sancionatório, se posiciona Paulo de Barros Carvalho (2018, e-book sem paginação):

Isto é, em domínios tributários, também a criação de normas sancionatórias submete-se aos ditames da legalidade[...], a referência à legalidade em planos sancionatórios requer não só a presença de lei, como veículo introdutor, mas a estrita legalidade que se volta tanto para o momento da atividade legislativa, de criação de infrações ou crimes, no antecedente normativo, e de penalidades ou punições, no conseqüente da norma, quanto para o tempo de aplicação da norma no caso em concreto.”

Outro princípio constitucional de relevância para o direito sancionatório é a irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da CF/88, segundo o qual a lei não repercute, regra geral, em fatos jurídicos anteriores à sua vigência, não cabendo aplicação da norma sancionadora a fatos ocorridos antes da entrada em vigor da lei que os definiu como ilícitos. No âmbito do direito tributário sancionatório, entretanto, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, II, prevê exceções à aplicação de tal princípio em algumas hipóteses de retroatividade benéfica ao sujeito passivo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A presunção de inocência, prevista na Constituição Federal no artigo 5º, inciso LVII, se aplica expressamente aos ilícitos penais. Segundo Regina Helena Costa (2018), sendo os ilícitos administrativos punidos de forma menos gravosa, pode-se inferir que o fundamento da presunção de inocência se estenderia a eles, operando os mesmos efeitos. Tal raciocínio se coaduna com a aplicação do princípio *in dubio pro reo*, enunciado no art. 112 do CTN, às relações jurídicas regidas pelo direito tributário sancionatório. Quanto à aplicação dos princípios da irretroatividade e da interpretação mais favorável ao réu nas relações jurídicas sancionatórias, se manifesta Paulo de Barros Carvalho (2018, e-book sem paginação):

Assim não fora e negar-se-ia o disposto nos artigos 106, II, e 112 do CTN, os quais, ao tratar da aplicação e integração da lei tributária, apontam, respectivamente, para a retroatividade da lei benéfica (retroatividade benigna) e interpretação *pro reo* (*in dubio pro reo*).

Destaque-se, por fim, como um dos principais princípios norteadores do direito tributário sancionatório, o princípio da razoabilidade. Trata-se de princípio aplicável ao direito administrativo expressamente previsto no art. 2º, *caput*, da Lei 9.784/99 e que toma como principal fundamento constitucional o art. 5º, LIV da CF/88 (devido processo legal). No âmbito do direito tributário sancionatório, Regila Helena Costa (2018) destaca a importância do disposto no art. 2º, parágrafo único, inciso VI, da Lei 9.784/99, segundo o qual é vedada a imposição de sanções, nas quais claramente se enquadram as penalidades tributárias, em montante superior àquele necessário ao atendimento do interesse público. Segundo a autora:

A razoabilidade é medida em relação ao interesse público específico. A razoabilidade deve ser tomada como aquilo que a sociedade pode admitir como uma das soluções possíveis para o caso concreto; é o padrão social a respeito de certas condutas e, portanto, só pode ser aferida em função da realidade, de um contexto determinado. Pensamos, assim, que razoabilidade e proporcionalidade sejam termos fungíveis, a significar diretriz implícita fundamentada nas ideias de devido processo legal substantivo e de justiça, com vista à proibição da arbitrariedade. (COSTA, 2018, e-book sem paginação)

Ainda sobre a aplicação do princípio da razoabilidade às sanções tributárias, se manifesta Paulo de Barros Carvalho (2018, e-book sem paginação):

A imposição de multas, por conseguinte, deve ficar dentro do limite da razoabilidade e da proporcionalidade, ou seja, precisa guardar adequação com o ilícito praticado, não podendo ser excessiva relativamente ao dano causado e ao benefício obtido com prática indevida [...]. Havendo distorção entre a medida exigida e o fim efetivamente nela previsto, *in casu*, entre a multa imposta e a finalidade de sua imposição, haverá inadmissível violação aos mencionados princípios.

Na jurisprudência, também se desataca a importância do princípio razoabilidade na aplicação de sanções, a exemplo do entendimento do tribunal pleno do STF em sede de medida cautelar no julgamento da ADI 1.075/DF:

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do “quantum” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

No que tange à estrutura das normas do direito tributário sancionatório, elas possuem estrutura lógica similar às demais normas do direito tributário: um antecedente previsto em lei (descrição de um fato passível de ocorrência ou hipótese de incidência) e uma consequência prevista caso se observe a ocorrência de tal fato (nesse caso, uma sanção). As regras sancionatórias, entretanto, diferem das demais regras tributárias de comportamento em virtude, especialmente, de um elemento: o fato passível de ocorrência descrito em lei (o antecedente) é fato ilícito, caracterizado, em regra, pelo descumprimento de outra norma tributária. A tal conduta ou fato eivado de ilicitude que encontra correspondência no universo das normas sancionatórias chama-se “ilícito” ou “infração tributária (CARVALHO, 2018). Nesse sentido, indica Paulo de Barros Carvalho (2018, e-book sem paginação):

Obrigação tributária e relação jurídica sancionatória, a despeito de encontrarem-se no mesmo domínio — o direito tributário — e apresentarem-se com grande similitude — pois em ambas há de prestar o sujeito passivo um valor pecuniário ao Estado — são institutos intrinsecamente distintos, que se dissociam, de princípio, por seu antecedente: fato lícito para a obrigação tributária e fato ilícito para a penalidade pecuniária.”

Tal qual as demais normas tributárias, as normas sancionatórias se caracterizam por um critério material (ocorrência do fato descrito em lei), um critério espacial (local de ocorrência do fato), um critério temporal (momento de ocorrência do fato), um critério pessoal (sujeito a quem a lei atribui o direito/dever

de aplicar/exigir a sanção e sujeito de deve arcar com a sanção) e um critério quantitativo (especialmente para se determinar o montante devido no caso das sanções pecuniárias). A grande divergência entre as normas sancionatórias e as demais, como já apontado, reside no fato de o antecedente previsto em lei se configurar em ilícito, o que justifica que a sua ocorrência acarrete sanção ao infrator. No âmbito do direito tributário, tais antecedentes ilícitos descritos nas normas sancionatórias podem ser relativos a uma não prestação de tributo devido (obrigação principal) ou a um não cumprimento de deveres formais, as chamadas obrigações acessórias (CARVALHO, 2018). Nesse sentido, nos fala Regina Helena Costa (2018, e-book sem paginação):

No Direito Tributário, como mencionado precedentemente, além da obrigação principal e da obrigação acessória, há a relação sancionatória, vínculo jurídico mediante o qual o sujeito ativo – o Fisco – pode impor ao sujeito passivo uma penalidade, em razão do descumprimento da prestação objeto de uma das relações jurídicas mencionadas.

No que se refere ao conteúdo da norma sancionatória, em especial quanto ao aspecto material, Paulo de Barros Carvalho (2018) aponta para a importância de o “tipo” da norma ser preciso e bem delimitado. Um “tipo” aberto, segundo o autor, feriria a segurança jurídica do ordenamento, abrindo espaço para ataques discricionários a direitos fundamentais, como os da propriedade e da livre iniciativa.

Já ao abordarmos o caráter ou finalidade das sanções tributárias, apesar de autores como Regina Helena Costa (2018) também falarem na existência de sanções premiaias decorrentes do cumprimento de normas tributárias, como isenções e reduções de base de cálculo, aqui nos referimos ao termo “sanção” tratando apenas da acepção com caráter punitivo, decorrente da inobservância de normas tributárias. Tal sanção punitiva, segundo a própria Regina Helena Costa (2018), seria relevante especialmente por inibir condutas ilícitas em razão de seu aspecto pedagógico. Já Leandro Paulsen (2020) ressalta as finalidades punitiva, repressiva e repreensiva, especialmente no caso das penalidades pecuniárias, em detrimento do caráter reparatório ou indenizatório. Defende tal posição em razão de as sanções pecuniárias não substituírem a obrigação principal cuja ausência de pagamento as motivou, mas sim serem cobradas em conjunto com elas (vide art. 157 do CTN), e não possuírem necessariamente

dimensão equivalente ao dano causado, se prestando, na verdade, a constituir verdadeira resposta à prática do ilícito tributário.

