

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**LIMITES DA MULTA FISCAL QUALIFICADA EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO,
FRAUDE OU CONLUÍO, TENDO EM VISTA O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL
DA VEDAÇÃO AO CONFISCO**

MARIA FERNANDA LOPES DORTAS

**Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE**

MARIA FERNANDA LOPES DORTAS

**LIMITES DA MULTA FISCAL QUALIFICADA EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO,
FRAUDE OU CONLUÍO, TENDO EM VISTA O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL
DA VEDAÇÃO AO CONFISCO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Me. Bruno Maurício Macedo Curi**.

Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE

CIP - Catalogação na Publicação

D7191 Dortas, Maria Fernanda Lopes
Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista o princípio constitucional da vedação ao confisco / Maria Fernanda Lopes Dortas. -- Rio de Janeiro, 2018.
80 f.

Orientador: Bruno Mauricio Macedo Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Direito Tributário. 2. Tributação Confiscatória. 3. Multas Tributárias. 4. Supremo Tribunal Federal. 5. Precedentes. I. Curi, Bruno Mauricio Macedo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

MARIA FERNANDA LOPES DORTAS

**LIMITES DA MULTA FISCAL QUALIFICADA EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO,
FRAUDE OU CONLUÍO, TENDO EM VISTA O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL
DA VEDAÇÃO AO CONFISCO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Me. Bruno Maurício Macedo Curi**.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador – Bruno Maurício Macedo Curi

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo examinar os limites da multa fiscal prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº. 9.430, tendo em vista o disposto no artigo 150, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que veda o efeito confiscatório na seara tributária. Desse modo, será analisado o entendimento doutrinário sobre o tema, bem como os precedentes do Supremo Tribunal Federal, a fim de que seja possível verificar se existe ou não efeito confiscatório na aplicação da referida multa tributária.

Palavras-chave: Direito Tributário; Tributação Confiscatória; Multas Tributárias; Supremo Tribunal Federal; Precedentes.

ABSTRACT

The aim of the present study is to analyze the limits of the tax penalty provided for the article 44, paragraph 1, Law no. 9.430, considering the provisions of article 150, item IV, of the Constitution of the Federative Republic of Brazil (1988), that prohibits the confiscatory effect in the tax area. In this way, the doctrinal understanding on the subject, as well as the precedents of the Federal Supreme Court, will be analyzed, in order to verify whether or not there is a confiscatory effect in the application of the aforementioned tax fine.

Keywords: Tax Law; Confiscatory Taxation; Tax Penalties; Federal Supreme Court; Precedents.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.....	5
1.1 CONCEITO.....	5
1.2 HISTÓRICO: A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS LIMITES DO PODER ESTATAL	9
1.3 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	17
1.4 O DIREITO DE PROPRIEDADE E OS LIMITES DA TRIBUTAÇÃO	20
1.5 DESTINATÁRIO DA NORMA CONSTITUCIONAL DE VEDAÇÃO AO CONFISCO	24
2 NOÇÕES GERAIS SOBRE AS MULTAS TRIBUTÁRIAS	28
2.1 CONCEITO	28
2.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A ESTRUTURA DAS NORMAS SANCIONANTES.	32
2.3 O ILÍCITO TRIBUTÁRIO E AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS	35
2.4 FUNÇÕES DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS	41
2.5 ESPÉCIES DE MULTAS TRIBUTÁRIAS PREVISTAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	44
3 A MULTA FISCAL QUALIFICADA EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO E O ATUAL ENTENDIMENTO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À ANÁLISE DO EFEITO CONFISCATÓRIO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS	51
3.1 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO APLICADO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS.....	51
3.2 A POLÊMICA ACERCA DO (EVENTUAL) EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA QUALIFICADA PREVISTA NO § 1º DO ARTIGO 44 DA LEI Nº. 9.430/96	56
3.3 CRITÉRIOS ADOTADOS PELA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA AFERIR A EXISTÊNCIA DE EFEITO CONFISCATÓRIO NA APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS	60
CONCLUSÃO.....	65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CRFB/88”) representou uma significativa conquista para a sociedade brasileira no que diz respeito à garantia dos direitos individuais, o que veio a contribuir para que ela fosse batizada como a “Constituição Cidadã”¹. Hoje, após completar 30 (trinta) anos, a CRFB/88 permanece em vigor e não há dúvidas de que o referido apelido – atribuído pelo presidente da Assembleia Nacional Constituinte² – condiz exatamente com o texto constitucional e com a mudança que o mesmo buscou proporcionar ao país.

No que diz respeito ao Direito Tributário, verifica-se que, ao contrário das Constituições dos países europeus de tradição jurídica romano-germânica, cujos dispositivos versam sobre alguns princípios tributários – sempre em número reduzido –, a atual Constituição brasileira se destaca por ser a mais extensa e pormenorizada ao disciplinar tal ramo jurídico, tendo o legislador constituinte se dedicado a delinear os fundamentos do Direito Tributário brasileiro³.

Nesse sentido, impõe-se destacar que a atual Constituição desempenhou um papel importante ao estabelecer as normas básicas do Sistema Tributário Nacional, demonstrando uma nítida preocupação em proteger os contribuintes, porquanto trouxe em seu texto a previsão de numerosas regras e diversos princípios que representam restrições ao exercício do poder de tributar. Isso se explica, a título exemplificativo, pelo fato de a CRFB/88 possuir uma seção exclusiva para abordar as limitações ao poder de tributar⁴. Dessa forma, nota-se que, ao fixar tais limites, o legislador constituinte buscou garantir a segurança jurídica e, mais uma vez, assegurar os direitos individuais dos cidadãos.

¹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 100.

² Tal denominação foi atribuída durante o discurso da promulgação da Constituição pelo deputado federal Ulysses Guimarães, que foi responsável por presidir a Assembleia Nacional Constituinte. A escolha da nomenclatura em questão se deve, sobretudo, pelo significado que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 possui por representar o marco do reestabelecimento da democracia nacional após o fim do regime militar no Brasil.

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 43.

⁴ Trata-se da Seção II do Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”) da CRFB/88.

Em relação às garantias do contribuinte na seara tributária, interessa ao presente trabalho o estudo do princípio tributário consagrado no artigo 150, inciso IV, da CRFB/88 – qual seja, o princípio da vedação ao confisco. O referido princípio – assim como os demais princípios constitucionais tributários – visa instituir limitações à competência estatal para impor e exigir tributos, representando, assim, importante conquista político-jurídica dos contribuintes⁵.

Trata-se, portanto, de uma norma constitucional direcionada, primacialmente, ao legislador infraconstitucional, que, ao editar as leis tributárias, deve atentar-se para o fato de que a tributação não pode ser excessivamente onerosa a ponto de aniquilar o patrimônio dos contribuintes ou impossibilitar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza.

Ressalta-se que, para que seja possível aprofundar o estudo em relação ao supramencionado princípio, será necessário, primeiramente, conhecer alguns conceitos básicos do Direito Tributário brasileiro. Nesse sentido, serão apresentados os conceitos de tributo e de multa tributária, a fim de demonstrar que tais prestações pecuniárias são essencialmente distintas.

Ocorre que, apesar de ser nítida a diferença existente entre o tributo e a penalidade pecuniária tributária, o entendimento prevalecente no âmbito da doutrina e jurisprudência pátrias é de que o princípio constitucional da vedação ao confisco é plenamente aplicável às multas tributárias⁶. Ao analisar os fundamentos que levaram à conclusão de que tal princípio atua não somente como limitador ao poder de tributar, mas também ao poder de sancionar, constata-se que a proteção ao direito fundamental à propriedade – que, por sua vez, está previsto no artigo 5º, inciso XXII, da CRFB/88 – norteou a interpretação doutrinária e jurisprudencial acerca da abrangência do princípio em questão⁷.

Desse modo, considerando que as multas tributárias devem, necessariamente, guardar razoabilidade com o tributo correspondente e que as mesmas não podem ser utilizadas como

⁵ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 30ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 905.

⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 260.

⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 93.

instrumento confiscatório⁸, o objeto da presente monografia será o estudo acerca de quais seriam os limites para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação das multas fiscais, especialmente no que diz respeito à aplicação da multa tributária federal instituída no § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (“Lei nº. 9.430/96”) – também denominada de “multa de ofício qualificada”⁹. O estudo se concentrará, portanto, na referida multa, que é aplicável aos casos de sonegação, fraude ou conluio¹⁰, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou da contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata.

Para que seja possível atingir tal objetivo, o presente trabalho encontra-se estruturado em três capítulos, além da introdução e da conclusão.

O primeiro capítulo do trabalho se destina especificamente ao estudo do princípio constitucional da vedação ao confisco. Nesse sentido, será abordado o conceito do referido princípio, bem como o seu histórico – que, por sua vez, está intrinsecamente ligado ao direito de propriedade.

Em relação ao segundo capítulo da presente monografia, será realizado um estudo sobre as multas tributárias. Nesse sentido, será abordada a estrutura das normas sancionantes em geral para que, por meio dessa análise, seja possível compreender os conceitos de ilícito tributário e de sanção tributária. Assim, conhecendo as particularidades das penalidades existentes no âmbito do Direito Tributário, será possível entender, de forma clara, as funções das multas tributárias e a própria diversidade de espécies de multas tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

⁸ MORAES, op. cit., p. 911.

⁹ LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e Aplicação das Multas de Ofício, de Ofício Qualificada, de Ofício Agravada e Isolada**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 4.

¹⁰ As hipóteses de sonegação, fraude e conluio estão definidas, respectivamente, nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, *in verbis*:

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

No que diz respeito ao terceiro capítulo do presente trabalho, apresentar-se-á a antiga discussão existente na doutrina acerca da aplicação do princípio constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco às multas tributárias e, em seguida, será demonstrado o posicionamento que prevalece atualmente no âmbito da doutrina e jurisprudência brasileiras.

Além disso, no terceiro capítulo será apresentada a polêmica discussão existente acerca do suposto efeito confiscatório da multa de ofício qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430 e, por fim, haverá a análise de casos recentemente julgados pelo Supremo Tribunal Federal que versem sobre o questionamento do caráter confiscatório das multas tributárias – em especial, serão analisados os acórdãos proferidos nas ações de controle concentrado de constitucionalidade. Desse modo, será possível acompanhar a evolução do entendimento jurisprudencial do STF acerca dos critérios utilizados para a aferição do efeito confiscatório das multas.

O objeto de estudo da monografia será, portanto, precisar a partir de qual momento as multas fiscais passam a ter efeito confiscatório. A partir disso, o estudo se concentrará na multa fiscal qualificada, que tem previsão no § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, a fim de verificar se existe ou não efeito confiscatório na aplicação da multa em questão. Nesse sentido, impõe-se ressaltar que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da referida questão constitucional nos autos do Recurso Extraordinário nº. 736.090 / SC.

Assim, considerando que as multas tributárias se apresentam com frequência nas autuações realizadas pelo Fisco e que a aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio aumenta substancialmente os valores totais da exigência fiscal, mostra-se imprescindível o aprofundamento do tema, tendo em vista que a ausência de delimitação de critérios para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação das multas vai de encontro à exigência de segurança jurídica que o Sistema Constitucional Tributário demanda.

1 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

1.1 Conceito

O princípio da vedação ao confisco está expressamente previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, integrando a seção denominada “Das limitações ao Poder de Tributar”¹¹. Trata-se de um dos princípios norteadores da ordem jurídico-tributária brasileira e, conforme explica Sacha Calmon, tem como finalidade proibir que o Estado, ao exercer o poder de tributar que a Constituição lhe confere, se aproprie dos bens pertencentes aos contribuintes por meio de uma tributação abusiva¹². Confira-se a redação do mencionado dispositivo constitucional:

“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;”

A partir da leitura do referido dispositivo, é possível depreender que a terminologia “vedação ao confisco” – comumente usada e já consagrada entre os juristas –, não é capaz de exprimir com clareza o conceito do princípio previsto no artigo 150, inciso IV, da CRFB/88, tendo em vista que, do ponto de vista técnico, tributo e confisco não se confundem. Assim, conforme se demonstrará a seguir, o que o referido princípio constitucional proíbe é que sejam instituídos tributos que gerem os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria.

Isso porque o vocábulo “confisco”, conforme explica De Plácido e Silva, deriva da palavra latim *confiscatio*, de *confiscare*, e pode ser definido como o “*ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei*”¹³, indicando, em regra, uma punição. No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro acentua que o confisco, em rigor, é uma forma de sancionar a prática de uma conduta ilícita¹⁴.

¹¹ A referida seção é a segunda do capítulo que disciplina o sistema tributário brasileiro (“Do Sistema Tributário Nacional”), que, por sua vez, inaugura o Título VI do texto constitucional (“Da Tributação e do Orçamento”).

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 236.

¹³ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 342.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 910.

Por outro lado, o tributo, por definição legal, não pode ser usado como forma de sancionar a prática de ato ilícito, razão pela qual, tecnicamente, em caráter restrito, tributo não configura confisco¹⁵.

Veja-se o que dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional ao estabelecer o conceito jurídico de tributo:

“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.”

Desse modo, é possível constatar que o tributo jamais configurará uma penalidade relativa à prática de uma ilicitude. Em outras palavras, as hipóteses de incidência tributária devem, necessariamente, versar sempre sobre condutas lícitas.

Faz-se necessário sublinhar que as prestações pecuniárias compulsórias que possuem previsão legal e que decorrem de fatos ilícitos se enquadram, na verdade, como multas – que, assim como os tributos, possuem natureza jurídica de receita pública derivada (também chamada de receita pública de economia pública), na medida em que advêm do patrimônio do particular, através de um constrangimento legal.

Não se pretende, por ora, adentrar no tema das multas tributárias, tendo em vista que tal assunto será abordado no segundo capítulo deste trabalho. Porém, no que diz respeito à distinção entre tributo e multa, oportuna é a explicação de Hugo de Brito Machado:

“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 ilícito¹⁶.”

Pois bem. Ainda em relação ao conceito jurídico de tributo, é imperioso ressaltar que, caso a conduta agasalhada na hipótese de incidência tributária – que, como se viu, será sempre

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 910.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65.

uma conduta lícita – venha a ser praticada em circunstâncias ilícitas, ainda assim a tributação irá incidir.

Isso porque, conforme explica Kiyoshi Harada, apesar de o artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelecer que a prestação pecuniária que constitui sanção de ato ilícito não se enquadra no conceito de tributo, isso “*não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude de ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação*”¹⁷.

Desse modo, ocorrerá a tributação sempre que o fato gerador da obrigação tributária se concretizar, independentemente de a conduta prevista na hipótese de incidência ter sido praticada em circunstâncias ilícitas ou imorais. Caso contrário, se assim não fosse, estar-se-ia violando o princípio constitucional da isonomia tributária, que, por sua vez, está expressamente previsto no artigo 150, inciso II, da CRFB/88¹⁸.

Assim, a título exemplificativo, impõe-se registrar que, se determinada pessoa adquire a disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos, passará a ser devedora do Imposto de Renda, independentemente da origem dos seus proventos, tendo em vista que houve a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de pagar o referido imposto, nos termos do disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional¹⁹.

Desse modo, não importa se o acréscimo patrimonial obtido pelo indivíduo foi oriundo de tráfico ilícito de entorpecentes, peculato ou qualquer outro ato ilícito: sempre que o fato gerador ocorrer, haverá o surgimento da obrigação de pagar o respectivo tributo – no caso

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2017, pp. 253-254.

¹⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

¹⁹ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

acima mencionado, tem-se o surgimento do dever de pagar o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Ressalta-se que tal conclusão é emanação de um importante princípio, criado pelos juristas Albert Hensel e Otmar Bühler, conhecido como princípio *pecunia non olet* – o que, em português, significa que o dinheiro não tem cheiro²⁰. A origem do mencionado princípio remonta ao Império Romano, conforme relata, com acuidade, Eduardo Sabbag:

“Diante do fato típico tributário, há de prevalecer, em caráter exclusivo, a sua análise objetiva, como fator relevante, em homenagem à equivalência necessária que dá sustentação ao postulado da isonomia tributária.

Insta frisar que a indigitada máxima latina foi-nos apresentada pela pena de Amílcar de Araújo Falcão, lembrado por Aliomar Baleeiro, que nos conta o contexto histórico do qual emanou a conhecida expressão. Baleeiro, referindo-se ao diálogo ocorrido entre o Imperador Vespasiano e seu filho Tito, narra que este, indagando o pai sobre o porquê da tributação dos usuários de banheiros ou mictórios públicos na Roma Antiga, foi levado a crer pelo genitor que a moeda não exalava odor como as cloacas públicas, e, portanto, dever-se-ia relevar todos os aspectos extrínsecos ao fato gerador, aceitando-se, sim, a tributação sobre aqueles que utilizavam tais recintos²¹”.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, consagra o princípio do *pecunia non olet* no artigo 118, que assim dispõe:

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

Dessa forma, tem-se, primeiramente, que o ordenamento jurídico brasileiro proíbe a instituição de tributos como forma de penalidade pela prática de uma ilicitude; ademais, é incontroverso que, no ordenamento jurídico brasileiro, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se dos fatos efetivamente ocorridos – ou seja, não há que se questionar a licitude das circunstâncias em que o fato gerador ocorreu.

Assim, considerando o significado do termo “confisco” – que, conforme já exposto, se trata do ato pelo qual o Estado se apropria compulsoriamente da propriedade privada – e o conceito jurídico de “tributo”, é possível concluir, conforme acentuado por Leandro Paulsen,

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. III, p. 371.

²¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 143-144.

que o artigo 150, inciso IV, da CRFB/88 se refere, na verdade, à forma velada, indireta, de confisco, que poderia ocorrer por meio da tributação excessiva²².

Portanto, com maior rigor técnico, é mais adequado asseverar que o princípio constitucional consagrado no artigo 150, inciso IV, da CRFB/88 tem como finalidade proibir a utilização de tributos “com efeito confiscatório” – ou seja, a Constituição proíbe que os entes políticos da Federação instituíam tributos excessivamente onerosos ao ponto de obstaculizar o suprimento das necessidades básicas do contribuinte ou impossibilitar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras de riqueza.

1.2 Histórico: a arrecadação tributária e os limites do poder estatal

Conforme exposto anteriormente, o princípio da vedação ao confisco se encontra expressamente previsto na seção denominada “Das limitações ao Poder de Tributar” da CRFB/88. Tal localização no texto constitucional se explica porque o referido princípio, desde a sua origem, tem a finalidade de proibir excessos por parte do Estado no exercício do poder estatal de instituir tributos, garantindo-se, assim, a estabilidade dos direitos individuais assegurados aos cidadãos.

Em relação à proibição de excesso, Heleno Taveira Torres explica que tal proibição deve ser entendida como um princípio constitucionalizado no ordenamento jurídico brasileiro, pois se encontra justificada não somente pelo princípio da vedação ao confisco, mas também pelo princípio da capacidade contributiva²³ – que, por sua vez, está expressamente previsto no artigo 145, § 1º, da CRFB/88²⁴.

²² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 228.

²³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 653.

²⁴ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

De acordo com Torres, o princípio da proibição do excesso também se manifesta, ainda que de forma secundária, em diversas outras regras tributárias estampadas no texto constitucional brasileiro, tais como a proibição de criar novos impostos com fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos já existentes (artigo 154, inciso I, da CRFB/88²⁵), a vedação de que as taxas tenham base de cálculo idêntica a dos impostos (artigo 145, § 2º, da CRFB/88²⁶), bem como todas as demais regras constitucionais que prescrevem o regime de não cumulatividade²⁷.

Observa-se, portanto, que o legislador constituinte brasileiro, ao elaborar a Constituição de 1988, preocupou-se em estabelecer regras sobre até onde o legislador tributário infraconstitucional poderia ir sem que a atuação legislativa deste incorresse na constrição da esfera privada dos indivíduos. Ressalta-se, contudo, que tal preocupação em evitar o efeito confiscatório não surgiu apenas no final do século XXI, tendo em vista que o instituto do confisco possui previsão milenar.

Conforme aponta Eduardo Sabbag, a História revela que o confisco está ligado a diversos contextos fáticos desde o período da Roma Antiga. Primeiramente, ao longo dos séculos, foi possível verificar a relação do confisco com as guerras, na medida em que se tinha a apropriação dos bens públicos confiscáveis dos inimigos, como forma de punição e prevenção²⁸.

Além disso, Sabbag acrescenta que nas monarquias havia a tensa relação de convivência entre os reis, detentores do poder de tributar, e a burguesia, classe que era alvo da tributação, o que gerou inúmeras revoluções motivadas pelo descontentamento do povo com a opressão fiscal.

Atualmente, no Direito Constitucional moderno, é possível observar que o confisco propriamente dito, mesmo para punir crimes, é amplamente vedado em diversos

²⁵ “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

²⁶ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

²⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 654.

²⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 240.

ordenamentos jurídicos, seja de forma expressa ou implícita²⁹. Isso se explica, conforme destaca Sabbag, por conta de uma crescente proteção da propriedade particular contra a apropriação estatal³⁰.

Há dois séculos, mais especificamente em 1748, Montesquieu publicou a renomada obra denominada “O espírito das leis”, que, no seu “livro décimo terceiro”, abordou as relações que a arrecadação dos tributos e o volume da receita pública possuem com a liberdade dos cidadãos. Na referida publicação, o autor francês alertou sobre a importância de se regular a porção que se tira dos indivíduos ao se instituir tributos, o que fez com que a sua obra permanecesse atual ainda hoje.

Como se sabe, o Estado, por ser uma entidade soberana, tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontram no seu território. O poder de tributar, por sua vez, é uma parcela dessa soberania estatal – é exatamente por meio do exercício do poder de tributar que o Estado obtém os recursos financeiros necessários para sobreviver e para financiar as suas atividades.

No entanto, é incontroverso que o excesso na cobrança de tributos gera consequências danosas aos contribuintes. Ademais, uma tributação excessiva pode gerar efeitos nocivos para o próprio Estado, porquanto, como a História nos mostra, a resistência do povo em relação ao sistema tributário vigente em cada época foi capaz de gerar diversos conflitos sociais nos mais variados lugares.

Conforme aponta Heleno Taveira Torres, o excesso de carga tributária e a falta de confiança no sistema tributário foram fatores determinantes em diversos momentos para motivar o chamado “direito de revolução”. A título de exemplo, cabe destacar a Reforma Protestante, que surgiu na Alemanha em reação à venda de bulas papais, então ordenadas pelo Papa Leão X. Além disso, a Revolução Francesa, deflagrada em 1789, a independência dos

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 911..

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 240.

Estados Unidos e a Inconfidência Mineira, foram igualmente desencadeadas por razões financeiras e tributárias³¹.

Nesse sentido, merecem destaque os ensinamentos de Montesquieu, que, já no século XVIII, abordou, com acuidade, a importância de o Estado, ao regular a arrecadação tributária, se atentar para as necessidades dos cidadãos:

“As rendas do Estado são uma porção que cada cidadão dá de seus bens para ter a segurança da outra ou para gozar dela agradavelmente.
Para estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado.
As necessidades imaginárias são o que exigem as paixões e as fraquezas daqueles que governam, o encanto de um projeto extraordinário, a vontade doentia de uma glória vã e certa impotência do espírito contra as fantasias. Muitas vezes aqueles que, com o espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o príncipe pensaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas pequenas.
Não há nada que a sabedoria e a prudência devam melhor regular do que esta porção que se retira e esta porção que se deixa para os súditos³²”.

Em sua obra, Montesquieu foi capaz, ainda, de extrair uma regra geral ao analisar a relação da grandeza dos tributos com a liberdade. Segundo o escritor francês, é possível cobrar tributos maiores na proporção da liberdade dos súditos, enquanto que é necessário moderá-los à medida que a servidão do povo aumenta. Isso porque, de acordo com o autor, no caso dos Estados moderados, a liberdade seria uma forma de compensação pelo peso dos tributos; por outro lado, nos Estados despóticos, a modicidade dos tributos seria uma espécie de equivalência à liberdade³³.

Para Montesquieu, a natureza dos governos republicanos possibilita que os tributos sejam mais elevados, uma vez que os cidadãos acreditam que estão pagando o tributo para si mesmo e, por isso, têm vontade de pagá-los. Por outro lado, nos Estados despóticos, não seria possível aumentar a intensidade da tributação, porquanto não se pode aumentar a servidão extrema de nenhum povo³⁴.

³¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, pp. 654-655.

³² MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. Tradução de Cristina Muracho. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 221.

³³ Ibid., p. 228.

³⁴ Ibid., p. 229.

Desse modo, verifica-se que o poder de tributar é justificado de acordo com a forma de governo adotada por cada Estado. Todavia, conforme pontua Hugo de Brito Machado, a ideia mais generalizada é a de que os indivíduos consentem na instituição do tributo, tendo em vista que a tributação é instituída pelos seus representantes³⁵.

Pois bem. No que diz respeito ao Estado Democrático de Direito – que se trata de forma de governo na qual o povo é detentor originário do poder –, os direitos fundamentais devem ser preservados como uma garantia institucional intrínseca a um regime constitucional de limitação de poderes e do arbítrio³⁶.

Conforme delineado por Aliomar Baleeiro, o Estado Democrático de Direito deve ser compreendido não apenas como forma de governo, mas também como uma noção de sistema político, o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotados pela constituição³⁷.

Ocorre que são exatamente tais valores e diretrizes constitucionais existentes no âmbito do Estado Democrático de Direito que o tornam um Estado tão caro. Desse modo, é natural que o Estado busque no aumento da tributação uma forma de satisfazer as suas necessidades de entradas financeiras.

No entanto, não é porque o Estado necessita de recursos financeiros para manter a sua estrutura e para disponibilizar os serviços garantidores das necessidades coletivas que os contribuintes deverão ter os seus direitos individuais violados. Afinal, muito embora o poder de tributar seja, indubitavelmente, uma faceta da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, não se pode conceber a relação tributária como relação estritamente de poder, mas sim como uma relação jurídica devidamente regulada e limitada pelo Direito.

Tratando-se, portanto, de relação jurídico-tributária devidamente disciplinada pela constituição, não há dúvidas de que o poder de tributação assegurado ao Estado não se trata de um poder absoluto. Desse modo, muito embora a tributação seja uma atividade vital para o Estado gerar receitas que possibilitem a consecução dos seus objetivos, o fato é que a

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 53.

³⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 379.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 909.

regulamentação e a limitação do poder de tributar são essenciais para garantir a segurança dos cidadãos.

Assim, há que se analisar com cautela o significado do vocábulo “poder” no que diz respeito à competência tributária dos Estados, tendo em vista que o “poder de tributar” não é um poder ilimitado. Nesse sentido, oportuna é a explicação de Hugo de Brito Machado:

“Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação jurídica, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo. Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as testes autoritaristas. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.”^{38,}

Ressalta-se que em um Estado Democrático de Direito o poder de tributar do Estado é exercido por delegação do povo – afinal, é este que possui o poder primário e originário. O Estado, por sua vez, é juridicamente criado com a promulgação da Constituição, que nada mais é do que a expressão básica e fundamental da vontade coletiva, tendo em vista que a Assembleia Constituinte é formada por representantes do povo.

Desse modo, sendo o tributo um meio necessário para o Estado financiar as suas atividades e manter a sua estrutura administrativa, deve o legislador tributário ter em mente que o tributo não se trata de um “sacrifício” imposto aos cidadãos. Afinal, a relação de tributação não se trata de uma relação de poder-poder, mas sim de uma relação de poder-direito.

A partir disso, é possível depreender que o poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, que figuram como sujeito passivo na relação tributária, suportando o ônus de desembolsar a prestação pecuniária em favor do Estado³⁹. Portanto, a tributação deve ser legitimada a partir da capacidade econômica dos contribuintes,

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 53.

³⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 58.

respeitando-se sempre a reserva do mínimo existencial e dos direitos fundamentais consagrados na constituição.

Afinal, como destaca Heleno Taveira Torres, muito embora seja impossível que um sistema tributário atinja a perfeição, ainda sim é imprescindível que tal sistema seja capaz de atender à sua finalidade constitucional de financiamento das atividades estatais, observando sempre o compromisso de concretizar os direitos fundamentais dos cidadãos e deixando de realizar interferências gravosas sobre a atividade econômica ou sobre o nível de vida dos contribuintes⁴⁰.

Sendo assim, é imprescindível que haja segurança jurídica no sistema tributário, garantindo-se que não sejam cobrados tributos abusivos ao ponto de não poderem ser suportados pelos contribuintes.