A relação jurídica sancionatória, tendo de um lado o contribuinte e de outro lado o Estado, pode ser do tipo obrigacional de dar, de fazer ou de não fazer. No caso das obrigações de dar, temos como principal prestação as sanções pecuniárias. Já no caso das obrigações de fazer e não fazer, estamos diante de sanções sem conteúdo patrimonial, como eventuais restrições de direitos ou proibições impostas ao infrator (CARVALHO, 2018).

As sanções tributárias que configuram as prestações das relações obrigacionais de fazer e não fazer podem assumir várias feições, desde procedimentos especiais de fiscalização e interdição de estabelecimentos (COSTA, 2018), até a suspensão de regimes especiais de tributação ou a cassação de registros especiais para o exercício de determinadas atividades (ABRAHAM, 2018).

Mais comuns, entretanto, são as sanções tributárias que configuram prestação de relação obrigacional de dar, aquelas sanções de cunho patrimonial, das quais a mais aplicada é a multa tributária (COSTA, 2018).

3.2. Definição de multa tributária

Diferentemente do que acontece com os tributos, cuja definição é expressamente apresentada na legislação pátria (artigo 3º do CTN), as multas tributárias não são definidas de forma explícita nas normas do nosso ordenamento jurídico. Diversos são, entretanto, os elementos que a doutrina extrai das normas tributárias infraconstitucionais, em especial do Código Tributário Nacional, que permitem a construção de uma definição para as multas tributárias.

Paulo de Barros Carvalho (2018) aponta que as multas tributárias possuem natureza jurídica de sanção já que assumem primordialmente uma função punitiva diante da inobservância de algum dever jurídico, ou seja, da prática de ilícito. O autor destaca a necessidade de lei para criação das sanções tributárias, categoria na qual se inserem as multas, e da observância à estrita legalidade na sua cobrança.

Leandro Paulsen (2020) também destaca a função primordialmente punitiva das multas tributárias, já que elas constituiriam resposta a ilícito

tributário. Deixa claro, ainda, que as multas são necessariamente prestações pecuniárias e que, tal qual os tributos, são objetos de lançamento (atividade vinculada nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN) e configuram obrigação tributária principal, nos termos do art. 113, §1º, do CTN.

Não se pode deixar de apontar que, conforme Paulo Coimbra (2007, p. 69-83), citado por Moreira e Machado (2015), apesar de o CTN, em seu artigo 113, incorrer em atecnia ao tratar dos tributos e das multas, foi exitoso em conferir a ambos o mesmo tratamento jurídico.

De tais colocações, percebe-se uma identidade entre diversos elementos da definição de tributo e da definição de multa tributária. Ambos são caracterizados por serem prestações pecuniárias, configurando obrigações tributárias principais (CTN, art. 113, §1º). Há identidade, ainda, quanto à sua compulsoriedade, decorrência direta de sua necessária criação por lei, obedecendo aos princípios da legalidade e da reserva legal, nos termos do art. 97 do CTN. Ressalte-se, ainda, a cobrança tanto de tributos como de multas tributárias por atividade administrativa plenamente vinculada, em concordância com o art. 142 do CTN.

Elemento, entretanto, constante da definição de tributo trazida pelo CTN que claramente o distingue das multas tributárias é o fato de os tributos não constituírem sanção de ato ilícito. As multas, por outro lado, por sua própria natureza jurídica, são caracterizadas justamente e principalmente por constituírem sanção de ato ilícito (descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória).

Justamente nesse sentido, expõem Moreira e Machado (2015, p. 83):

Tributo e multa são institutos por demais próximos, já que ambos configuram dever *ex lege* de dar dinheiro ao Estado. A diferença elementar entre ambos consiste, exatamente, na licitude ou ilicitude do pressuposto fático que enseje a obrigação dali nascida.

Assim também expõe Hugo de Brito Machado (2010, p. 47):

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

Fica evidente, portanto, uma distinção primordial e basilar entre os tributos e as multas tributárias. Por definição, a multa tributária é exatamente o que o tributo não é: penalidade (sanção) por cometimento de ilícito tributário.

3.3. Espécies de multas tributárias

As multas tributárias se diferenciam e podem ser classificadas em função dos mais diferentes critérios. A classificação doutrinária mais tradicional, sendo a mesma adotada pela legislação tributária, divide as multas em três categorias: multas isoladas, multas moratórias e multas de ofício (PAULSEN, 2020).

A multa isolada é assim denominada justamente porque é cobrada isoladamente, sem estar vinculada a nenhuma outra obrigação de caráter pecuniário (obrigação principal). São aplicadas nas situações em que o contribuinte deixa de cumprir alguma obrigação prevista na legislação que não seja o pagamento de tributo devido ou, ainda, que o valor do tributo devido não tenha impacto sobre o valor da multa a ser aplicada. Conforme Becho e Pires (2016, p. 304), é “aquela [multa] decorrente do descumprimento de obrigação acessória. Aqui não há inadimplemento de tributo ou prática de ilícito tributário, mas simples descumprimento de um dever instrumental”.

Trata-se, especialmente, portanto, das multas aplicadas nos casos de descumprimento de obrigação acessória (ABRAHAM, 2018). Considerando-se o âmbito da União, as multas isoladas estão previstas em vários dispositivos legais, a exemplo do art. 7º da Lei nº 10.426/2002.

As multas moratórias, como o próprio nome sugere, estão relacionadas à mora no pagamento dos tributos devidos, sendo aplicadas nos casos de ausência de pagamento dentro do prazo previsto na legislação tributária. Nas palavras de Becho e Pires (2016, p. 298): “multa moratória é aquela aplicada em razão do atraso no pagamento do tributo. O simples inadimplemento do tributo é suficiente para a exigência da multa, que obviamente deve estar prevista em lei”.

Tais multas têm como finalidade o ressarcimento pelas perdas resultantes da indisponibilidade dos recursos no prazo legalmente estabelecido. Em relação aos tributos federais, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 prevê que a multa de mora deve ser calculada pela aplicação de um percentual (0,33%) sobre o montante do tributo devido por dia de atraso no pagamento, até o teto de 20% (ABRAHAM, 2018).

Por fim, as multas de ofício são aquelas cuja finalidade é punir o descumprimento da obrigação tributária principal, razão pela qual também são chamadas de multas punitivas, sendo aplicadas pela autoridade fiscal através de auto de infração. São aplicadas nas situações em que a autoridade tributária verifica o não pagamento ou pagamento a menor de determinado tributo que não foi confessado ou que foi declarado de forma inexata pelo contribuinte (ABRAHAM, 2018). Renato Lopes Becho assim define a multa punitiva:

É aquela aplicada em razão da prática de algum ilícito tributário. O contribuinte deixa de pagar o tributo mediante omissão ou fraude, com vistas à sonegação deliberada, e é então surpreendido pela fiscalização. A conduta do contribuinte é mais gravosa do que o simples inadimplemento do tributo observado nas multas moratórias. (BECHO e PIRES, 2016, p. 300)

Não são, portanto, casos de simples atraso no pagamento, mas sim casos de omissão ou mesmo fraude (PAULSEN, 2020). Quando falamos dos tributos de competência da União, essa multa, em regra, é calculada com a aplicação de um percentual de 75% sobre o valor do tributo não confessado/pago, conforme art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Ainda dentro da espécie das multas de ofício, merecem destaque as situações em que a legislação prevê que o percentual usado no cálculo da multa será aumentado em razão de considerar que o contribuinte praticou conduta considerada mais grave do que a pura omissão de tributo, exacerbando a penalidade aplicada. Para os tributos federais, a Lei 9.430/96, no § 2º do artigo 44, prevê a figura da multa agravada para casos em que, no curso de procedimento fiscal cuja intenção é verificar a prática de conduta ilícita por parte do contribuinte, este último não atende as solicitações da autoridade tributária dentro dos prazos estabelecidos. O §1º do artigo 44 da Lei 9.430/96 traz ainda a previsão da chamada multa qualificada a ser aplicada nas situações em que se comprove fraude, simulação ou conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 (ABRAHAM, 2018).

Cumprido salientar que todas as espécies de multa tributária, adotando esta classificação mais tradicional aqui apresentada ou qualquer outro critério de distinção, se encaixam na definição de multa tributária que se extrai da legislação brasileira, de forma que necessariamente configuram penalidade aplicada em função de cometimento de ilícito tributário. Assim, destaque-se mais uma vez, se distinguem claramente dos tributos.