Conforme Heleno Taveira Torres explica de forma didática, no Estado de Direito, a justiça tributária encontrou-se justificada pelo consentimento ao tributo, na medida em que o povo decidiria sobre quem deveria pagar o tributo e de que forma este deveria ser calculado e pago. Com isso, afirmou-se a prevalência da igualdade e da vedação de privilégios na cobrança dos tributos, assegurando-se uma tributação baseada na repartição do custo das despesas públicas e na proporção das riquezas disponíveis. Para Torres, a uniformidade dos critérios de justiça tributária – segundo a igualdade, a generalidade e a capacidade contributiva –, foi a grande conquista do século XIX em matéria de tributos⁴¹.

Para parte da doutrina, a vedação aos tributos com efeito confiscatório seria uma decorrência lógica de todo ordenamento jurídico cuja constituição garantisse o direito de propriedade. Desse modo, como sustentam alguns autores tributaristas, nos casos em que a constituição garante amplamente o direito de propriedade, mesmo que não existisse um dispositivo constitucional vedando expressamente a tributação com efeito de confisco, ainda assim seria inevitável concluir que a tributação com efeito confiscatória é proibida.

⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 659.

⁴¹ Ibid, p. 578.

Conforme explica Dino Jarach (1969, p. 140 apud MACHADO, 2001, p. 101), renomado tributarista argentino, se determinada constituição não veda expressamente a instituição de tributos confiscatórios, mas, por outro lado, garante amplamente o direito de propriedade – considerando-o inviolável e admitindo a desapropriação tão somente nos casos expressamente definidos em lei e, ainda assim, mediante prévia indenização –, bem como proíbe a imposição da pena de confisco, então, a interpretação que se pode extrair desse texto constitucional seria de que é vedado o exercício de uma tributação confiscatória.

No mesmo sentido, Estevão Horvath (2002, p. 41) acentua de forma precisa:

“Os autores em geral extraem o princípio tributário da vedação do confisco daquela outra que protege a propriedade privada. Mesmo nos ordenamentos jurídicos que não o contemplam expressamente, diz-se que o princípio em cogitação existiria em qualquer sistema que protegesse a propriedade privada” (apud SABBAG, 2017, p. 246).

Segundo Hugo de Brito Machado, em relação a tais casos em que não há previsão expressa acerca do princípio da vedação ao confisco, para que se possa verificar se o uso de tributo com efeito de confisco é proibido pela constituição, deve-se levar em consideração o regime econômico adotado pela carta-magna:

“No exame do princípio de vedação ao tributo confiscatório tem-se de considerar qual o regime econômico consagrado pela Constituição. Se esta consagrou o regime da economia de livre iniciativa, isto é, o regime da livre empresa, ou empresa privada, a conclusão inevitável será a de que, mesmo não expressamente previsto, o uso de tributo com efeito de confisco está proibido. O Estado, ao adotar o regime da livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributá-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar a *galinha dos ovos de ouro*. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros. Inadmissível, portanto, a interpretação de uma Constituição que consagra o regime da livre empresa, de sorte a concluir que ela, por ser omissa, permite o tributo confiscatório⁴².”

Atualmente, a vedação ao confisco como corolário da proibição de excesso é um princípio consagrado em diversos ordenamentos jurídicos. No caso brasileiro, como já exposto, encontra-se expressamente previsto no artigo 150, inciso IV, da CRFB/88. Além disso, o referido princípio tem previsão expressa, por exemplo, no artigo 31 da Constituição

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 102-103.

da Espanha⁴³, no artigo 74 da Constituição do Peru⁴⁴, no artigo 317 da Constituição da Venezuela⁴⁵ e no artigo 181 da Constituição do Paraguai⁴⁶.

Em outros países, apesar de o princípio da vedação ao confisco não estar previsto de forma expressa no texto constitucional, tanto a doutrina quanto os respectivos tribunais pátrios reconhecem que o mesmo está implicitamente previsto no ordenamento jurídico.

No caso da Argentina, por exemplo, vê-se que a sua Constituição tão somente veda o confisco de forma expressa em matéria penal⁴⁷, inexistindo, por outro lado, qualquer dispositivo constitucional que proíba especificamente a instituição de tributos com efeitos confiscatórios. Todavia, conforme será oportunamente detalhado no terceiro capítulo do presente trabalho, a Suprema Corte da Argentina, com fundamento no direito de propriedade, não só firmou o entendimento de que o ordenamento jurídico argentino veda a tributação confiscatória, como também definiu critérios objetivos para a sua verificação.

1.3 O princípio da vedação ao confisco no ordenamento jurídico brasileiro

Em relação ao ordenamento jurídico brasileiro, conforme exposto anteriormente, tem-se que a atual Constituição Federal prevê expressamente a proibição da instituição de tributos

⁴³ “Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

⁴⁴ “Artículo 74.- Principio de Legalidad

(...)

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.”

⁴⁵ “Artículo 317. No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.”

⁴⁶ “Artículo 181 - DE LA IGUALDAD DEL TRIBUTO

La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país.”

⁴⁷ “Artículo 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”

com efeito confiscatório. No entanto, ao observar outros momentos da história constitucional brasileira, vê-se que não foram todas as constituições promulgadas no Brasil que trouxeram tal previsão de forma expressa em seu texto. Desse modo, faz-se necessária a realização de alguns apontamentos sobre a história constitucional brasileira, limitando-se à análise específica do princípio em questão.

Primeiramente, impõe-se ressaltar que o princípio da vedação ao confisco apenas foi positivado no Brasil com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Todavia, verifica-se que, mesmo antes de 1988, tal princípio já era reconhecido pela doutrina e jurisprudência pátrias como um princípio implícito da ordem constitucional brasileira.

Na época do Brasil Império, sob a égide das Ordenações Filipinas – vigentes até 1867, em Portugal, e até 1916, no Brasil – não havia nenhuma disposição sobre o confisco em matéria tributária, no entanto, no âmbito penal, o confisco era legítimo em face dos crimes de lesa-majestade.

Com a promulgação da Carta Constitucional de 1824, que até o momento foi a mais longeva das constituições brasileiras, o texto constitucional passou a mencionar tão somente a proibição do confisco de bens. Assim, o artigo 179, inciso XX, da Carta outorgada por D. Pedro I determinava que “*nenhuma pena passará da pessoa do delinquente. Por tanto não haverá em caso algum confiscação de bens, nem a infamia do Réo se transmittirá aos parentes em qualquer gráo, que seja*”. Conforme destaca Eduardo Sabbag, tal proibição foi idealizada por representantes da aristocracia rural, tendo em vista que estes eram os maiores interessados na vedação da utilização do confisco como forma de penalizar a prática de um ato ilícito⁴⁸.

A Constituição de 1891, que foi a primeira constituição republicana brasileira, não trouxe nenhuma previsão acerca do confisco.

Posteriormente, em 1934, o confisco permaneceu sendo vedado como forma de penalização pela prática de condutas ilícitas. Além disso, cabe destacar que, pela primeira vez, houve a fixação de limites objetivos para a aferição do caráter de confisco dos tributos, tendo

⁴⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 241.

em vista que o artigo 185 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 estabelecia que “*nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento*”.

Em seguida, a Constituição brasileira de 1937 – que ficou conhecida como “Polaca”, devido à grande influência que sofreu da Constituição polonesa, de linha ditatorial, de 1935 – não trouxe qualquer menção ao confisco.

No início do ano de 1946, houve a instalação da Assembleia Constituinte, que resultou na promulgação de uma nova Constituição em setembro do mesmo ano. A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, por sua vez, trouxe apenas a proibição geral do confisco como forma de penalização. Assim, o artigo 141, § 31, da Constituição de 1946⁴⁹ proibiu a pena de confisco, bem como estabeleceu a proibição de outras formas de penalidades, tais como as penas de morte, de banimento e de caráter perpétuo.

Em relação à Constituição de 1967, o dispositivo do texto constitucional de 1937 permaneceu praticamente inalterado, mantendo-se de forma expressa a proibição do confisco como forma de punição. Todavia, em 1969, durante o governo de Humberto de Alencar Castelo Branco, foi editado o Ato Institucional nº. 14, que alterou a redação do § 11 do artigo 150 para estabelecer o cabimento da pena de confisco “*nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva*”.

Por fim, com a promulgação da atual Constituição, que foi resultado da Assembleia Nacional Constituinte convocada por meio da Emenda Constitucional nº 26, de 27 de novembro de 1985, houve pela primeira vez na história do Brasil a previsão expressa da vedação ao confisco tributário. Cabe ressaltar que a Constituição de 1988 trouxe a proclamação de uma série de direitos individuais e direitos sociais, o que contribuiu para que ela recebesse o adjetivo de *cidadã*⁵⁰.

⁴⁹ “Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 31 - Não haverá pena de morte, de banimento, de confisco nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com país estrangeiro. A lei disporá sobre o seqüestro e o perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprego em entidade autárquica.”.

⁵⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 100.

Ademais, a Constituição de 1988 possui vasta quantidade de normas sobre tributação, regulamentando de forma ampla a repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios. Houve também a preocupação em estabelecer limites ao poder de tributar, o que foi feito por meio da criação de imunidades tributárias e da consagração de princípios que regem a ordem jurídico-tributária e visam proteger o contribuinte.

Após ter sido exposto o panorama do histórico constitucional brasileiro, impõe-se registrar que, seguindo a mesma linha de raciocínio de Hugo de Brito Machado – exposta detalhadamente no subcapítulo anterior –, Heleno Taveira Torres entende que, no âmbito do Estado brasileiro, mesmo antes da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o princípio da vedação ao confisco sempre foi uma garantia implícita assegurada ao contribuinte, como efeito da segurança jurídica e do princípio da proibição de excesso⁵¹ – que, por sua vez, é entendido por Torres como um princípio constitucionalizado no ordenamento jurídico brasileiro, conforme já registrado neste capítulo.

No mesmo sentido, Fabio Brun Goldschmidt aponta que o princípio do não-confisco sempre esteve implicitamente previsto no ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente nas disposições constitucionais que garantiam o direito de propriedade⁵².

1.4 O direito de propriedade e os limites da tributação

Como se vê, alguns autores entendem que o princípio da vedação ao confisco estaria sempre previsto, ainda que de forma implícita, em toda ordem constitucional que estabelecesse o direito de propriedade como um dos direitos fundamentais dos cidadãos. Desse modo, faz-se necessário compreender a relação existente entre a proibição da tributação confiscatória e o direito de propriedade.

Conforme explica Fabio Brun Goldschmidt, o direito de propriedade seria um direito preexistente ao próprio Estado, pelo simples fato de que é da natureza do homem a

⁵¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 662.

⁵² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 93.

necessidade de se assenorear dos bens da vida e, conseqüentemente, opor a sua propriedade aos demais indivíduos⁵³.

Há, inclusive, quem entenda o direito de propriedade como um direito natural e divino. Nesse sentido, Goldschmidt cita como exemplo os ensinamentos de papa João XXII, que acreditava que o direito de propriedade era um direito segundo o qual todas as pessoas já se encontrariam investidas desde o seu nascimento, tendo em vista que tal direito teria sido estabelecido pelo direito divino - que, por sua vez, antecede o direito positivado pelos homens⁵⁴.

Conforme destaca Ricardo Lobo Torres, John Locke já defendia que os homens, nascendo titulares da liberdade e no gozo de todos os direitos e privilégios da lei natural, em igualdade de condições com os outros homens, têm por natureza o poder de preservar sua propriedade, isto é, sua vida, liberdade e bens⁵⁵.

Seja como for, é possível observar que os denominados “direitos naturais” passaram a ser positivados no final do século XVIII, na medida em que foram promulgadas as constituições após as revoluções ocorridas em tal período. Como exemplo dessa positivação, tem-se a atual Constituição dos Estados Unidos, que foi promulgada em 1787, e a Constituição francesa de 1791, que foi fruto da Revolução Francesa de 1789.

Assim, ao longo do século XIX e na primeira metade do século XX, com a prevalência do positivismo, a ideia de direito natural ficou para trás e passou a dar lugar para novas concepções, tais como: direitos individuais, direitos humanos, direitos fundamentais e direitos civis. Para Ricardo Lobo Torres, ainda que existam pequenas diferenças entre tais conceitos, tais expressões podem ser encaradas como sinônimos, tal como a doutrina moderna as compreende⁵⁶.

Com a positivação dos chamados direitos naturais, não resta dúvidas de que cabe ao Estado o papel de garantir a segurança e a durabilidade de tais direitos. Por outro lado,

⁵³ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 37.

⁵⁴ Ibid., p. 36.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 7.

⁵⁶ Ibid., p. 9.

também é certo que cabe ao Estado compatibilizar os direitos individuais dos cidadãos a fim de que haja uma convivência harmônica entre eles.

Desse modo, ao mesmo tempo em que o Estado deve cumprir o seu papel de garantir o direito de propriedade dos indivíduos, cabe ao Estado estabelecer certos limites a esse mesmo direito, tendo em vista que a propriedade não é um direito absoluto. Assim, deve o Estado garantir que os idênticos direitos de propriedade alheios coexistam de forma equilibrada.

Nesse contexto, impõe-se ressaltar que a tributação também pode ser compreendida como uma limitação ao direito de propriedade. Isso porque, com a obrigação do pagamento de tributos, a propriedade dos particulares sofre uma limitação a fim de que o Estado obtenha recursos financeiros para se manter e garantir a prestação dos serviços públicos.

Conforme Fabio Brun Goldschmidt nos ensina, a propriedade privada é pilar de sustentação do sistema capitalista, existindo uma relação de dependência recíproca entre o reconhecimento do direito de propriedade e o dever de contribuir para a manutenção do Estado por meio do pagamento de tributos⁵⁷.

Todavia, a necessidade de impor limites ao direito de propriedade não pode significar o aniquilamento dos seus aspectos fundamentais e nucleares. Assim, tendo em vista que limitar a propriedade dos indivíduos não significa privá-los de seus bens, é extremamente importante que existam normas constitucionais que limitem o poder de tributar do Estado. Afinal, como já se expôs anteriormente, a relação jurídica tributária não é uma relação de poder-poder, mas sim uma relação de poder-direito.