4. DIVERGÊNCIA DOUTRINÁRIA QUANTO À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

O princípio do não confisco está enunciado no inciso IV do artigo 150 do Constituição Federal. Da literalidade do texto constitucional, há vedação expressa para que os tributos sejam utilizados pelo poder público com efeito confiscatório. Dúvida que se coloca e que divide opinião dos doutrinadores se refere à aplicação deste mesmo princípio às multas tributárias. Se nossa Carta Magna é expressa ao vedar tributos com efeito de confisco, não é explícita ao estender a vedação de seu artigo 150, inciso IV, às multas tributárias.

Os princípios constitucionais têm como primeira função orientar a atividade legislativa e, em um segundo momento, guiar a aplicação das leis pelo Executivo e pelo Judiciário. O ponto que gera controvérsia na doutrina se refere à necessidade de observância do princípio do não confisco pelo legislador ao editar as normas que tratam de penalidades tributárias pecuniárias e, em momento posterior, pelos aplicadores de tais leis tributárias sancionatórias.

Expondo de maneira clara a questão que se coloca em relação à aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias, nos diz Sacha Calmon:

A fixação das penalidades e dos respectivos valores é atribuição do legislador. De modo específico, inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o *múnus* punitivo em tema tributário. Há, todavia, um princípio da Constituição proibindo o confisco. Até que ponto tal vedação impede multas exacerbadas constitui o crucial da questão. (COELHO, 2020, e-book sem paginação)

Propondo soluções para tal questão, podem ser identificadas diferentes correntes doutrinárias. Nesse sentido, apontam Becho e Pires (2016, p. 296):

A questão inicial que se coloca é saber se também as multas tributárias devem obediência ao princípio do não confisco. Não há qualquer uniformidade na doutrina, que sempre se mostrou dividida sobre esse assunto.

Como já detalhadamente exposto nos capítulos anteriores, tributo e multa não se confundem. Os tributos, conforme definição do art. 3º do CTN, não configuram sanção por prática de ilícito tributário, tendo necessariamente fato gerador lícito. Já as multas têm como pressuposto para sua exigência justamente a prática de um ilícito, uma vez que são sanções. Considerando que o princípio do não confisco enunciado no inciso IV do art. 150 da CF/88 se refere

expressamente à exigência de tributos, identifica-se corrente doutrinária que entende que tal princípio não pode ser interpretado de forma extensiva às multas tributárias justamente em razão da diferença essencial entre esses dois institutos. Nesse sentido, se posiciona Hugo de Brito Machado (2010, p. 47):

A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa, O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

Tal entendimento também é manifestado por Balthazar e Machado (2012, p. 321), que falam expressamente da não aplicação do art. 150, inciso IV, da CF/88 às multas:

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, proíbe somente a utilização de tributos com efeito de confisco, mas não de multas tributárias [...] Desta forma, o princípio de vedação ao efeito de confisco deve limitar-se ao tributo.

Os tributos, cujo fato gerador seria lícito, teriam como principal função o financiamento da atividade estatal. As multas, originadas em conduta ilícita e cuja cobrança seria orientada pelas regras do direito tributário sancionatório, por sua vez, se destacariam por sua finalidade pedagógica, punitiva e repressiva. Com base em tal diferença, Hugo de Brito Machado defende sua posição no sentido de que o princípio do não confisco, visando impedir arrecadação exacerbada em relação às possibilidades de contribuintes que agem no campo da licitude, não seria cabível às penalidades que visam desencorajar e punir conduta ilícita.

O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual. Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória. (MACHADO, 2010, p. 48)

Nessa mesma linha, o próprio fisco também fundamenta sua opinião nas diferentes finalidades envolvidas na cobrança de tributos e de multas tributárias para justificar a não aplicação do princípio do não confisco às multas. As penalidades, justamente por sua finalidade, especialmente no caso das multas

de ofício, em razão do caráter gravoso do ilícito que lhes deu causa, poderiam mesmo chegar a superar os tributos originalmente devidos.

Além disso, é comum que o Fisco alegue não se poder falar em vedação ao confisco em referência às multas, em razão de que o texto da Constituição somente vedaria o uso confiscatório dos tributos (art. 150, IV, CF/88), mas não de penas tributárias. Estas últimas devem apresentar um caráter gravoso, que por vezes supera o próprio valor a ser pago a título de tributo, para cumprir sua função punitiva e repressiva, isto é, a vantagem obtida com o não pagamento do tributo deve ser anulada pela exacerbação da pena. (ABRAHAM, 2018, e-book sem paginação)

Balthazar e Machado chegam mesmo a apontar a possibilidade, prevista em lei, de aplicação de sanções tributárias que configuram verdadeiro confisco, como aquelas que preveem pena de perdimento de mercadorias. Evidenciar-se-ia, assim, que o não confisco não seria princípio norteador do direito tributário sancionatório, não se aplicando, portanto, às multas tributárias.

A multa, aliás, não só pode ter “efeito de confisco”, como pode ser propriamente “confiscatória”. O referido Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, que tipifica pena de perdimento de mercadorias em razão de infrações que causem dano ao Erário, é nítido exemplo de que a punição pode sim corresponder ao próprio confisco de bens do contribuinte. (BALTHAZAR e MACHADO, 2012, p. 321)

Importante deixar claro, entretanto, que os defensores da exclusão das multas tributárias do alcance do princípio do não confisco não defendem que as penalidades pecuniárias possam assumir valores exorbitantes e irrazoáveis. O que se defende, como explicitado acima, é a distinção entre os regimes jurídicos de multas e tributos, não estando os dois institutos sujeitos aos mesmos princípios constitucionais e, mais especificamente, não estando a multa sujeita ao art. 150, inciso IV, da Constituição. Por não estarem submetidas a tal limite, entretanto, não se pode concluir que as multas tributárias não encontrariam qualquer limite no texto constitucional.

Como discorrido em momento oportuno, o princípio da razoabilidade é um dos principais norteadores do direito tributário sancionatório. Dessa forma, tal princípio não poderia deixar de ser observado por legisladores e aplicadores das leis que tratam das penalidades pecuniárias. Nesse contexto, são vários os autores que veem correspondência, ou até identidade, entre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ainda que sejam princípios distintos em sua origem (DIFINI, 2005). Tratando justamente de tal limite imposto pelos

princípios constitucionais às multas tributárias, se manifesta Antonio José da Costa (*In* MARTINS, 2000, p. 432), citado por Difini (2005, p. 348):

As penalidades de caráter tributário, civil penal ou administrativo, apesar de no caso de multa moratória ser, na maioria das vezes, um acessório do principal (tributo), em nenhuma hipótese se confunde com o tributo (art. 3º, do CTN), uma vez que a penalidade, além de excluída expressamente do próprio conceito legal de tributo, possui natureza jurídica e está sujeita a regime jurídico diferente. No caso de penalidade exacerbada, poderia ser alegada a quebra do princípio da proporcionalidade, mas nunca o efeito (tributário) confiscatório.

Nesse mesmo sentido, defende Hugo de Brito Machado (2010, p. 47-48):

A rigor, a vedação ao tributo com efeito confiscatório não se estende às multas tributárias. O que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional de proporcionalidade, no que alberga a ideia de que deve haver uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade imporiam, portanto, as principais limitações aos percentuais (e valores) das multas tributárias. Partindo de tais princípios e conforme o entendimento já exposto defendido pelo fisco, Oliveira e Borges entendem que, não estando submetidas ao princípio do não confisco a que se submetem os tributos, as multas podem ser aplicadas sobre o valor destes com percentual superior a 100%. Para os autores, a limitação imposta pela razoabilidade dentro do direito tributário sancionatório guarda relação com a gravidade da conduta ilícita que ensejou a aplicação da sanção e, havendo a limitação da multa a um percentual de 100%, dependendo do caso, as finalidades punitiva e pedagógica poderiam não ser alcançadas. Assim, a análise da constitucionalidade dos percentuais das multas tributárias deveria ser feita com base na razoabilidade e na proporcionalidade em cada caso concreto.

A aplicação da multa deve estar norteada pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, mas em relação, sempre, ao caso concreto, ou melhor, à conduta reputada ilícita. A valoração da conduta é que irá nortear o patamar da multa a ser aplicada, podendo o percentual ser de mais de 100% (cem por cento) quando percentual inferior não se mostrar suficiente para o cumprimento da finalidade pedagógica e, sobretudo, inibitória da conduta que se reputa indesejada pelo ordenamento jurídico tributário. O elemento pedagógico-desestimulador inibe o infrator da reiteração do ilícito que ensejou a aplicação da multa, devendo guardar harmonia, não com a vantagem tributária, mas com a intensidade da conduta proibida pelo ordenamento

jurídico. Por esta razão, a não emissão de nota fiscal de uma mercadoria vendida pelo valor de R\$ 5,00 (cinco reais) não fornece parâmetro para a fixação da multa, a qual deve levar em consideração a gravidade da conduta em si, sob um viés punitivo e suficientemente inibitório da prática de novas condutas. (OLIVEIRA e BORGES, 2016, p. 196-197)

Os contornos da corrente doutrinária que entende não ser aplicável o princípio previsto no art. 150, IV, da CF/88 às multas tributárias ficam, assim, evidentes. Para seus defensores, as multas poderiam assumir caráter confiscatório em função de sua finalidade repressiva e punitiva, já que são distintas dos tributos explicitamente citados no enunciado constitucional do princípio da não confiscatoriedade. As multas encontrariam seus limites em outros princípios constitucionais diferentes do não confisco, como a razoabilidade. Resumindo tal corrente doutrinária se posicionam BALTHAZAR e MACHADO (2012, p. 321 e 322):

Não se pretende defender, porém, absolutamente, que as penalidades ou multas pecuniárias sejam fixadas sem um critério razoável, resultando em valores desproporcionais, insuportáveis e onerosamente excessivos. Pelo contrário, as punições também encontram os seus limites no próprio texto constitucional, precisamente nos postulados de proibição do excesso, proporcionalidade e razoabilidade. [...] O que se deve ter em mente, portanto, é que não se pode querer utilizar um mesmo fundamento restritivo (art. 150, IV, da Constituição) para situações distintas. A hipótese de incidência da multa decorre de previsão de uma conduta ilícita, ao contrário do tributo (conduta lícita). Além disso, o fim do tributo é promover a arrecadação de receitas, diversamente das multas pecuniárias, com finalidade repressiva. Assim, têm-se soluções semelhantes para o problema das multas e dos tributos excessivos, muito embora justificadas por fundamentos jurídicos diferentes.

Em contraposição a esta primeira corrente apresentada, existe outra de grande destaque na doutrina. Trata-se do entendimento de que caberia a aplicação do princípio do não confisco previsto no art. 150, IV, da CF/88 às multas tributárias. Nesse sentido, nos apresenta Paulo de Barros Carvalho (2018, e-book sem paginação):

São numerosas as manifestações doutrinárias e jurisprudenciais contra sanções tributárias que exigem importâncias desproporcionadas com relação ao tributo. Os fundamentos sobre que se edificam tais insurgências são, substancialmente, dois: o princípio do respeito à capacidade contributiva e o da proibição de confisco.

Fundamentando tal ideia, argumenta-se primeiramente que, às penalidades pecuniárias, com base no art. 113, §§1º e 3º, do CTN, seria dado tratamento legal idêntico ao do tributo. Assim, um princípio aplicado aos tributos, seria estendido às multas.

O princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco aplica-se às multas ou penalidades. É certo que multa não é tributo e que a própria definição de tributo do Código (art. 3º) expressa constituir sanção de ato ilícito. Ocorre que o art. 113, §1º do CTN, dá o mesmo tratamento legal ao tributo e à multa, sendo ambos objeto da obrigação tributária. (DIFINI, 2005, p. 350)

Apesar da já comentada atecnia em que incorre o legislador na redação do art. 113 do CTN (COIMBRA, 2007, *apud* MOREIRA e MACHADO, 2015), Celso Ribeiro Bastos (*In* MARTINS, 2002, p. 156), citado por Difini (2005, p. 350), aponta para a intenção do legislador, na redação de tal dispositivo, no sentido de equiparar multa e tributo em relação ao regime jurídico de cobrança:

Contudo a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar esse pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão de sua origem, equiparável ao tributo, há que merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança.

Seguindo tal raciocínio e com base no referido art. 113, §§ 1º e 3º do CTN, a penalidade pecuniária, juntamente com o tributo, configuraria obrigação tributária principal. O princípio do não confisco, limite constitucional à atividade tributante, abrangeria a obrigação tributária, ou seja, multa e tributo, ambos merecedores do mesmo regime jurídico (MARTINS, 2000, *apud* DIFINI, 2005).

Defensor de tal corrente, Sacha Calmon (2020) aponta que um mesmo fato pode ter diferentes consequências previstas no universo jurídico. Da mesma forma que um único fato poderia configurar ilícito tributário, com consequente cobrança de penalidade pecuniária, e ilícito penal, com consequente aplicação de pena privativa de liberdade, o autor aponta uma terceira categoria de ilícitos/sanções, nas quais se enquadrariam as penas de perdimento de bens, que seriam “uma hipótese de fato ilícito causadora de outra consequência aflagrada prevista como confisco, perdimento dos bens *obtidos em razão da atividade ilícita*, observado o devido processo legal” (COÊLHO, 2020, e-book sem paginação). Assim, as situações de perdimento de bens, em concordância com nosso texto constitucional, não significariam de nenhuma forma uma autorização para aplicação de sanções tributárias com caráter confiscatório, já que infrações

tributárias não poderiam gerar confisco. O perdimento de bens exigiria lei tipificante e processo de execução específicos.

Diferentemente da primeira corrente doutrinária apresentada, os defensores da aplicabilidade do não confisco às multas indicam que a razoabilidade na aplicação das penalidades pecuniárias passa pela observância do princípio da não confiscatoriedade. Nesse sentido se posiciona Carrazza (2013, p. 119):

Tudo o que foi escrito vale para as multas fiscais, advindas do descumprimento de deveres jurídicos tributários. De fato, também elas devem ser razoáveis, sob pena de se burlar o princípio constitucional que veda o confisco.

Dessa forma, apesar de possuírem finalidade distinta dos tributos, a aplicação de tratamento tributário igual decorrente do texto do CTN permitiria a compreensão de que a não confiscatoriedade seria princípio constitucional aplicável às multas. Tal princípio guardaria relação com a razoabilidade, impedindo que as multas ultrapassassem os limites considerados razoáveis ao atingimento de sua finalidade. Sobre o tema, se manifesta Paulo de Barros Carvalho (2018, e-book sem paginação):

As sanções figuram como expedientes empregados pelo Estado para desestimular as práticas indesejadas pelo Poder Público. Não devem desviar-se dessa finalidade estipulando percentual desarrazoado sob pena de contrariarem a vedação constitucional do confisco. Esses dois comandos constitucionais bastam para mostrar a incompatibilidade entre sanções desse tipo e a sistemática constitucional tributária que vigora no Brasil.

Sacha Calmon também correlaciona a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias à razoabilidade na aplicação de sanções. A multa exorbitante e que agredisse o patrimônio dos contribuintes seria inconstitucional já que sua aplicação caracterizaria um confisco, vedado pelo art. 150, inciso IV, da CF/88.

uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade), caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processus*. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional. (COÊLHO, 2020, e-book sem paginação).

Identifica-se, por fim, através de uma revisão da literatura sobre o tema, uma terceira corrente doutrinária, intermediária, que concorda com a não aplicabilidade do princípio do não confisco enunciado no art. 150, inciso IV da Constituição às multas tributárias, uma vez que tal dispositivo se refere expressamente apenas aos tributos, que possuem natureza jurídica diversa das multas. Para essa corrente, entretanto, independentemente do princípio do não confisco expresso no art. 150 da Carta Magna, é possível se extrair da Constituição Federal uma vedação genérica ao confisco, essa sim aplicável às multas.

Tal vedação genérica ao confisco seria extraída de princípios constitucionais gerais, como o direito de propriedade. Nesse contexto, ganham especial relevo os incisos XXII e LIV do artigo 5º da Constituição. À exceção dos casos específicos expressamente previstos na Lei Maior, o confisco propriamente dito ou mesmo o efeito confiscatório seria genericamente vedado, vedação essa que se estenderia à aplicação de penalidades pecuniárias pelo Estado. É justamente essa a posição defendida por Regina Helena Costa (2018, e-book sem paginação):

Assinale-se, por derradeiro, que, em se tratando de aplicação de penalidade pecuniária, a invocação dos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR) e da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, CR), efetuada com frequência nesse contexto, não se revela adequada, porquanto o primeiro é orientador dos impostos, e o segundo, aplicável apenas a prestações tributárias. Não obstante, as sanções não podem ter por efeito a absorção total ou substancial da propriedade, em respeito à proteção constitucional dedicada a esse direito, donde se extrai o princípio da vedação ao confisco (art. 5º, XXII a XXIV, e LIV, CR).