O princípio da vedação ao confisco surge justamente para garantir que a limitação do direito de propriedade realizada pelo Estado por meio da tributação não ocasione os mesmos efeitos de uma penalização. Nesse sentido, oportuna é a explicação de Fabio Brun Goldschmidt a respeito da limitação que o Estado exerce sobre a propriedade do particular por meio da tributação:

⁵⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 41.

“Graficamente, poderíamos dizer que a limitação via tributação termina onde começa a privação, o efeito de confisco. Não se trata, portanto, de vedar o confisco, pois confisco em nada se assemelha com tributo, mas de evitar a tributação que, por excessiva, redunde em penalização. Penalização injusta-frise-se, porque ausente qualquer ato do contribuinte que contrarie o ordenamento jurídico e, assim, justifique a imposição de sanção. (...) A penalização que se fala seria justamente a perda da propriedade, que seria confiscada pela tributação exagerada⁵⁸,”

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Heleno Taveira Torres sustenta que a proibição da utilização de tributos com efeito confiscatório se encontra implícita no artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal de 1988⁵⁹, como garantia sistêmica ao direito de propriedade que a todos se encontra garantida. Conforme sustenta Torres, o motivo pelo qual a vedação ao confisco passou a ser expressamente prevista no artigo 5º, inciso IV, da CRFB/88 se deu em razão de que poderiam surgir dúvidas no que diz respeito aos limites materiais da função social da propriedade privada⁶⁰ – que, por sua vez, encontra-se consagrada no artigo 5º, inciso XXIII, da Constituição⁶¹.

Para Torres, o efeito de confisco não diz respeito apenas a limites globais ou individuais do que seria uma carga tributária suportável para o contribuinte. Segundo o autor, esse efeito mencionado pela Constituição de 1988 equivaleria, de forma imediata, a qualquer forma de afetação à proibição de excesso por normas tributárias ou práticas que gerem impactos sobre o direito de propriedade de forma ilegítima.

Assim, o princípio da vedação ao confisco também seria aplicável a situações em que, muito embora a prestação pecuniária exigida a título de tributo possuísse um valor módico, o tributo, ainda assim, foi utilizado como instrumento de confisco, como, por exemplo, nos

⁵⁸ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 48-49.

⁵⁹ “Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;”

⁶⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 661.

⁶¹ “Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;”

casos em que as técnicas de imputação de responsabilidade não garantem a efetiva recuperação do tributo pago indevidamente em nome ou por conta do contribuinte⁶².

Corroborando com a ideia de que o princípio da vedação ao confisco não se limita a coibir os casos de tributação excessivamente elevada, Fabio Goldschmidt explica que a vedação à tributação com efeito de confisco é uma garantia do particular que possui noção ampla. Diante disso, independentemente de se tratar de hipótese de tributação demasiadamente elevada ou baixa, o ponto central da questão que define a aplicação do referido princípio é a necessidade de proteção dos direitos constitucionais, em especial o direito de propriedade do particular frente ao Estado. Assim, finaliza o autor, “*sempre que os mesmos se encontrarem sob risco haverá de incidir o princípio do não-confisco*”⁶³.

1.5 Destinatário da norma constitucional de vedação ao confisco

Ao estudar a norma constitucional que veda a utilização de tributos com efeito confiscatório, surge, inevitavelmente, em algum momento, o questionamento acerca de quem seria o seu destinatário.

Isso se explica porque, ao analisar a topografia do texto constitucional, é possível verificar que o mencionado princípio tem previsão no primeiro artigo da seção que traz as normas atinentes às “limitações ao poder de tributar”, mas não há nenhuma indicação expressa em relação a quem ele se destina.

Aliomar Baleeiro já destacava em seus ensinamentos que tal norma é endereçada primacialmente ao legislador infraconstitucional, o qual, ao instituir tributos, deverá ter o cuidado de graduá-los sem expropriar⁶⁴.

Cabe ressaltar, no entanto, que o referido princípio não somente atua como um critério informador da atividade do legislador, como também assume o importante papel de ser um

⁶² TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 662.

⁶³ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 56.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 908.

preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, tendo em vista que estes, ao se encontrarem diante de um caso concreto, deverão verificar se determinado tributo invade ou não o território do confisco, conforme destaca Luciano Amaro⁶⁵.

Em relação ao papel do Poder Judiciário, impõe-se ressaltar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que, em sede de controle normativo abstrato, há a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da vedação ao confisco. Em 1998, o Tribunal Pleno do STF já havia se posicionado nesse sentido no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.075/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello.

Confira-se, por oportuno, a ementa do acórdão proferido pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento do caso supramencionado:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA - DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS - LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO - ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II) - INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA - PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO - TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO--CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- 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-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).

- 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.

⁶⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 170.

- 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.

O PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO, EMBORA DE EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL, NÃO LEGITIMA A EDIÇÃO DE ATOS NORMATIVOS DE CARÁTER PRIMÁRIO, ESTANDO NECESSARIAMENTE SUBORDINADO, NO QUE CONCERNE AO SEU EXERCÍCIO, CONTEÚDO E LIMITES, AO QUE PRESCREVEM AS LEIS E A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

- A competência regulamentar deferida aos Ministros de Estado, mesmo sendo de segundo grau, possui inquestionável extração constitucional (CF, art. 87, parágrafo único, II), de tal modo que o poder jurídico de expedir instruções para a fiel execução das leis compõe, no quadro do sistema normativo vigente no Brasil, uma prerrogativa que também assiste, "*ope constitutionis*", a esses qualificados agentes auxiliares do Chefe do Poder Executivo da União.

- As instruções regulamentares, quando emanarem de Ministro de Estado, qualificar-se-ão como regulamentos executivos, necessariamente subordinados aos limites jurídicos definidos na regra legal a cuja implementação elas se destinam, pois o exercício ministerial do poder regulamentar não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário. Doutrina. Jurisprudência.

- Poder regulamentar e delegação legislativa: institutos de direito público que não se confundem. Inocorrência, no caso, de outorga, ao Ministro da Fazenda, de delegação legislativa. Reconhecimento de que lhe assiste a possibilidade de exercer competência regulamentar de caráter meramente secundário.^{66,}

Desse modo, vê-se que o Supremo Tribunal Federal não deixou dúvidas de que o princípio da vedação ao confisco também é dirigido ao próprio julgador, que no exercício da sua atividade também deve se pautar nesse princípio para assegurar que o Poder Público não haja imoderadamente em sede de tributação. Conforme destacado no referido acórdão, o Poder Público não pode, em sede de tributação, se apropriar, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, tendo em vista que isso comprometeria 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.

Portanto, é possível concluir que a norma constitucional que veda o confisco se dirige, em um primeiro momento, ao legislador tributário, que, ao instituir ou majorar tributos, deve ser guiado pelo referido princípio, a fim de que a tributação não seja utilizada com efeito de confisco. No entanto, o julgador também deve ser orientado por tal princípio, tendo em vista que cabe ao Poder Judiciário fiscalizar o cumprimento das leis e da Constituição, razão pela

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.075/DF (0001315-87.1994.1.00.0000), Tribunal Pleno, Ministro Relator Celso de Mello, Data de Julgamento: 17/06/1998, Data de Publicação: 24/11/2006.

qual o julgador deve verificar no caso concreto eventual violação ao princípio da vedação ao confisco.

2 NOÇÕES GERAIS SOBRE AS MULTAS TRIBUTÁRIAS

2.1 Conceito

Antes de iniciar o estudo da multa especificamente no âmbito do Direito Tributário, é necessário compreender o próprio conceito de multa. De acordo com a definição delineada por Sacha Calmon, as multas nada mais são do que prestações pecuniárias compulsórias instituídas em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de uma ilicitude – o que, por sua vez, pode se tratar de um descumprimento de dever legal ou contratual⁶⁷.

A partir desse conceito inicial, é possível extrair que a multa tributária é uma espécie de multa *ex lege*, tendo em vista que é instituída pelas normas legais que disciplinam o Sistema Tributário Nacional, conforme determina o artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional⁶⁸. Trata-se de uma penalidade imposta pelo Fisco ao contribuinte em razão do cometimento de infração à legislação tributária, tendo como objetivo resguardar a validade da ordem jurídica.

No capítulo anterior do presente trabalho, quando houve a abordagem do histórico do princípio da vedação ao confisco, viu-se que o Estado que comete excessos na cobrança de tributos está fadado a enfrentar a revolta e a desobediência dos contribuintes, tendo em vista que, conforme já exposto, uma tributação abusiva pode vir a despertar o denominado “direito de revolução” dos cidadãos.

Todavia, quando o Estado age com cautela no exercício da tributação, respeitando os limites constitucionais impostos ao poder de tributar, a desobediência fiscal dos contribuintes não deve ser tolerada. Afinal, conforme salienta Heleno Taveira Torres, as reações dos

⁶⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 41.

⁶⁸ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;”

contribuintes devem ser sempre aquelas institucionais e inerentes ao Estado Democrático de Direito⁶⁹.

Por conta disso, caso não seja realizado o pagamento do tributo devido em conformidade com o determinado pela legislação tributária, o contribuinte estará sujeito à imposição de sanções tributárias. As multas tributárias, portanto, nada mais são do que uma forma legítima de o Estado buscar preservar o Sistema Constitucional Tributário.

Cabe ressaltar que a multa tributária não se confunde com o tributo. Conforme visto no capítulo anterior, o Código Tributário Nacional traz a definição de tributo no seu artigo 3º, estabelecendo que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada administrativamente, que não seja sanção de ato ilícito. Assim, a diferença entre o tributo e a multa reside justamente na hipótese de incidência de cada uma das prestações.

Isso porque o tributo se trata de uma prestação pecuniária compulsória em favor do Estado que tem como causa a realização de um fato lícito qualquer que tenha sido eleito pelo legislador para incidir a norma tributária. Portanto, tal fato – denominado hipótese de incidência tributária – pode se tratar de qualquer situação do cotidiano, desde que lícita, como, por exemplo, a importação de produtos estrangeiros (artigo 153, inciso I, da CRFB/88⁷⁰), a transmissão *causa mortis* de bens ou direitos (artigo 155, inciso I, da CRFB/88⁷¹) e a propriedade predial e territorial urbana (artigo 156, inciso I, da CRFB/88⁷²).

Por outro lado, a hipótese de incidência da norma que estipula a multa tributária será sempre um fato ilícito. Desse modo, vê-se que a multa tributária e o tributo são prestações pecuniárias inconfundíveis.

As multas tributárias são sanções pecuniárias que visam punir não somente o descumprimento da obrigação principal, como também o descumprimento das obrigações

⁶⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 659.

⁷⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;”

⁷¹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;”

⁷² “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;”

acessórias (também denominadas “deveres instrumentais”). Conforme explica Sacha Calmon, as multas que punem aqueles que descumpriram determinada obrigação principal são chamadas de “multas moratórias” ou de “revalidação”, enquanto que as multas que sancionam os indivíduos que descumpriram alguma obrigação acessória respondem pelo apelido de “formais” ou “isoladas”⁷³.

Ressalta-se que, apesar da nítida diferença existente entre tributo e multa, o legislador tributário estabeleceu no § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional que o pagamento, tanto do tributo quanto da multa, possui natureza de obrigação principal. Confira-se, por oportuno, a redação do referido dispositivo:

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

Desse modo, é possível observar que o legislador atribuiu a mesma natureza ao tributo e à multa devido ao fato de ambas as prestações possuírem conteúdo patrimonial. No entanto, ainda que o tributo e a multa sejam prestações pecuniárias compulsórias e, por isso, tenham a mesma natureza de obrigação principal, não há dúvidas de que não se pode tratá-los da mesma forma, pois, conforme supramencionado, há uma relevante diferença entre eles no que diz respeito à hipótese de incidência de cada um.

Ainda em relação ao artigo 113 do Código Tributário Nacional, impõe-se registrar que, de acordo com o seu § 3º, a inobservância de uma obrigação acessória converte-a em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Veja-se:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Ocorre que a mencionada “conversão” de uma obrigação de fazer ou não-fazer (obrigação tributária acessória) em uma obrigação de dar (obrigação tributária principal) é algo juridicamente impossível. Veja-se, nesse sentido, as ponderações de Sacha Calmon:

⁷³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 39.

“Em verdade, jurídica e logicamente, é impossível uma obrigação de fazer ou não-fazer, como é o caso de obrigação acessória metamorfosear-se em obrigação de dar (obrigação tributária principal). Isto é tão notório que dispensa demonstração, mormente porque o *fator jurídico da referida metamorfose* é o “simples fato” do descumprimento da obrigação acessória, isto é, o “simples fato” de ter o obrigado cometido infração ao dever (ter cometido um ilícito). Quis o autor do Código, sem dúvidas, fixar alguns momentos da fenomenologia jurídica: a) a existência de uma obrigação de fazer ou não-fazer; b) o descumprimento dessa obrigação; c) a imposição de uma penalidade ao infrator por não ter cumprido a obrigação; d) a exigência pelo Estado do *quantum* monetário da penalidade como se fora um tributo, vez que o pagamento da multa é uma prestação (dever de dar, semelhante a obrigação tributária principal).

É certo que, depois de fixar estes momentos, procurou sintetizá-los na fórmula do art. 113, § 3º, e aí complicou-se por inteiro, por isso que cientificamente é impossível transmutar *multa* em *tributo* e, isso é o que pretende a frase: “converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.⁷⁴”

Para Sacha Calmon, o legislador tributário teria cometido 4 (quatro) impropriedades ao editar o § 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional. Primeiramente, houve a pretensão de que uma prestação de fazer – isto é, uma obrigação acessória – poderia se transformar em uma prestação de dar – ou seja, uma obrigação principal. Em segundo lugar, admitiu-se que esta obrigação acessória entraria em processo de metamorfose só por ter sido descumprida. Em terceiro lugar, não houve a percepção de que o descumprimento da obrigação acessória é justamente a hipótese de incidência de outra norma, a sancionante, prevendo a penalidade a ser cominada ao infrator do dever. Por fim, o legislador, incidindo em irremediável contradição, quis que a prestação pecuniária compulsória chamada multa tivesse a mesma natureza do tributo somente porque ambas resultam em prestações de dar⁷⁵.

Assim, vê-se que, na realidade, a “conversão” mencionada no § 3º do artigo 113 do CTN não existe, tendo em vista que a situação descrita pelo legislador tributário não se trata de conversão propriamente dita. Na verdade, o que acontece é que, se determinada obrigação acessória (obrigação de fazer ou não-fazer) for descumprida, ela tem como consequência a obrigação de pagar uma multa, que, por sua vez, é uma obrigação principal. Portanto, é possível concluir que o legislador tributário acabou se expressando mal ao editar o dispositivo em questão.

⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 42.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 43.

Após ver que as multas tributárias são uma espécie de sanção cominada pelo Fisco ao contribuinte em razão da prática de um ato ilícito, faz-se necessário entender a estrutura das normas sancionantes.

2.2 Considerações sobre a estrutura das normas sancionantes

As normas sancionantes são aquelas que prescrevem uma sanção visando reprimir determinado comportamento ilícito. Assim como as normas impositivas, as normas sancionantes são normas hipotéticas, tendo em vista que as penalidades só incidem quando os “tipos delituais” descritos nas hipóteses dessas normas ocorrem no mundo real. Por apresentarem estrutura hipotética, elas preexistem à conduta, bem como sobreexistem ainda que a conduta prescrita não venha a ser observada.

No entanto, apesar de ambas se tratarem de normas hipotéticas, as normas sancionantes e as normas impositivas se diferem quanto ao seu conteúdo. Isso porque as normas impositivas possuem hipóteses de incidência compostas de fatos jurídicos lícitos e têm como consequência comandos que impõem direitos e deveres – isto é, relações jurídicas obrigacionais. Por outro lado, as normas sancionantes têm hipóteses de incidência que representam fatos ilícitos e, por consequência, comandos que impõe sanções.

Conforme explica Sacha Calmon, o jurista austríaco Hans Kelsen entendia que as normas sancionantes eram as que consubstanciavam, verdadeiramente, o Direito, razão pela qual as intitulava como normas “primárias” e “autônomas”. Assim, para Kelsen as normas impositivas seriam “secundárias” e “não-autônomas”⁷⁶. Nas palavras de Kelsen:

“Se uma ordem jurídica ou uma lei feita pelo parlamento contém uma norma que prescreve uma determinada conduta e uma outra norma que liga à não observância da primeira uma sanção, aquela primeira norma não é uma norma autônoma, mas está essencialmente ligada à segunda; ela apenas estabelece - negativamente - o pressuposto a que a segunda liga a sanção. E, quando a segunda norma determina positivamente o pressuposto a que liga a sanção, a primeira torna-se supérflua do ponto de vista da técnica legislativa. Se, por exemplo, um código civil contém a norma de que o devedor deve restituir ao credor, de acordo com as estipulações contratuais, o empréstimo recebido, e a norma segundo a qual, quando o devedor não restitui ao credor a soma emprestada, de conformidade com as estipulações

⁷⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 14.

contratuais, deve ser realizada sobre o patrimônio do devedor, a requerimento do credor, uma execução civil, tudo o que a primeira norma determina está contido negativamente na segunda como pressuposto. Um código penal moderno não contém, a maior parte das vezes, normas nas quais, como nos Dez Mandamentos, o homicídio, o adultério e outros delitos estejam proibidos, mas limita-se a ligar sanções penais a determinados tipos legais (*Tatbestände*). Aqui se mostra claramente que a norma “Não matarás” é supérflua quando vigora uma norma que diz: “Quem matar será punido”, ou seja, que a ordem jurídica proíbe uma determinada conduta pelo fato mesmo de ligar a esta conduta uma sanção, ou prescreve uma determinada conduta enquanto liga uma sanção à conduta oposta.⁷⁷”

Cabe destacar que, antes de Kelsen, o “ilícito” era uma categoria que se encontrava fora do Direito, uma vez que a doutrina clássica o considerava como prova acabada da antijuridicidade. O ilícito passou a ser considerado como um ente jurídico a partir do momento em que Kelsen lhe atribuiu “*o papel de ser o meio exclusivo de juridicização da conduta*”⁷⁸, na medida em que entendia que só as condutas sancionáveis interessavam ao direito – razão pela qual Kelsen intitulava as normas sancionantes como normas primárias.

Portanto, Kelsen inovou ao inverter a noção da doutrina clássica colocando a sanção em lugar de destaque por ser um conceito primário de direito em sua teoria. Segundo Hans Kelsen, “*só através da assunção do elemento coação no conceito de Direito este pode ser distintamente separado de toda e qualquer outra ordem social*”⁷⁹.

No entanto, o entendimento de Kelsen acerca da classificação das normas em “primárias” e “secundárias” foi alvo de críticas, como acentuou Sacha Calmon em interessante comentário:

“Conquanto tenha Kelsen atribuído ao ilícito dignidade jurídica, contrapondo-se às teorias clássicas do direito, a *sua implantação do problema* torceu o significado preciso do fenômeno jurídico. Evidentemente o *Direito positivado* não é um rol de sugestões mas tampouco é um elenco de sanções, pura e simplesmente. Além de suas funções técnicas e institucionais, é uma *pauta* ou modelo de comportamentos desejáveis e obrigatórios que *é possível obedecer ou não*”⁸⁰.

Em sentido contrário ao de Kelsen, o jurista dinamarquês Alf Ross entendia que as normas impositivas eram normas primárias, tendo em vista que elas estabelecem deveres

⁷⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 39.

⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 16.

⁷⁹ Op. cit., p. 38.

⁸⁰ Op. cit., p. 16.

jurídicos, enquanto que as normas sancionantes eram normas secundárias, visto que impõem penas aos indivíduos que não cumprem o dever estatuído nas normas primárias.

O jurista Argentino Carlos Cossio, por sua vez, adotou a tese do juízo disjuntivo, entendendo que a norma jurídica se enuncia pela possibilidade da prestação. Cossio entende que a norma jurídica completa é composta por uma “endonorma” e uma “perinorma” – ou seja, na mesma estrutura normativa existem duas proposições, que são reunidas por meio da disjuntiva “ou”.

Em relação à teoria de Cossio, oportuna é a explicação de Sacha Calmon:

“Contrariamente ao mestre vienense, Cossio reabilita o cumprimento normal da prestação jurídica invertendo os termos da equação e desdobrando-a em dois momentos lógicos, em cópula disjuntiva: dada a hipótese (H), deve ser a prestação (P) e dada a não-prestação (ÑP) deve ser a sanção (S). Assim sendo a *hipótese* (H) e a *não-prestação* (ÑP) constituem “pressupostos de fato” que condicionam alternativamente as possibilidades jurídicas: a prestação (P) ou a sanção (S). Estas possibilidades se expressam na fórmula verbal do dever-ser (o *sollen* kelseniano) que figura a liberdade de agir do homem em face do Direito, visto como pauta governamental (H-P ou ÑP-S). Cossio chama de endonorma ao momento H-P e de *perinorma* ao momento ÑP-S. As situações abrangidas são alternativas: cumprir a prestação espontaneamente ou submeter-se à sanção. O principal do fenômeno jurídico é aí a normalidade, o acatamento espontâneo ao preceito legal⁸¹”.

Portanto, é possível observar que, diferentemente de Kelsen, Cossio atribuiu à sanção uma função garantidora, entendendo que a parte principal da norma (“endonorma”) é aquela que prevê o dever – isto é, a endonorma corresponde àquela parte que impõe ao seu destinatário o cumprimento de determinada prestação. Assim, conforme explicam Misabel Derzi e Frederico Breyner, para Cossio as normas sancionatórias são “perinormas”, podendo ser equiparadas às normas secundárias de Alf Ross (que Kelsen originalmente designou como primárias)⁸².

Desse modo, conclui-se que Cossio concebe o dever-ser como o objetivo primordial na ordem jurídica, entendendo que a regra da vida em sociedade é que o ser humano possui

⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 17.

⁸² DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. **Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF**. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/04/Multas-tribut%C3%A1rias-Artigo-Misabel-e-Frederico.pdf>>. Acesso em: 08 set. 2018.

liberdade para agir. Portanto, a sanção se posiciona como medida excepcional, possuindo função garantidora: apenas se não houver o cumprimento espontâneo dos deveres jurídicos é que o indivíduo infrator se submeterá à sanção prevista em lei.

2.3 O ilícito tributário e as sanções tributárias

Antes de adentrar o estudo do ilícito tributário, é preciso conhecer o conceito jurídico do ilícito, que, segundo Geraldo Ataliba, pode ser definido como “o fenômeno consistente no descumprimento de um *dever legal ou contratual*”⁸³. O ilícito – também denominado de infração – é absorvido pela ordem jurídica por meio da aplicação de sanções aos infratores, conforme explica Sacha Calmon⁸⁴.

Como já visto no subcapítulo anterior (2.2), o ilícito é a hipótese de incidência das normas jurídicas sancionatórias. As sanções, por sua vez, são prescritas nas normas sancionantes como uma consequência em razão da prática de um ato ilícito. A função da sanção é, portanto, punir aquele que praticou uma conduta contra a ordem jurídica – ou seja, possuía função de penalizar o infrator.

Como existem infrações nos mais diversos ramos do Direito – tais como no Direito Penal, Direito Administrativo e Direito Tributário –, por decorrência lógica também há sanções previstas em diferentes áreas jurídicas. No entanto, algumas espécies de sanções são encontradas apenas no âmbito do Direito Penal, como é o caso das sanções privativas de liberdade.

Desse modo, não pode o legislador tributário criar uma norma jurídica que imponha uma pena privativa de liberdade em razão da prática de um ilícito tributário. Ressalta-se que, como há previsão constitucional vedando a prisão em virtude de não pagamento de dívida⁸⁵ – salvo no caso do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação

⁸³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed., 16ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁸⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 19.

⁸⁵ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;”

alimentícia e na hipótese do depositário infiel –, caso seja criada uma norma tributária estabelecendo a pena de prisão, tal norma será, indubitavelmente, inconstitucional.

Em relação aos ilícitos tributários – que nada mais são do que condutas humanas contrárias ao que prescrevem as normas tributárias impositivas (endonormas) –, é possível verificar que são duas as categorias de condutas ilícitas existentes, na medida em que o Código Tributário Nacional definiu que existem duas espécies de obrigações tributárias.

Como se sabe, as duas espécies de obrigações tributárias existentes são a obrigação de pagar tributos (obrigação de dar) – que se trata de obrigação principal – e a obrigação de cumprir os deveres instrumentais (obrigação de fazer ou não-fazer) – que se trata de obrigação acessória. A partir dessa noção, é possível extrair dois grupos de infrações tributárias: (i) não pagar o tributo ou pagá-lo a menor ou após o prazo estabelecido em lei; e (ii) não cumprir os deveres instrumentais definidos na legislação tributária. As infrações à obrigação principal são chamadas de “infrações substanciais”, enquanto que as infrações à obrigação acessória são chamadas de “infrações formais”.

Portanto, vê-se que tanto o descumprimento da obrigação principal quanto o da obrigação acessória representa uma ilicitude e, portanto, têm como consequência a submissão do infrator a uma penalidade.

Desse modo, é possível concluir que no Direito Tributário a tipicidade do ato ilícito não precisa necessariamente de descrição exaustiva na lei, tendo em vista que a tipicidade do ilícito tributário é encontrada por contraste em relação às duas espécies de obrigações tributárias existentes. Todavia, conforme ensina Sacha Calmon, as sanções tributárias devem obrigatoriamente ser previstas em lei, porquanto no Direito brasileiro apenas a lei – em sentido formal e material – pode estatuir sanções tributárias segundo preceito de lei complementar da Constituição⁸⁶.

No caso do Direito Tributário, o ilícito implicará, em regra, em uma sanção pecuniária – ou seja, a denominada “multa tributária”. Nesses casos, a prática de um ilícito tributário terá como consequência a obrigação de o infrator dar dinheiro em favor do Estado a título de

⁸⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 21.

penalidade em razão do descumprimento de algum dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer.

Além das sanções tributárias de cunho pecuniário, existem sanções tributárias de cunho não-pecuniário. Nesse sentido, Florence Haret cita como exemplos a apreensão de bens, a certidão positiva de débitos e a própria sujeição do agente a determinado regime especial⁸⁷.

Algumas infrações tributárias também são enquadradas pelo legislador como infrações penais. Isso é o que acontece, por exemplo, nas hipóteses de sonegação fiscal, que são punidas no âmbito do Direito Penal, conforme determina o artigo 1º da Lei nº. 4.729/65⁸⁸, e no âmbito do Direito Tributário, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº. 9.430/96⁸⁹ c/c artigo 71 da Lei nº. 4.502/64⁹⁰. Portanto, enquanto há infrações tributárias que ensejam apenas sanções

⁸⁷ DRAGO, Florence Cronemberger Haret. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 225, p. 61-77, jun. 2014, p. 2.

⁸⁸ “Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: (Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969)

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.”

⁸⁹ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

⁹⁰ “Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

exclusivamente fiscais, há infrações tributárias que, em razão de sua gravidade, têm como consequência não apenas sanções fiscais, mas também sanções penais, sendo certo que tal situação não configura *bis in idem*.

No entanto, é importante distinguir os dois ramos jurídicos. Isso porque, no âmbito do Direito Penal, os indivíduos que cometem algum dos crimes previstos contra a ordem tributária – como é o caso da sonegação fiscal – estão sujeitos às sanções estipuladas na legislação penal e aplicadas exclusivamente pelo Poder Judiciário, por meio dos juízes criminais, que devem observar o devido processo penal. Cabe ressaltar que a lei penal e a lei processual penal são editadas exclusivamente pela União, conforme determina o artigo 22, inciso I, da Constituição Federal, *in verbis*:

“Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;”

Por outro lado, no âmbito do Direito Tributário, o contribuinte que comete uma infração fiscal – seja ele pessoa física ou jurídica – está sujeito a uma sanção aplicada pelas autoridades administrativas federais, estaduais ou municipais, a depender do ilícito tributário cometido. A imputação da sanção tributária será realizada pela autoridade administrativa vinculada ao ente político a quem a lei atribuiu capacidade tributária ativa. Portanto, cabem às próprias autoridades administrativas tributárias a apuração, formalização e discussão das infrações tributárias e de suas respectivas penalidades, não sendo necessária a atuação do Poder Judiciário.