Nesse mesmo sentido, se manifesta Horvath (2002, p. 114-115), citado por Difini (2005, p. 349-350):

É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade. [...] tributo não é multa e o princípio da não-confiscatoriedade proclamado pelo art. 150, IV da Constituição reporta-se àquele e não a esta. [...] Isso não obstante, embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo da proteção do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado.

Humberto Ávila, da mesma forma, defende a existência de vedação genérica às cobranças estatais excessivas extraída dos direitos fundamentais da propriedade e da liberdade enunciados pela Constituição de 1988, vedação que seria aplicável às multas. O autor chega mesmo a apontar que, diante de tal entendimento, a discussão sobre a aplicabilidade do princípio específico do art. 150, inciso IV, da CF/88 às multas seria de pouca relevância.

Aquilo que os tributaristas chamam de confisco é a invasão do núcleo essencial pela instituição de um tributo excessivo que viola o direito de propriedade. A multa, porém, mesmo não sendo tributo, restringe o mesmo direito fundamental, que é o da propriedade e da liberdade. Por isso, pouco importa que o artigo 150, IV faça referência a tributos. Pelo próprio direito fundamental chega-se à proibição de excesso, que, no caso de instituição de tributos, chama-se proibição de confisco. (ÁVILA, 2005, p. 162, apud SILVA, 2017, p. 136)

Diante dos mais diferentes entendimentos sobre a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias, a posição adotada pelo Judiciário brasileiro ganha especial relevo. Nas palavras de Sacha Calmon (2020, e-book sem paginação):

Do ponto de vista jurídico-positivo, duas fórmulas existem para evitar multas escorchantes: a fórmula legislativa, mediante a qual, através de uma norma geral de potestade, a competência dos legisladores ordinários para estatuir multas tributárias restaria restringida quantitativamente; e a fórmula jurisprudencial, mercê da qual os juízes, através da fixação de standards – em súmulas, por exemplo, no caso brasileiro –, construiriam os princípios de restrição norteadores da ação do legislador na espécie.

O próximo capítulo se dedica justamente a apresentar a jurisprudência mais recente sobre o tema, analisando a aplicabilidade ou não do art. 150, IV, da CF/88 às penalidades pecuniárias e os limites quantitativos a que estariam sujeitas tais penalidades com base nos princípios constitucionais a elas aplicáveis.

5. A JURISPRUDÊNCIA DO STF QUANTO À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Apesar de antigos julgados esparsos do Superior Tribunal de Justiça que tangenciam a questão, não há, uma vez que foge à competência de tal tribunal, jurisprudência consolidada do STJ sobre a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias. É justamente nessa direção que aponta Difini (2005, p. 354): “não há maior exame da questão na jurisprudência do STJ, até porque a questão é efetivamente constitucional, como salientado em vários julgados, refugindo, pois, ao âmbito do recurso especial e à competência daquela Corte”.

Nesse sentido, também, já teve a oportunidade de se pronunciar o próprio STJ, a exemplo da decisão proferida no REsp 645.186/PE:

Refoge ao âmbito do recurso especial o reexame de questão dirimida eminentemente à luz do postulado constitucional da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF), qual seja, a ilegitimidade da aplicação de multa no percentual de 75% nas hipóteses previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/96.

Sendo o princípio do não confisco enunciado no art. 150, IV, da Carta Magna, trata-se de matéria constitucional. Ao abordar a jurisprudência que trata da aplicação de tal princípio às multas tributárias, portanto, há que ser feita referência direta aos julgados da Corte Constitucional. O Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da Constituição, é o detentor da competência para julgar, em única ou última instância a depender do tipo de ação, as divergências que envolvem dúvidas sobre a interpretação e aplicação do princípio do não confisco. É nesse sentido que dispõe o art. 120 da Carta Magna em seus incisos I, alínea a, e III, alíneas a e b.

No que tange à aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias, apesar de existir divergência doutrinária sobre o tema, conforme detalhadamente exposto no capítulo anterior, o STF já possui jurisprudência consolidada sobre a questão. A Corte Constitucional entende que o princípio enunciado no art. 150, IV, da CF/88 se aplica às penalidades pecuniárias tributárias.

Destaque-se, nesse contexto, trecho do voto do Ministro Relator Ilmar Galvão proferido em 2002 na emblemática decisão em sede da ADI nº 551/RJ:

O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado

não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo.

Evidenciando, ainda, o alinhamento com a corrente doutrinária que entende que o princípio do não confisco representa limite constitucional à aplicação das multas tributárias, o voto do relator indica que a proporcionalidade na aplicação das penalidades pecuniárias passa pela observância do referido princípio:

O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa. (STF, ADI nº 551/RJ, voto Min. Rel. Ilmar Galvão)

Tal decisão veio a confirmar o entendimento do Supremo Tribunal Federal já manifestado pelo Plenário na decisão da medida cautelar na ADI 1.075/DF:

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 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.

São inúmeros os exemplos de decisões posteriores em que o STF faz referência à sua jurisprudência já consolidada no sentido de que o princípio da não confiscatoriedade se aplica às multas tributárias, corroborando-a, como aquelas proferidas nos julgados ARE-AgR 851.059/RN, AI-AgR 482.281/SP, RE-AgR 523.471/MG (PAULSEN, 2017). Assim se posiciona o Tribunal até o presente, como explicita, a título de exemplo, trecho do voto do Ministro Relator Edson Fachin proferido em 2020 na decisão do ARE-AgR 1.158.977/GO: “destaco, nos termos da compreensão jurisprudencial desta Corte, que a limitação constitucional ao poder de tributar referente ao princípio do não confisco aplica-se às multas”.

Não restando dúvidas sobre a compreensão do STF de que o princípio do não confisco é aplicável às multas tributárias, outra questão enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal se refere à possibilidade de o Judiciário determinar,

com base nos princípios constitucionais, a redução das multas tributárias já aplicadas administrativamente. O questionamento residiria na competência do Judiciário para reduzir as multas aplicadas ou apenas para declará-las inconstitucionais, anulando-as. A respeito do tema, o STF possui entendimento, já manifestado mesmo antes da promulgação da Constituição de 1988, no sentido de que é possível a redução judicial das multas tributárias por seu caráter confiscatório.

Desde período anterior à promulgação da Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal sempre admitiu a redução judicial de multas por excessivamente elevadas ou confiscatórias, cabendo mencionar decisão proferida no âmbito do Recurso Extraordinário nº 61.160, de São Paulo, no qual se explicitou que o Judiciário poderia excluir ou graduar multa imposta pela autoridade administrativa. (DIFINI, 2016, p. 307-308)

Já sob a égide de nossa atual Carta Magna, o STF mantém seu posicionamento sobre a questão. É o que se depreende, entre outros julgados, de trecho do voto do Ministro Relator Roberto Barroso proferido em 2016 na decisão do ARE-AgR 938.538/ES:

A jurisprudência desta Corte proclama a possibilidade de se rever multas excessivas no âmbito do direito tributário, à luz da vedação aos efeitos confiscatórios, é antiga. Confirmam-se, como exemplo, o RE 57.904, Rel. Min. Evandro Lins e Silva; RE 60.964 e RE 78.291, Rel. Min. Aliomar Baleeiro; RE 91.707, Rel. Min. Moreira Alves. Neste último precedente, o relator afirmou expressamente que “o STF tem admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei”.

Quanto a tal possibilidade de redução judicial pelo STF de multas aplicadas, em especial sob o argumento de violação ao princípio do não confisco, Leandro Paulsen comenta:

o STF já reduziu multas desproporcionais, sendo que a falta de referência expressa às multas tributárias no art. 150, IV, da CF (que se refere à “utilização de tributo com efeito de confisco”) não foi óbice à sua invocação e aplicação. Não há impedimento a que se reduza multa excessiva, expurgando-a do excesso inconstitucional. (PAULSEN, 2017, e-book sem paginação)

Tal possibilidade de redução das multas tributárias pelo Judiciário encontraria fundamento em outros princípios constitucionais, como o da isonomia tributária e da justiça fiscal. É como apontam Ferreira Filho e Diniz (2017, artigo sem paginação): “assim [...], inferiu-se o entendimento de que a possibilidade de redução da multa deve ser reconhecida, na medida em que atende aos preceitos de justiça fiscal e da isonomia tributária”.