Ademais, cabe destacar que, ao contrário da competência legislativa para editar normas em matéria de Direito Penal e Direito Processual Penal, a competência para legislar sobre Direito Tributário é concorrente. Em outras palavras, não apenas a União pode editar leis tributárias, mas também os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, nos termos do disposto no artigo 24, inciso I, da CRFB/88, cujo teor abaixo se transcreve:

“Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;”

Além disso, no Direito Tributário, ao contrário do que acontece no Direito Penal, a regra é punir a própria pessoa jurídica pelos ilícitos que venha a cometer, tendo em vista que, nos termos do artigo 194, parágrafo único, do Código Tributário Nacional⁹¹, a legislação tributária referente à fiscalização aplica-se às pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Desse modo, a multa tributária é aplicada contra a própria pessoa jurídica que cometeu a infração tributária e não contra o agente (pessoa física) que concretizou o ato ilícito.

Ressalta-se que o legislador tributário estabeleceu que, em determinados casos, as sanções tributárias passam da pessoa do infrator para os seus sucessores, *inter vivos* ou *causa mortis*. Por outro lado, no âmbito do Direito Penal tem-se o princípio da pessoalidade ou da personalidade da pena, segundo o qual a responsabilidade penal não pode ser atribuída a outra pessoa que não o condenado criminalmente, o que justifica a extinção da punibilidade quando ocorre a morte do agente infrator, pois somente o condenado poderá responder pelo fato praticado.

Ademais, é importante ressaltar que, diferentemente do Direito Penal, o Direito Tributário não subdivide os ilícitos tributários em dolosos e culposos. Isso porque, em princípio, as infrações à legislação tributária são objetivas, não dependendo de dolo ou culpa, conforme se depreende da redação do artigo 136 do Código Tributário Nacional:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Desse modo, é possível observar que a intenção do sujeito passivo da relação jurídica tributária é, em regra, irrelevante para fins de tipificação da infração fiscal, conforme ensina Sacha Calmon:

“O *error juris* infracional ou extra-infracional não deve ter cabida no Direito Tributário sancionatório. Se fosse permitido alegar a ignorância da lei fiscal, no caso *a lei extra-infracional*, estaria seriamente embaraçada a ação do Estado contra os sonegadores de tributos e aberto o *periculum in mora*. Seria um pretexto elástico a

⁹¹ “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.”

favorecer os *experts* antes que um imperativo de justiça em favor de supostos homens de *bona fide*. Oportuno lembrar Confúcio para quem os crimes eram, de regra, praticados mais pelos “expertos” do que pelos “ignorantes”. O *nemo consetur ignorare legem* em tema de tributação não traduz necessariamente uma injustiça, se se sabe legislar e distinguir, assegurando-se ampla defesa ao sujeito passivo. Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica.⁹²”

Sacha Calmon prossegue e aponta três objeções contra a consideração do elemento subjetivo relativamente ao ilícito fiscal. Primeiramente, explica que a subjetivação da infração fiscal levaria, inexoravelmente, à intransmissibilidade das multas tributárias a terceiros, o que, em muitos casos, seria um verdadeiro absurdo.

Em segundo lugar, o autor explica que, se o ilícito fiscal se baseasse exclusivamente na responsabilidade subjetiva, seria impossível apenar administrativamente as pessoas jurídicas pelo descumprimento da legislação tributária, tendo em vista que elas não possuem vontade. Desse modo, seria necessário investigar as pessoas físicas que atuam nas sociedades empresárias para lhes imputar a devida punição, o que seria, na maioria dos casos, impraticável. Sacha Calmon faz uma ressalva em relação aos casos de má-fé, dizendo que “quando os diretores agem com dolo específico na prática de ilícitos fiscais, que configuram também ilícitos penais, a responsabilidade por infrações deve ser pessoal relativamente aos delitos (isto é, os crimes fiscais tipificados na legislação penal)⁹³”.

Por fim, Sacha Calmon explica que a admissão do erro de direito extra-infracional (que seria variante do erro extrapenal na esfera própria do Direito Tributário) como excludente de responsabilidade da infração fiscal levaria ao paradoxo de se considerar oponível à administração o desconhecimento da própria legislação tributária substantiva (isto é, das leis que preveem as obrigações principais e acessórias), tendo em vista que, conforme já abordado neste capítulo, no Direito Tributário a tipicidade do ilícito é encontrada por contraste em relação às duas espécies de obrigações tributárias existentes. Ocorre que, conforme destaca o autor, “o conhecimento da lei tributária presume-se, sob pena de caos”.

⁹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 29.

⁹³ *Ibid.*, p. 30.

Registre-se que, muito embora o Código Tributário Nacional agasalhe a regra da responsabilidade objetiva, nos termos do disposto no seu artigo 136, há algumas exceções estipuladas pelo legislador tributário no artigo 137 do CTN, *in verbis*:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

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

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

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

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

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

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

Assim, vê-se que o artigo 137 do CTN traz um rol de situações excepcionais em que haverá o deslocamento do polo da responsabilidade pelo cometimento da infração para o executor material do ato infracional. Nesses casos, a intenção do agente revela-se absolutamente essencial ao tipo, pois aquele que cometeu a infração será o responsável pelo pagamento da multa pecuniária.

2.4 Funções das multas tributárias

As normas jurídicas em geral possuem a importante função de viabilizar a vida em sociedade e garantir a manutenção da ordem social. Ao longo deste capítulo foi possível compreender que, de um lado, existem as normas impositivas, que são aquelas que criam direitos e deveres aos cidadãos, tendo como hipótese de incidência sempre fatos lícitos; e, do outro lado, há as normas sancionatórias, que atribuem penalidades às pessoas que descumprem algum dos deveres previamente definidos pelo legislador.

A sanção jurídica, nas palavras de Sacha Calmon, “*efetiva a ordem jurídica, quando lesionada, e é imposta ou pelo menos garantida pela força do Estado (coerção estatal)*”⁹⁴. No que diz respeito às multas definidas nas normas tributárias sancionatórias, é possível identificar que a sua finalidade é tutelar o direito de o Estado receber tributos e impor deveres

⁹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 45.

instrumentais que devem ser observados pelos contribuintes. Em outras palavras, a finalidade das multas tributárias é garantir a efetividade das normas tributárias impositivas – aquelas que, para Carlos Cossio, são as chamadas “endonormas”.

Nesse sentido, impõe-se ressaltar que essa finalidade da sanção tributária de garantir o cumprimento das normas tributárias impositivas é somada ao objetivo de proteger a sociedade como um todo, na medida em que a sanção tributária visa garantir a efetividade dos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia tributária, previstos, respectivamente, nos artigos 5º, inciso II⁹⁵, 145, § 1º⁹⁶, e 150, inciso II⁹⁷, da CRFB/88, tendo em vista que, conforme explicam Andreia Fogaça Maricato e Sandro Rosa, o descumprimento das normas tributárias prejudica os contribuintes que as cumpriram e tiveram que arcar com seu ônus isoladamente⁹⁸.

É possível observar que as multas tributárias possuem, sobretudo, uma função preventiva, na medida em que objetivam prevenir a prática das infrações tributárias pelos jurisdicionados. Isso significa que um dos propósitos da multa tributária é garantir que a ordem jurídico-tributária não venha a ser desrespeitada. Trata-se, portanto, de um efeito intimidativo da multa tributária, na medida em que, por meio da ameaça de sua aplicação, tem-se o objetivo de evitar a violação do Direito Tributário.

Conforme destacam Andreia Maricato e Sandro Rosa, a função preventiva das multas tributárias se verifica devido a elas servirem como um desestímulo do rompimento do ilícito

⁹⁵ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

⁹⁶ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

⁹⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

⁹⁸ MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 122, ano 23, p. 319-344. São Paulo: Revista dos Tribunais, maio/jun. 2015, p. 328.

fiscal, tendo em vista que têm como objetivo “*gerar reflexos na consciência dos destinatários sobre o descumprimento do dever fiscal, mediante a intimidação de seus possíveis infratores*”⁹⁹.

Nesse sentido, Sacha Calmon destaca que a sanção tributária cumpre relevante papel educativo, pois provoca nas pessoas a necessidade de inteirar-se dos seus deveres e direitos advindos da legislação fiscal, sendo certo que “*o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, embora possam servir para atenuar o impacto punitivo conforme sejam as características e peculiaridades de cada caso concreto*”¹⁰⁰.

Seguindo a mesma linha de raciocínio do viés educativo da multa tributária, Andreia Maricato e Sandro Rosa reconhecem a “*função didática na sanção in abstracto, porquanto sua previsão, se não for requisito indispensável à antijuridicidade, ao menos explicita a reprovação da conduta ilícita, tornando mais evidente e clara a vontade da lei*”¹⁰¹.

Além disso, a multa tributária possui nítida função repressiva, na medida em que é aplicada após a ordem jurídico-tributária ter sido desrespeitada. Assim, a multa tem como função sancionar o autor da infração, isto é, aquele que descumpriu determinada obrigação tributária (seja ela principal ou acessória). Todavia, é imprescindível que haja uma proporcionalidade entre a infração tributária e a respectiva multa tributária aplicada.

Isso porque, conforme explicam Andreia Maricato e Sandro Rosa, uma pena muito branda poderia enfraquecer a própria eficácia da norma jurídica, o que comprometeria a estabilidade e a paz social, enquanto que uma pena excessivamente severa não seria capaz de alcançar a justiça, mas sim afastá-la, “*opondo-se diametralmente aos seus propósitos de pacificação social, de retribuição, que há de ser proporcional e de reabilitação do infrator*”¹⁰². Sendo assim, cabe ao legislador tributário realizar uma análise comparativa das infrações tributárias, cominando penalidades mais elevadas às infrações tributárias que são consideradas mais graves, ou seja, que possuem maior repulsa social, tendo sempre o cuidado

⁹⁹ MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 122, ano 23, p. 319-344. São Paulo: Revista dos Tribunais, maio/jun. 2015, p. 331.

¹⁰⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 31.

¹⁰¹ Op. cit., p. 336.

¹⁰² Ibid., p. 331.

de não elevá-las excessivamente a ponto de comprometer outros valores albergados pelo Direito.

2.5 Espécies de multas tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro

No que diz respeito ao sistema tributário brasileiro, é possível identificar diversas espécies de multas tributárias, tais como a multa moratória, a multa isolada, a multa de ofício, a multa de ofício qualificada e a multa de ofício agravada.

As multas tributárias moratórias – também denominadas multas “de revalidação” – são aquelas que têm como objetivo punir o sujeito passivo da obrigação tributária de pagar o tributo em razão da falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do referido tributo.

Em outras palavras, as multas moratórias visam sancionar tão somente o descumprimento da obrigação tributária principal. Desse modo, quando o contribuinte desrespeita a obrigação tributária principal (obrigação de dar), há a incidência da multa moratória, acompanhada de juros moratórios e correção monetária.

Cabe destacar que a cumulação de juros de mora e multa de mora não configura *bis in idem*, tendo em vista que cada uma dessas prestações pecuniárias possui uma natureza jurídica distinta – enquanto a multa de mora possui natureza jurídica sancionatória (punitiva), os juros de mora, por sua vez, possuem natureza jurídica indenizatória.

Isso se explica porque os juros de mora são destinados a recompor o poder de compra do credor (no caso, da Fazenda Pública), visando repor a perda inflacionária. Busca-se, por meio dos juros moratórios, indenizar o credor pelo tempo que ele poderia já estar dispondo do dinheiro, mas não o fez porque o sujeito passivo da relação jurídica tributária não cumpriu a obrigação tributária principal. Por outro lado, as multas moratórias são devidas quando o contribuinte não paga o tributo, paga a destempo ou insuficientemente.

Além das multas tributárias moratórias, há as chamadas multas isoladas (também chamadas de multas “formais”), que são aquelas multas tributárias punitivas aplicáveis diretamente pela autoridade administrativa – isto é, são aplicadas *ex officio* – sem qualquer

outra exação a acompanhando. Trata-se das multas tributárias aplicadas no caso do descumprimento de deveres instrumentais (obrigações tributárias acessórias) – ou seja, nas hipóteses de violação da obrigação de fazer, não fazer ou tolerar algo em prol da atividade de arrecadação e fiscalização do recolhimento de tributos.

A título exemplificativo, confira-se a redação das alíneas “a” e “b” do inciso II do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Em relação à alínea “a”, a multa isolada se aplica às pessoas físicas no caso do não recolhimento do valor devido, a título de antecipação do quanto devido na apuração do Imposto de Renda ao final do ano-calendário, em razão ter recebido rendimento ou ganho de capital de outras pessoas físicas ou de fontes situadas no exterior. Nesse caso, a multa isolada está relacionada à hipótese de incidência do Imposto de Renda prevista no artigo 8º da Lei nº. 7.713/88.

No que diz respeito à alínea “b”, a multa isolada se aplica em relação às pessoas jurídicas optantes pela apuração anual do IRPJ e da CSLL caso elas deixem de recolher as estimativas devidas mensalmente. Trata-se de uma multa tributária que é aplicada com bastante frequência pelos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, tendo em vista que no processo de fiscalização do IRPJ e da CSLL é comum a verificação da falta ou da insuficiência do pagamento das estimativas devidas mensalmente, o que faz com que os contribuintes sejam submetidos à aplicação da multa isolada de 50%, ainda que após o encerramento do exercício financeiro tenha sido demonstrada a ocorrência de prejuízos fiscais.

Vê-se, portanto, que em ambas as situações descritas nas alíneas do inciso II do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 o contribuinte será apenado com a multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento devido no mês em questão. Tais multas são chamadas de isoladas justamente porque

são cobradas de forma autônoma em relação a qualquer tributo devido. Trata-se de multas que têm como hipótese de incidência uma infração tributária relativa a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido.

No que diz respeito às chamadas multas de ofício, tal nomenclatura se deve em razão do modo como elas são impostas pelo Fisco, que é por meio do lançamento de ofício. Assim, as multas de ofício são aplicadas quando o contribuinte não realiza as tarefas que lhe são cominadas pela lei nos casos sujeitos a lançamento por homologação ou declaração – que são atos privativos da autoridade administrativa, mas que dependem de prévia colaboração do contribuinte por meio do cumprimento de obrigações acessórias –, razão pela qual o Fisco promove a autuação, acompanhada da respectiva multa (que, por isso, é denominada “de ofício”).

Desse modo, é possível observar que tanto as multas isoladas quanto as multas de ofício são lançadas de forma direta pela autoridade administrativa – ou seja, *ex officio*. No entanto, não se pode confundi-las. Isso porque, como já abordado neste capítulo, as multas isoladas dizem respeito aos casos em que a penalidade pecuniária não é exigida juntamente com o tributo devido; em contrapartida, a multa de ofício, necessariamente, estará vinculada a uma obrigação principal de pagar o tributo e o seu percentual recairá sobre o próprio tributo ou diferença a pagar.

Em relação às diferenças existentes entre as multas isoladas e as multas de ofício, oportuna é a transcrição da explicação de Florence Haret Drago:

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

A intenção de diferenciar as duas situações por tal critério não é a das melhores, tendo em vista que o nome pode causar – como causa – confusão entre os intérpretes do direito. Isto se dá tendo em vista que a multa isolada também deve ser produzida *de ofício*, mediante auto de infração e imposição de multa. (...) a diferença existente entre tais multas toma como critério o *fato antecedente* que dá causa às sanções. Segundo tal aspecto distintivo, a multa de ofício sancionaria o descumprimento da

obrigação principal; enquanto a multa isolada, em face da autonomia das obrigações acessórias, reprimira tão só o descumprimento destas¹⁰³”.

A multa de ofício qualificada, por sua vez, é aplicada nos casos em que a conduta realizada não apenas é punida no âmbito do Direito Tributário, mas também é punida na esfera penal, tendo em vista que se enquadra como um crime. No que diz respeito à aplicação da multa qualificada, a sua previsão na legislação tributária federal se encontra no § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, *in verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
(...)
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Primeiramente, é possível observar que o dispositivo supracitado faz menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, que descrevem, respectivamente, as hipóteses de sonegação, fraude e conluio. Fazendo uma analogia com o Direito Penal, Paulo Coviello Filho explica que tais hipóteses funcionam como os tipos penais, estando, no entanto, a penalidade tributária prevista em norma separada – qual seja, o § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96¹⁰⁴.

Confira-se, por oportuno, a redação dos supramencionados dispositivos da Lei nº. 4.502/64:

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

“Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a

¹⁰³ DRAGO, Florence Cronemberger Haret. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 225, p. 61-77, jun. 2014.

¹⁰⁴ COVIELLO FILHO. Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 218, p. 130-141, nov. 2013.

excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

“Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Desse modo, nas hipóteses de sonegação fiscal, fraude ou conluio, a multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96 será aplicada na razão de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor principal. A definição delineada por Paulo Coviello Filho acerca de cada uma dessas hipóteses merece destaque:

“O art. 71 trata da sonegação, não no sentido de deixar de pagar tributo por via dolosa, mas por, dolosamente, serem criados embaraços para a fiscalização tomar conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos. O núcleo desse artigo, portanto, é impedimento ou retardo do conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador de tributo, ou de condições a ele essenciais. Essa situação ocorre, pois, quando o contribuinte não entrega documentos à fiscalização, não colabora com essa, dentre outras situações.

Por sua vez, o art. 72 trata do próprio fato gerador, cuja ocorrência se impede ou se retarda por modo doloso, vale dizer, por via sabidamente ilegal e que adultere a realidade do fato gerador ou dos seus elementos, podendo consistir em simulação absoluta ou relativa. O núcleo desse artigo, portanto, é o ato doloso do agente que objetiva encontrar economia fiscal por meio de ato conhecidamente ilícitos.

Por fim, o art. 73 prevê hipóteses em que ocorram aqueles atos previstos nos arts. 71 e 72, quando haja a participação de mais de uma pessoa. É a hipótese do conluio, quando duas ou mais pessoas lançam mão de artifícios maliciosos e ilegais para praticar os atos previstos nos arts. 71 e 72. Essa união para a prática de ilícito de forma dolosa é comumente chamada de pacto doloso.¹⁰⁵”

A partir da redação dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64 e da explicação de Coviello Filho, é possível verificar que o elemento distintivo da multa qualificada se deve ao fato de que ela é aplicada para punir infrações que trazem consigo um elemento subjetivo – qual seja, o dolo. Nesse sentido, impõe-se ressaltar que, diferentemente da culpa, o dolo nunca pode ser presumido. Assim, vê-se que as infrações tributárias que ensejam a aplicação da multa de ofício qualificada impõem grande dificuldade na sua apuração, tendo em vista que para aplicar a multa qualificada é necessário verificar o *animus* do infrator.

Registre-se que, conforme já exposto no presente capítulo, as infrações à legislação tributária são, em regra, objetivas, tendo em vista que não dependem de dolo ou culpa do infrator, conforme se depreende do disposto no artigo 136 do CTN, que estabelece que “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária*

¹⁰⁵ COVIELLO FILHO. Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 218, p. 130-141, nov. 2013.

*independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*¹⁰⁶”. Ocorre que o § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 se trata justamente da “disposição de lei em contrário” mencionada pelo Código Tributário Nacional.

Portanto, é possível observar que a multa qualificada se trata de exceção no que diz respeito às penalidades existentes no sistema tributário brasileiro, tendo em vista que para tal multa ser aplicada é imprescindível que haja a comprovação do intuito doloso do agente.

Além disso, cabe ressaltar que a exigência de que o intuito doloso do agente seja devidamente comprovado se explica em razão do artigo 122 do CTN, cuja transcrição se mostra oportuna:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
I - à capitulação legal do fato;
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Assim, vê-se que o Código Tributário Nacional impõe que, no caso de dúvidas quanto à intenção dolosa do agente – isto é, se a conduta dolosa do acusado não estiver claramente provada –, a interpretação da lei tributária que define infrações ou estabelece penalidades deve ser a mais favorável ao acusado. Portanto, se não houver comprovação cabal do intuito doloso do infrator no caso concreto, a aplicação da multa qualificada deverá ser afastada, o que resultará na aplicação da penalidade normal de 75% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou da contribuição, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96.

Por fim, tem-se a multa de ofício agravada, que, conforme explica Florence Drago¹⁰⁷, refere-se a infrações que, por disposição legal, “*recebem um preceito sancionatório superior em face de seu maior potencial lesivo para os cofres públicos ou da maior gravidade das*

¹⁰⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.172/1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

¹⁰⁷ DRAGO, Florence Cronemberger Haret. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 225, p. 61-77, jun. 2014.

*condutas sancionadas*¹⁰⁸”. Veja-se o artigo 44, § 2º, incisos I e II, da Lei nº. 9.430/96, que traz as hipóteses de aplicação da multa de ofício agravada:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

A partir da leitura do referido dispositivo, é possível observar que a multa de ofício agravada é a penalidade tributária mais severa estabelecida na legislação federal. A multa agravada é exigida pela autoridade administrativa tributária nas hipóteses em que o contribuinte não atende intimação a ele dirigida para prestar esclarecimentos, para a apresentação da documentação técnica completa e atualizada do sistema de processamento de dados ou para a apresentação de escriturações e demais documentos contábeis e fiscais dentro do prazo decadencial previsto na legislação tributária – qual seja, cinco anos.

¹⁰⁸ DRAGO, Florence Cronemberger Haret. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 225, p. 61-77, jun. 2014.

3 A MULTA FISCAL QUALIFICADA EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO E O ATUAL ENTENDIMENTO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL QUANTO À ANÁLISE DO EFEITO CONFISCATÓRIO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

3.1 O princípio da vedação ao confisco aplicado às multas tributárias

O primeiro capítulo do presente trabalho foi dedicado ao estudo do princípio da vedação ao confisco, que tem previsão expressa no atual texto constitucional brasileiro no seu artigo 150, inciso IV. Ao analisar a redação do referido dispositivo, é possível verificar que a Constituição Federal não se referiu expressamente às multas tributárias, limitando-se a proibir que os tributos sejam utilizados com efeito confiscatório. Diante disso, surgiu uma intensa discussão doutrinária acerca da abrangência do princípio em questão.

Ao longo desta monografia, além de ter sido apresentado o conceito e o histórico do princípio da vedação ao confisco, houve a análise do conceito de multa tributária e do próprio conceito jurídico de tributo. Desse modo, foi possível verificar que, apesar de ambas as prestações pecuniárias possuírem a mesma natureza jurídica de obrigação tributária principal, tais prestações são inconfundíveis, sobretudo porque os tributos têm como hipótese de incidência sempre fatos lícitos, ao contrário das multas tributárias.

Assim, considerando a distinção que o próprio Código Tributário Nacional estabelece entre os tributos e as multas tributárias – o que foi feito de forma clara pelo legislador tributário ao definir o conceito jurídico de tributo no artigo 3º do CTN –, e considerando, ainda, a interpretação literal do inciso IV do artigo 150 da CRFB/88, parte da doutrina sustentava que a Constituição Federal veda tão somente a utilização de tributo com efeito de confisco, razão pela qual tal norma não se aplicaria às multas tributárias.

Nesse sentido, oportuna é a transcrição do trecho da obra de Hugo de Brito Machado em que o autor sustenta que a garantia constitucional consistente na vedação do tributo com efeito de confisco não se aplica às penalidades tributárias. Confira-se:

“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.

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.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. 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 a 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 restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.¹⁰⁹”

Vê-se, portanto, que o fundamento utilizado por Hugo de Brito Machado para embasar o seu entendimento acerca da abrangência do princípio consagrado no artigo 150, inciso IV, da CRFB/88 é o fato de o tributo e a multa tributária serem prestações pecuniárias essencialmente distintas. Nesse sentido, por entender que o regime jurídico dos tributos jamais poderia ser aplicado às multas, o autor sustenta que o princípio da vedação ao confisco não teria o condão de proibir a utilização de penalidades tributárias com efeito de confisco.

Machado ressalta que os tributos e as multas tributárias não apenas possuem hipóteses de incidência distintas, como também possuem finalidades distintas. Isso porque, conforme assevera o referido autor, o tributo é destinado a suprir os recursos financeiros que o governo necessita a fim de manter o regular desempenho das suas atividades, caracterizando-se, portanto, como receita ordinária do Estado; por outro lado, as multas tributárias, assim como as penalidades em geral, têm por finalidade o desestímulo de determinado comportamento ilícito (função preventiva) e a punição dos infratores (função repressiva), razão pela qual seriam receitas extraordinárias do Estado.

Por conta disso, Hugo de Brito Machado finaliza o seu raciocínio concluindo que o valor das multas tributárias deve, necessariamente, ser excessivo, pois somente dessa forma as multas poderiam cumprir a sua finalidade de desestimular a prática de condutas ilícitas pelos

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65.

contribuintes. Desse modo, o referido autor sustenta que as multas tributárias podem ter efeitos confiscatórios.

Assim como Hugo de Brito Machado, o tributarista Yoshiaki Ichihara (2000, p. 494 apud DIFINI, 2016, p. 302) também entende que o princípio da vedação ao confisco se trata de norma cuja aplicação se restringe aos tributos:

“Com referência às penalidades, sejam de caráter tributário, civil, penal ou administrativo, apesar de no caso de a multa moratória ser, na maioria das vezes, um acessório do principal (tributo), não se confundem 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. Portanto, se o efeito confiscatório está dirigido expressamente ao tributo, localizado topograficamente no Título “Da tributação e do orçamento”, no Capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, no nosso entender não se inclui e nem se aplica às penalidades.”

Por também entender que o princípio da vedação ao confisco apenas se aplica aos tributos, Fabio Brun Goldschmit sustenta que o controle constitucional das multas tributárias deveria ser realizado com base nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, que estariam aptos a proteger os contribuintes contra multas exageradas ou desproporcionais. Confira-se:

“Pensamos, contudo, que a invocação do princípio inscrito no art. 150 IV, da Constituição deveria ficar restrita àquilo que o constituinte expressamente contemplou, ou seja, aos tributos, que em nada se confundem com as respectivas sanções pelo seu descumprimento. Até porque não nos parece correto interpretar a Constituição pela lei que lhe é subordinada (CTN). Note-se que, com isso, não se está defendendo a outorga de carta branca ao Poder Público para aumentar indiscriminada e exageradamente o valor das multas; apenas pensamos que o controle de constitucionalidade nesse ponto deve ser exigido não pelo princípio do não-confisco, mas pelo princípio da proporcionalidade/razoabilidade, inserto no seio da cláusula do devido processo legal (art. 5º, LIV). Esse axioma atende, sem qualquer prejuízo, aos anseios do contribuinte de se ver protegido de multas exageradas ou desproporcionais, não havendo porque se forçar da cláusula (estendendo muito além da literalidade) o alcance do art. 150, IV, para um campo no qual, parece-nos e s.m.j., o constituinte claramente não adentrou.¹¹⁰”

Diferentemente dos supracitados autores, Estevão Horvath (2002, p. 114 apud DIFINI, 2016, p. 302) adotou uma posição intermediária sobre o tema:

¹¹⁰ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O **princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 154.

“É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos que deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade. (...) Noutro giro, 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”.

Desse modo, Estevão Horvath entende que a notória diferença existente entre os tributos e as multas não permite que a norma jurídica que veda a utilização de tributos com efeito de confisco, inserida no artigo 150, IV, da CRFB/88, seja aplicada às multas tributárias. No entanto, por entender que a Constituição Federal, ao assegurar o direito de propriedade, veda o confisco genericamente, Horvath sustenta que as multas tributárias também não poderiam ser aplicadas de modo que gerasse efeitos confiscatórios.

No mesmo sentido, Florence Haret Drago sustenta que a vedação ao confisco não se encontra inserida apenas no artigo 150, IV, da CRFB/88, mas também em outros dispositivos constitucionais, como o artigo 5º, inciso XXII, da CRFB/88, que garante o direito de propriedade, razão pela qual as multas tributárias também não poderiam ser confiscatórias. Veja-se:

“O enunciado não diz muito, deixa em aberto os limites objetivos do não-confisco. Trata-se de valor de difícil delimitação. Por isso mesmo, o intérprete autêntico não pode reduzir sua análise do que seja confiscatório a apenas o texto do inciso IV do artigo 150 da CF/88. Cabe uma incursão completa no ordenamento jurídico, de modo que, combinando-se enunciados constitucionais e legais, normas gerais e específicas aplicáveis àquele caso concreto, o conjunto sistematizado possa servir de base normativa para uma incidência vinculada à legalidade, preservando-se a isonomia de tratamento entre os contribuintes.

Em nível constitucional, o não-confisco recebe apoio em vários enunciados como o que preserva a propriedade (...) De fato, a atividade fiscal do Estado, seja pelo tributo propriamente dito, seja pelas multas aplicadas no ambiente da tributação, não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do sujeito passivo, confiscando-a a título de tributação. O não-confisco é mais que um limite ao poder de tributar: é uma garantia assegurada ao contribuinte. E isso se estende, evidentemente, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que estas não tenham natureza de tributo na forma como prevista pelo artigo 3 do CTN.