5.1. Limites quantitativos

Diante da aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias e da possibilidade de redução pelo Judiciário de multas já aplicadas, o STF teve a possibilidade de avaliar os limites quantitativos que seriam considerados confiscatórios nos casos levados ao Tribunal. Essa determinação do limite confiscatório, todavia, não é tarefa fácil, como bem ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto na decisão da ADI 551/RJ:

Esse problema da vedação de tributos confiscatórios que a jurisprudência do Tribunal estende às multas gera, às vezes, uma certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório.

Nessa tarefa de determinar os limites quantitativos de confiscatoriedade das multas tributárias, o STF vem inovando. Se, tradicionalmente, é no caso concreto que pode ser feita a aferição do caráter confiscatório da multa (ou mesmo do tributo, a bem dizer), nossa Corte Constitucional tem, nos últimos tempos e sob a égide da Constituição Federal de 1988, caminhado no sentido de buscar limites aos quais se submeteriam às multas em controle abstrato. É como indica o seguinte trecho do voto no Ministro Relator Luiz Fux na decisão de repercussão geral no Recurso Extraordinário 736.090/SC:

Impende considerar que a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais demanda, em regra, o exame de matéria de fato, o que atrai o óbice da Súmula nº 279 do STF, que dispõe, *verbis*: Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. Nada obstante, esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido.

Dando, ainda, um passo adiante, o Supremo Tribunal Federal chega mesmo a buscar a definição de um patamar máximo aceitável para cada uma das diferentes espécies de multas tributárias, principalmente em ações mais recentes que ainda se encontram pendentes de decisão definitiva, mas que já tiveram sua repercussão geral declarada. Esta seria uma abordagem diferente daquela feita para os tributos, que mesmo ao passarem por análise da confiscatoriedade em sede de controle abstrato, têm tal análise realizada em relação a um tributo específico e não a uma espécie tributária. Nesse sentido, apontam Renato Lopes Becho e Danilo Barth Pires:

Verificamos que sempre a análise sobre a presença de efeitos confiscatórios é feita em um tributo específico, já criado e cobrado consoante determinada lei. Entretanto, [...] a jurisprudência a respeito das multas tributárias e o princípio do não confisco está caminhando em sentido completamente diverso [...]. O Supremo Tribunal Federal pretende balizar, justamente a priori, a partir de que percentual cada espécie de multa tributária passa a ser confiscatória. Trata-se de verdadeira inovação jurisprudencial, ao que parece sem precedentes doutrinários. (BECHO e PIRES, 2016, p. 295-296)

Enfrentando um possível argumento contrário ao estabelecimento de tais patamares e se posicionando favoravelmente à tal postura que vem sendo seguida pelo Supremo Tribunal Federal, se manifestam Ferreira Filho e Diniz, (2017, artigo sem paginação):

Não se olvida, aqui, que a eleição de um patamar fixo represente, normalmente, um maior grau de discricionariedade do julgador. Por outro lado, melhor a existência de limites conhecidos e razoavelmente seguros do que a insegurança jurídica pela falta desses marcos. Ademais, é inevitável que a aplicação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade conduza, em maior ou menor medida, a uma decisão com certo grau de discricionariedade.

Na tentativa do Supremo Tribunal Federal de buscar um limite fixo de não confiscatoriedade das multas, entretanto, destaca-se como fundamental uma divisão entre os distintos tipos de penalidades pecuniárias. Como já indicado em momento oportuno, as diferentes espécies de multas tributárias (isolada, moratória e de ofício) possuem fundamentos e objetivos distintos. Assim, a desafiadora compreensão do caráter confiscatório precisa passar pela determinação da espécie de multa tributária da qual se está tratando, de forma que, no mínimo, os limites considerados confiscatórios para cada tipo de multa tributária devem ser analisados separadamente.

A distinção das espécies de multas tributárias é de crucial importância para se afirmar a existência ou não do efeito confiscatório em um caso concreto ou em tese, nos limites da distinção (é dizer, sobre quais multas podem estar sendo aplicadas em desatenção ao princípio em comento). A distinção entre tais multas advém do fato de que a conduta do contribuinte é diferente em cada uma das espécies de atuação penalizadas [sic]. (BECHO e PIRES, 2016, p. 291)

5.1.1. *Multas isoladas*

As multas isoladas, como já tratado em oportunidade anterior, são aquelas que não guardam vínculo com nenhuma outra obrigação de caráter

pecuniário. Geralmente, são aplicadas nas situações em que o contribuinte deixa de cumprir obrigação acessória ou a cumpre com incorreção. Sobre o tema, se manifestou o Ministro Relator Joaquim Barbosa na repercussão geral do RE 640.452/RO (Tema 487):

Em sentido diverso, a “multa isolada” nem sempre está relacionada à intensidade do ato ilícito, pois ela tem por hipótese uma omissão ou um erro puramente formal, sem consequência direta no montante efetivamente devido a título de tributo.

E é justamente no referido RE 640.452/RO (Tema 487) que o STF se propõe a julgar o limite máximo não confiscatório das multas isoladas. Ainda em seu voto sobre a repercussão geral do Recurso Extraordinário em comento, deixando claro tratar-se de tema que repercute nas chamadas multas isoladas de maneira geral, se manifestou o Ministro Joaquim Barbosa:

Porém, neste caso, não há controvérsia acerca da situação de fato. Estamos diante de discussão alçada exclusivamente ao plano constitucional. Quanto ao potencial de repetição, anoto que inúmeros entes federados também adotam a técnica das “multas isoladas”.

Defendendo também a repercussão geral do caso, o Ministro Marco Aurélio indicou que “está-se diante de tema a reclamar a atuação do Supremo presentes, até mesmo, o afastamento da legislação de regência da multa e a fixação de percentual pelo Judiciário”.

Tal Recurso Extraordinário está pendente de julgamento definitivo, não havendo, ainda, posição consolidada da Corte Constitucional sobre o tema. Resumindo a questão jurisprudencial no que tange às multas isoladas, assim se manifestam Becho e Pires (2016, p. 304):

No referido RE 640.452, tema 487, o Supremo Tribunal Federal decidirá com repercussão geral qual é o percentual razoável a ser aplicado como multa, isoladamente considerada, quando a conduta do contribuinte por si só não gera um débito tributário.

5.1.2. *Multas moratórias*

As multas moratórias, como também já tratado em momento oportuno, são aplicadas nos casos de ausência de pagamento de tributo devido dentro do prazo previsto na legislação tributária. Têm como finalidade ressarcir o poder público pelas perdas resultantes da indisponibilidade dos recursos no prazo legalmente estabelecido.

Na ADI 551/RJ, um dos tópicos analisados pelo STF se referia à constitucionalidade do §2º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do estado do Rio de Janeiro. Tal dispositivo fixava multa moratória mínima no valor de duas vezes o tributo devido, ou seja, com alíquota mínima de 200%.

Na decisão proferida, o Tribunal Pleno do STF declarou tal multa moratória inconstitucional por afronta ao art. 150, IV, da CF/88 em razão de sua desproporcionalidade. Nesse sentido, foi o voto do Ministro Relator Ilmar Galvão:

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Já na decisão com repercussão geral proferida em sede do Recurso Extraordinário 582.461/SP (Tema 214), o Tribunal Pleno do STF mais uma vez se manifestou sobre a razoabilidade de percentual de multa moratória. Desta vez, a Corte considerou constitucional e não confiscatória uma multa de mora no patamar de 20%:

Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).

Temos, portanto, na jurisprudência do STF um percentual declarado confiscatório para as multas moratórias de 200% e um percentual consolidado como não confiscatório de 20%. É bem verdade que encontramos decisões do Supremo que apontam para o percentual de 20% como o limite máximo para cálculo das multas moratórias, mas essa não é exatamente a conclusão que se extrai dos julgados anteriores da Corte. Sobre o assunto, discorre Difini (2016, p. 312):

No âmbito de algumas decisões, o Supremo Tribunal Federal sinaliza entendimento de que a multa moratória deveria ser limitada a 20% [...], com base nas decisões proferidas no âmbito da ADIn 551-1 e da ADIn 1.075, das quais, contudo, não se pode inferir exatamente tais conclusões.

Assim, não há, ainda, a definição de um limite específico a partir do qual as multas moratórias seriam consideradas confiscatórias; não há posição definitiva sobre a constitucionalidade de multas moratórias calculadas com percentuais entre 20% e 200% (BECHO E PIRES, 2016). É exatamente o que indica o voto no Ministro Relator Luiz Fux na repercussão geral do RE 882.461/MG:

Sobre o tema, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tema nº 214, DJe de 18/8/2011, assentou que não há efeito confiscatório na aplicação de multa fiscal moratória no importe de 20% (vinte por cento) do valor do débito. No entanto, nada se decidiu a respeito de multas fiscais moratórias em patamares superiores.

No mesmo voto, o ministro destaca, ainda, que tal questão não se confunde com aquela discutida em sede do RE 640.452/RO, que trata das multas isoladas. Fica mais uma vez evidente, a distinção que a própria Corte faz entre as espécies de multas tributárias ao tratar dos limites de confiscatoriedade.

Quanto à multa, destaco que a discussão posta nos autos, razoabilidade da multa fiscal moratória, não se confunde com aquela travada no RE 640.452, Rel. Min. Roberto Barroso, Tema nº 487, em que se controverte acerca do eventual caráter confiscatório de multa isolada aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

É precisamente no referido RE 882.461/MG (Tema 816), ainda pendente de julgamento definitivo, que o STF deverá determinar o limite máximo não confiscatório das multas moratórias. Em seu voto sobre a repercussão geral do Recurso Extraordinário, deixando claro tratar-se de tema que repercute nas chamadas multas moratórias de maneira geral, se manifestou o Ministro Luiz Fux:

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 moratórias.

5.1.3. Multas de ofício

As multas de ofício, como já abordado previamente, são aquelas multas tributárias aplicadas nas situações em que se verifica o não pagamento (ou pagamento a menor) de determinado tributo através de omissão ou fraude do

contribuinte. Sua principal finalidade é, portanto, punir o descumprimento da obrigação tributária principal, razão pela qual também são chamadas de multas punitivas.

Na ADI 551/RJ, além da questão referente às multas moratórias, outro tópico analisado pelo STF se referia à constitucionalidade do §3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do estado do Rio de Janeiro. O referido dispositivo fixava, nos casos de sonegação, multa punitiva mínima no valor de cinco vezes o tributo devido, ou seja, com alíquota mínima de 500%.

Na decisão proferida, o Plenário do STF declarou a inconstitucionalidade da multa punitiva por sonegação por afronta ao art. 150, IV, da CF/88 em razão de sua desproporcionalidade, tal qual no caso da multa moratória. Nesse sentido, mais uma vez, foi o voto do Ministro Relator Ilmar Galvão:

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte. (STF, ADI 551/RJ, voto Min. Rel. Ilmar Galvão)

Posteriormente a tal decisão, a respeito das multas punitivas em geral, o STF firmou jurisprudência no sentido de que seu valor seria confiscatório se ultrapassasse o valor do tributo, ou seja, se sua alíquota fosse superior a 100%. É o entendimento que se observa no julgamento feito pela Primeira Turma do STF, com relatoria do Min. Roberto Barroso, em sede do ARE-AgR 938.538/ES:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE.

1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria.
2. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes.

São exemplos, ainda, de decisões em que esse foi o entendimento manifestado aquelas proferidas no ARE-AgR 836.828/RS (Primeira Turma), no RE-AgR 748.257/SE (Segunda Turma), no RE-AgR 657.372/RS (Segunda Turma) e no RE-AgR 833.106/GO (Primeira Turma).

Apesar da extensa jurisprudência do STF a respeito da limitação das multas de ofício ao percentual de 100%, as decisões nesse sentido foram tomadas sem o reconhecimento de repercussão geral. Assim, não há impedimento a decisões tomadas futuramente em sentido diverso. Sobre a questão e se referindo especificamente à decisão proferida no RE-AgR 833.106/GO, comentam Becho e Pires (2016, p. 302):

A decisão no RE 833.106 – AgR, como indica a nomenclatura, foi proferida pela Primeira Turma do STF em sede de agravo regimental, interposto contra a decisão monocrática do Ministro Marco Aurélio, sem repercussão geral reconhecida. Esse precedente é importante, pois considerou inconstitucional e, portanto, confiscatória, a multa punitiva superior a 100%. Mas não impede que a matéria seja novamente apreciada pelo Supremo Tribunal Federal.

Particularmente no que tange às chamadas multas punitivas qualificadas, aquelas aplicadas em situações em que a conduta do contribuinte é considerada mais gravosa por ficar caracterizada sonegação, fraude ou conluio, seu limite confiscatório é atualmente discutido no âmbito do RE 736.090/SC, sob a relatoria do Min. Luiz Fux. Em seu voto sobre a repercussão geral do tema, o relator aponta:

A questão controvertida encerra a análise de tema 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.

Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, 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. (STF, RE-RG 736.090/SC, voto Min. Rel. Luiz Fux)

No mesmo voto, o relator destaca, ainda, que tal questão não se confunde com aquela discutida em sede do RE 640.452/RO, que trata das multas isoladas, ou com aquela discutida em sede do RE 882.461/MG, que trata das multas moratórias. Fica mais uma vez evidente, a distinção que o próprio Supremo faz

entre as espécies de multas tributárias ao tratar dos limites impostos pelo princípio do não confisco.

Destaco que a discussão posta nos autos, razoabilidade da multa fiscal qualificada, não se confunde nem com aquela travada no RE 640.452, Rel. Min. Roberto Barroso, Tema nº 487, em que se controverte acerca do eventual caráter confiscatório de multa fiscal isolada aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, nem com aquela veiculada no RE 882.461, Rel. Min. Luiz Fux, Tema nº 816, que recai sobre a razoabilidade da multa fiscal moratória.

No referido RE 736.090/SC (Tema 863), ainda pendente de julgamento definitivo, o STF deverá determinar o limite máximo não confiscatório das multas qualificadas. Em seu voto sobre a repercussão geral do Recurso Extraordinário, deixando claro tratar-se de tema que repercute nas chamadas multas qualificadas de maneira geral, de forma muito similar à que se manifestou na decisão sobre a repercussão geral do RE 882.461/MG que trata das multas moratórias, se posicionou o Ministro Luiz Fux:

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.

CONCLUSÃO

Os princípios constitucionais tributários são responsáveis por nortear a elaboração das demais normas tributárias, bem como a interpretação e aplicação de tais normas. Nessa categoria se classifica o princípio do não confisco, segundo o qual é vedada a cobrança de tributo com efeito confiscatório. Tal princípio objetiva, primordialmente, impedir que o Estado, por meio da cobrança dos tributos, absorva total ou substancialmente a propriedade do contribuinte, ferindo seu direito constitucional de propriedade ou até mesmo os direitos de livre iniciativa, livre exercício profissional, o mínimo existencial e a dignidade humana. Busca-se, portanto, uma tributação considerada razoável.

A partir do conceito de tributo trazido pela própria Constituição Federal e das definições de tributo e multa extraídas da legislação tributária infraconstitucional, fica clara a distinção entre a natureza jurídica dos dois institutos. O tributo não é sanção de ato ilícito, tendo seu fato gerador no campo da licitude e se prestando, primordialmente, ao sustento do Estado. Já a multa é justamente uma sanção pelo cometimento de ilícito tributário, apresentando finalidade punitiva, preventiva e educativa.

Considerando que a literalidade do texto constitucional faz referência à aplicação do princípio do não confisco apenas aos tributos e que esses possuem natureza jurídica diferente das multas, diversos são os doutrinadores que entendem que a não confiscatoriedade não se aplicaria às penalidades pecuniárias. Para essa parcela da doutrina, apesar de assumirem que as sanções devem observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, a finalidade punitiva da multa não permitiria que ela fosse abarcada pelo princípio do não confisco, já que seu valor teria que ser proporcional à gravidade do ilícito cometido e não à capacidade contributiva do contribuinte, podendo, e devendo em alguns casos, assumir a multa um caráter confiscatório ou chegar mesmo a configurar um confisco integral da propriedade.

Adotando posição contrária, identifica-se na doutrina uma forte corrente segundo a qual o princípio do não confisco configuraria limite constitucional aplicável às multas tributárias. Para esses autores, apesar de possuírem naturezas jurídicas distintas, o tratamento igualitário conferido aos tributos e às multas pelo artigo 113 do CTN evidenciaria a intenção do legislador de permitir

a extensão da não confiscatoriedade às sanções. Conforme esse entendimento, considerando ser uma das principais funções do princípio não confisco, em garantia especialmente ao direito de propriedade, impedir que o Estado subtraia substancialmente a propriedade privada do contribuinte, seria evidente a necessidade de sua extensão às multas tributárias. Nesse caso, a razoabilidade e proporcionalidade na aplicação das penalidades pecuniárias passaria por tais penalidades não assumirem efeito confiscatório.

É precisamente com essa última corrente doutrinária que se alinha a jurisprudência do STF, tribunal competente para julgar em definitivo as matérias constitucionais. O Supremo já consolidou seu entendimento no sentido de que o princípio do não confisco é aplicável às multas tributárias.

Aspecto um pouco mais espinhoso relacionado à questão, entretanto, se refere aos limites quantitativos que seriam considerados confiscatórios e, portanto, inconstitucionais. Para análise de tais limites, a Corte Constitucional faz uma divisão das multas tributárias em três espécies: multa isolada, relacionada a infrações tributárias que não geram tributo a pagar; multa moratória, relacionada ao atraso no pagamento de tributos; e multa de ofício (ou punitiva), relacionada a uma omissão intencional ou a uma fraude tributária.

No caso das multas isoladas, está atualmente pendente de julgamento o RE 640.452/RO (Tema 487), que já teve sua repercussão geral reconhecida e no qual o STF deve estabelecer um limite considerado não confiscatório para essa espécie de multa tributária. No que tange às multas moratórias, o Supremo já decidiu que a alíquota de 20% pode ser considerada não confiscatória, estando ainda pendente de julgamento, mas já com repercussão geral reconhecida, o RE 882.461/MG (Tema 816), no qual deve ser especificado o limite geral a partir do qual as multas moratórias seriam confiscatórias. Por fim, quanto às multas de ofício em geral, o STF já consolidou jurisprudência no sentido de que elas não podem superar o valor do tributo devido, ou seja, não podem ultrapassar a alíquota de 100%. Especificamente para as multas punitivas qualificadas, caracterizadas por terem como fato gerador uma conduta mais gravosa prevista na legislação, o Supremo deve decidir seu limite confiscatório em sede do RE 882.461/MG, com repercussão geral também já reconhecida.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. - Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; MACHADO, Carlos Henrique. **A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte**. Prisma Jur., São Paulo, v. 11, n. 2, p. 293-332, jul./dez. 2012. Disponível em <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=93426910007>. Acesso em 06/04/2021.

BECHO, Renato Lopes; PIRES, Danilo Barth. **As multas tributárias e o princípio do não confisco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.36, p. 290-306 - 2016. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/05/Renato-Lopes-Becho-e-Danilo-Barth-Pires.pdf>. Acesso em 19/04/2021.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. **Lei Nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964**. Dispõe Sôbre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 19 jul. 1965.

_____. **Lei Nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 1996.

_____. **Lei Nº 9.784, de 29 de Janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01 fev. 1999.

_____. **Lei Nº 10.426, de 24 de Abril de 2002**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 abr. 2002.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp nº 645.186/PE**. Relator Min. João Otávio de Noronha, Data de Julgamento: 17/08/2004, Data de Publicação: DJU 27-09-2004, p. 350.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **ARE-AgR nº 836.828/RS**. Relator Min. Roberto Barroso, Data de Julgamento: 16/12/2014, Data de Publicação: DJe-027 10-02-2015.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **ARE-AgR nº 938.538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso, Data de Julgamento: 30/09/2016, Data de Publicação: DJe-225 21-10-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **HC nº 77.530/RS**. Relator Min. Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 25/08/1998, Data de Publicação: DJ 18-9-1998.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **RE-AgR nº 833.106/GO**. Relator Min. Marco Aurélio, Data de Julgamento: 25/11/2014, Data de Publicação: DJe-244 12-12-2014.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **RE-AgR nº 938.538**. Relator Min. Roberto Barroso, Data de Julgamento: 01/02/2016, Data de Publicação: DJe-022 05-02-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **ARE-AgR nº 1.158.977/GO**. Relator Min. Edson Fachin, Data de Julgamento: 14/02/2020, Data de Publicação: DJe-041 28-02-2020.

_____. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **RE-AgR nº 657.372/RS**. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Data de Julgamento: 28/05/2013, Data de Publicação: DJe-108 10-06-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **RE-AgR nº 748.257/SE**. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Data de Julgamento: 06/08/2013, Data de Publicação: DJe-162 20-08-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI nº 1.135/DF**. Relator Min. Carlos Velloso, Data de Julgamento: 13/08/1997, Data de Publicação: DJ 05-12-1997.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI nº 2.010/DF**. Relator Min. Celso de Mello, Data de Julgamento: 11/03/2004, Data de Publicação: DJ 22-03-2004.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI nº 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão, Data de Julgamento: 24/10/2002, Data de Publicação: DJ 14-02-2003.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI-MC nº 1.075/DF**. Relator Min. Celso de Mello, Data de Julgamento: 17/06/1998, Data de Publicação: DJ 24-11-2006.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE nº 232.896/PA**. Relator Min. Carlos Velloso, Data de Julgamento: 02/08/1999, Data de Publicação: DJ 01-10-1999.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE nº 582.461/SP**. Relator Min. Gilmar Mendes, Data de Julgamento: 18/05/2011, Data de Publicação: DJe-158 18-08-2011.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE-RG nº 640.452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa, Data de Julgamento: 06/10/2011, Data de Publicação: DJe-232 07-12-2011.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE-RG nº 736.090/SC**. Relator Min. Luiz Fux, Data de Julgamento: 29/10/2015, Data de Publicação: DJe-240 27-11-2015.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE-RG nº 882.461/MG**. Relator Min. Luiz Fux, Data de Julgamento: 21/05/2015, Data de Publicação: DJe-112 12-06-2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668**. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>. Acesso em 26/03/2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 29**. É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra. Disponível em <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>. Acesso em 23/04/2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

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

_____. _____. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>. Acesso em 26/03/2021.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista da AJURIS, Porto Alegre, v. 43, n. 140, p. 299-317, jun. 2016. Disponível em <http://ajuris.kinghost.net/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/554>. Acesso em 20/04/2021.

_____. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. 2005. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005. Disponível em <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/7315>. Acesso em 26/03/2021.

FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva; DINIZ, Raimundo Nonato Pereira. **Multas tributárias inconstitucionais e o controle pelo Poder Judiciário**. Revista Direito Tributário Atual, n.37, 2017. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/37/multas-tributarias-inconstitucionais-e-o-controle-pelo-poder-judiciario/>. Acesso em 20/04/2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. **Conceito de tributo e sua divisão em espécies**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 71-90, jul./ago. 2015. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/conceito-de-tributo-e-sua-divisao-em-especies/>. Acesso em 26/03/2021.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. **Limitações ao princípio da capacidade contributiva: mínimo existencial e confisco**. Conpedi Law Review – Uruguai, v. 2, n. 4, p. 180 – 200, jul./dez. 2016. Disponível em http://dx.doi.org/10.26668/2448-3931_conpedilawreview/2016.v2i4.3660. Acesso em 26/03/2021.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Curso de direito tributário: completo**. 5. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

_____. _____. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

REIS, Sidney dos. **A Relevância da Teoria Pentapartida Para a Classificação Jurídica das Contribuições Especiais no Âmbito do Direito Tributário**. Rev. Saberes, Rolim de Moura, vol. 4, n. 1, p. 54-71, jan./jun., 2016. Disponível em <https://facsapaulo.edu.br/wp-content/uploads/sites/16/2018/05/ed5/6.pdf>. Acesso em 26/03/2021.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **A individualização da pena no direito tributário sancionador – competência para a graduação da penalidade fiscal e princípios e direitos que autorizam tal atividade**. Revista Direito Tributário Atual, n.37, p. 121-145, 2017. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Fabiana-Carsoni-Alves-Fernandes-da-Silva.pdf>. Acesso em 07/04/2021.