Em conclusão, a multa também não pode ser confiscatória. Mesmo que princípio do não-confisco se refira expressamente a tributo, no âmbito dos direitos individuais é assegurado o direito de propriedade. E a atuação confiscatória do Fisco, ainda que por multa tributária, viola o direito de propriedade.¹¹¹”

¹¹¹ DRAGO, Florence Cronemberger Haret. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 225, p. 61-77, jun. 2014.

Por outro lado, apesar da nítida diferença entre tributo e multa, diversos autores renomados sempre entenderam que o artigo 150, inciso IV, da CRFB/88 – que proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco – também se aplica às multas tributárias.

Nesse sentido, sustenta Sacha Calmon que uma multa excessiva ao ponto de ultrapassar o razoável para dissuadir ações ilícitas (função preventiva da multa) e para cumprir o papel de punir os transgressores (função repressiva da multa) caracteriza uma maneira indireta de burlar o princípio em questão. Para Sacha Calmon, *“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”*¹¹².

Atualmente, é possível constatar que o entendimento que prevaleceu é o de sempre aplicar o princípio da vedação ao confisco às multas tributárias. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também se alinha a tal posicionamento, conforme pode ser verificado no acórdão proferido no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 551/RJ, cuja ementa abaixo se transcreve:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.¹¹³”

No caso em questão, o governador do Estado do Rio de Janeiro arguiu a inconstitucionalidade dos parágrafos 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. O § 2º do referido artigo estabelecia uma multa no valor mínimo de duas vezes o valor do imposto ou taxa estaduais como consequência do não recolhimento de tais tributos, enquanto que o § 3º

¹¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 67.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 551/RJ (0001141-40.1991.0.01.0000), Tribunal Pleno, Ministro Relator Ilmar Galvão, Data de Julgamento: 24/10/2002, Data de Publicação: 14/02/2003.

estabelecia a multa no valor mínimo de cinco vezes o valor da taxa ou imposto na hipótese de sonegação. Na ocasião, o STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos, sob o argumento de que ambos contrariavam o artigo 150, inciso IV, da CRFB/88.

No mesmo sentido, destaca-se o acórdão proferido pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.075/DF, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio. No referido caso, conforme já mencionado no primeiro capítulo do presente trabalho, o STF, com fundamento no artigo 150, inciso IV, da CRFB/88, concedeu medida liminar para suspender a vigência do artigo 3º da Lei nº. 8.846/94 na sua íntegra – o que inclui o parágrafo único de tal dispositivo –, tendo em vista que tal artigo instituiu multa fiscal de 300% sobre o valor do serviço prestado ou do bem objeto da operação de transação, aplicada nas hipóteses em que o contribuinte não havia emitido nota fiscal, recibo ou documento equivalente no momento da efetivação de tais operações.

3.2 A polêmica acerca do (eventual) efeito confiscatório da multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96

Como já visto no capítulo anterior da presente monografia, o artigo 44, § 1º, da Lei nº. 9.430/96 instituiu a multa de 150%, aplicada pela Receita Federal do Brasil em razão de sonegação, fraude ou conluio, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou entrega de declaração de forma inexata.

No que diz respeito à referida multa, é importante ressaltar, mais uma vez, que se trata de exceção no que diz respeito às penalidades previstas na legislação tributária brasileira, tendo em vista que para tal multa ser aplicada é imprescindível que seja comprovado o dolo do agente. Nesse sentido, cabe destacar que não há qualquer espaço para a presunção legal do intuito doloso do infrator – ou seja, o dolo caracterizador da fraude, sonegação ou do conluio deve estar cabalmente demonstrado no caso concreto para que seja possível a aplicação da multa qualificada pelas autoridades administrativas federais.

Ao observar a redação do dispositivo que instituiu a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, é notório que a aplicação da referida multa implica o aumento substancial dos valores totais da exigência fiscal. Por conta disso, o § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 sempre foi bastante questionado pelos contribuintes, que alegam que a aplicação de tal penalidade tributária possui efeitos de confisco e que, por isso, seria inconstitucional, nos termos do artigo 150, inciso IV, da CRFB/88.

Por conta disso, o Poder Judiciário foi instado a se manifestar inúmeras vezes sobre o eventual efeito confiscatório da multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96. A propósito, ao analisar o panorama da jurisprudência dos cinco Tribunais Regionais Federais existentes no Brasil, é possível observar que tal questionamento foi formulado perante todos eles.

Nesse sentido, a título exemplificativo, cabe destacar que a discussão em questão foi submetida à apreciação do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, nos autos da Apelação nº. 0030883-36.2012.4.01.3300/BA; ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos autos da Apelação nº. 0112959-47.1997.4.02.5101/RJ; ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos autos da Apelação nº. 0002282-74.2014.4.03.6119/SP; ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos autos do Agravo de Instrumento nº. 5018738-69.2018.4.04.0000/RS; e ao Tribunal Regional Federal da 5ª Região, nos autos da Apelação nº. 0801350-02.2016.4.05.8100/CE.

Impõe-se ressaltar que, por se tratar de questão manifestamente relevante, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, por maioria¹¹⁴, a existência de repercussão geral da referida questão constitucional nos autos do Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC. O recurso extraordinário em questão tem origem em uma ação judicial que versa sobre a aplicação da multa qualificada em um caso de separação de sociedades empresárias pertencentes a um mesmo grupo econômico. Para a Receita Federal do Brasil, a separação de estruturas das sociedades empresária envolvidas em tal caso representou mero formalismo com a finalidade de não pagar tributos, razão pela qual estaria configurada a hipótese de sonegação.

¹¹⁴ Na ocasião, apenas o Ministro Luís Roberto Barroso ficou vencido.

Registre-se que o Supremo Tribunal Federal entendeu que a existência de repercussão geral do Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC se justifica não apenas em razão da relevância da questão controvertida sob o ponto de vista jurídico, mas também devido à manifesta relevância sob a perspectiva econômica, tendo em vista que o tema discutido alcança potencialmente todos os entes federativos e todos os contribuintes.

Nesse sentido, cabe destacar que o Ministro Luiz Fux, relator do supracitado Recurso Extraordinário, admitiu o ingresso de vinte e um Estados e do Distrito Federal no feito, na qualidade de *amicus curiae*, asseverando que a pertinência do tema com as disposições da legislação de diversos Estados e do Distrito Federal que regulam a multa por sonegação fiscal em percentual superior ao valor do tributo legitima o interesse e a atuação desses entes no feito¹¹⁵.

Registre-se que, além dos mencionados entes federativos que atuam na qualidade de *amicus curiae* no referido caso, o Ministro Relator Luiz Fux também admitiu o ingresso da Associação Brasileira do Agronegócio no processo para atuar dessa forma, sob o argumento de que “a pertinência do tema a ser julgado por este Tribunal com as atribuições institucionais da requerente legitima a sua atuação¹¹⁶”. Portanto, há vinte e dois *amici curiae* atuando em tal processo.

No referido Recurso Extraordinário, os Recorrentes alegam que a multa fiscal de 150% prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº. 9.430/96 violaria o princípio da vedação ao confisco, na medida em que representa onerosidade excessiva que desestimula a atividade econômica. Além disso, em suas razões recursais, usaram como argumento para a sua pretensão o entendimento exarado no acórdão proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº. 81.550/MG. Em tal precedente, a Segunda Turma do STF entendeu que a multa moratória questionada representava feição confiscatória por ter sido fixada no percentual de 100% do valor do tributo devido, razão pela qual determinou a redução de tal penalidade para o patamar de 30%¹¹⁷. Nesse sentido, os Recorrentes alegam que a penalidade tributária, por ter

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC (sem número único), Decisão Monocrática, Ministro Relator Luiz Fux, Data da decisão: 21/09/2017, Data de Publicação: 26/09/2017.

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 81.550/MG (sem número único), Segunda Turma, Ministro Relator Xavier de Albuquerque, Data de Julgamento: 20/05/1975, Data de Publicação: 13/06/1975.

natureza de obrigação acessória, não poderia ultrapassar o principal, razão pela qual pleiteiam a redução da multa punitiva aplicada no caso e a redefinição do ônus de sucumbência.

Em suas contrarrazões, a União Federal alegou que a multa tributária não estaria no âmbito de incidência do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, tendo em vista que tal dispositivo se aplicaria tão somente aos tributos. Ademais, argumentou que a penalidade tributária reforça o laço de colaboração e confiança necessário entre contribuinte e Fisco.

Ainda em relação ao Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC, merece destaque o parecer apresentado pela Procuradoria-Geral da República, subscrito pelo então Procurador-Geral da República Rodrigo Janot¹¹⁸. Em seu parecer, Janot esclareceu que, ao contrário do que afirmou a União Federal, é pacífico no âmbito da jurisprudência do STF o entendimento de que o princípio que veda a instituição de tributo com efeito confiscatório também se aplica às penalidades, *“as quais devem guardar proporcionalidade ao gravame e não devem ser exacerbadas a ponto de prejudicar a atividade econômica do contribuinte, confiscando-lhe o patrimônio a título de tributação”*¹¹⁹.

No entanto, Rodrigo Janot acrescentou que a multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº. 9.430/96 não poderia ser considerada abstratamente como uma violação ao princípio da vedação ao confisco, tendo em vista que dependeria *“exclusivamente da análise do caso concreto a constatação de que o efeito cumulativo dos tributos e penalidades incidentes afeta, substancialmente e de maneira imoderada, o patrimônio e/ou a renda do contribuinte”*¹²⁰. Janot asseverou que o fato de a multa tributária em questão advir de sonegação, fraude ou conluio para evasão tributária – condutas que têm o dolo como elemento fundamental – justifica a impossibilidade de tal penalidade ser considerada elevada para os fins de punição da conduta.

Diante do exposto, considerando a manifesta relevância do tema no que diz respeito à prática advocatícia – porquanto as multas se apresentam com frequência nas autuações realizadas pelo Fisco – e considerando, ainda, que o supramencionado Recurso Extraordinário ainda não foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, mostra-se imprescindível o

¹¹⁸ A Procuradoria-Geral da República juntou o referido parecer nos autos do Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC no dia 16/08/2016.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC (sem número único).

¹²⁰ Ibid.

aprofundamento da discussão acerca dos limites da multa fiscal qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº. 9.430/96, tendo em vista o princípio constitucional da vedação ao confisco.

3.3 Critérios adotados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para aferir a existência de efeito confiscatório na aplicação de multas tributárias

O legislador constituinte brasileiro, ao estabelecer no artigo 150, inciso IV, da CRFB/88 que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, não se preocupou em fixar limites quantitativos acerca do que seria considerado um tributo com efeito confiscatório. Nesse sentido, é possível verificar, conforme muito bem acentuado por Luciano Amaro, que o princípio da vedação ao confisco não se trata de um preceito matemático, mas sim de um critério informador das atividades do legislador e do julgador¹²¹.

Desse modo, inexistindo parâmetros quantitativos na Constituição Federal que permitam identificar a exata dimensão do princípio da vedação ao confisco, surge o questionamento acerca de qual seria o limite máximo que os tributos e as multas fiscais poderiam atingir sem que isso configurasse confisco em relação ao patrimônio do contribuinte.

Nesse sentido, alguns tributaristas sustentam que o legislador constituinte brasileiro agiu de forma prudente, tendo em vista que a fixação de limites prévios seria algo problemático, pois o que é considerado confiscatório hoje não necessariamente o será amanhã. Por conta disso, entendem que o ideal é que haja a instituição de limites específicos para cada contexto espaço-temporal.

Em relação à discussão acerca da definição do que seria uma multa tributária com efeitos confiscatórios, oportuna é a explicação de Sacha Calmon:

“Do ponto de vista jurídico-positivo duas fórmulas existem para o evitamento de 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

¹²¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 170.

da qual, os juízes através da fixação de *standards* – súmulas no caso brasileiro – construiriam os princípios de restrição norteadores da ação do legislador na espécie. A República Argentina decidiu-se pela fórmula jurisprudencial. Entre eles, multa tributária que ultrapasse um determinado percentual em relação ao valor do tributo ao qual se liga *já é confisco*. Pessoalmente, somos partidários de que "uma lei sobre como fazer leis" (*lex legum*) estatua o teto das penalidades, contingenciamento que seria obrigatoriamente observado pelo legislador ordinário das três ordens de governo da Federação Brasileira. Não obstante, diante dos exageros do legislador, compete ao Judiciário, baseado no princípio da não confiscatoriedade da multa fiscal, impor limites às penalidades desmedidas.^{122,,}

Os ensinamentos de Sacha Calmon revelam que diante dos exageros do legislador tributário, cabe ao Poder Judiciário, com base no princípio da vedação ao confisco, impor limites às multas que sejam exacerbadas. Como pode ser observado, o autor fez referência à solução encontrada pela Argentina, cuja Suprema Corte definiu critérios objetivos para a verificação da tributação confiscatória.

Conforme já mencionado no primeiro capítulo do presente trabalho, a Constituição da Argentina, em seu artigo 17, veda o confisco de forma expressa tão somente em matéria penal, ao estabelecer que “*la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino*”^{123,,}. No entanto, diante da inexistência de qualquer dispositivo constitucional que proíba especificamente a instituição de tributos com efeitos confiscatórios, a jurisprudência da Suprema Corte da Argentina, com fundamento no direito de propriedade, firmou o entendimento de que o ordenamento jurídico argentino veda de igual forma a tributação confiscatória.

Ocorre que, indo além, a *Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina* fixou critérios objetivos aptos a serem adotados na identificação dos efeitos confiscatórios dos tributos instituídos naquele país. Conforme relata Luiz Felipe Difini, a Suprema Corte da Argentina, de forma pioneira, firmou entendimento jurisprudencial estabelecendo limites quantitativos para a aplicação do princípio da vedação ao confisco, adotando a “fórmula dos 33%”¹²⁴. Nesse sentido, Difini explica de forma sucinta a solução adotada pela referida Corte:

¹²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 64.

¹²³ ARGENTINA. Constitución de la Nación Argentina. **Boletín Oficial de la República Argentina**, Buenos Aires, 10 de janeiro de 1995. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>>. Acesso em: 20 set. 2018.

¹²⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 43, n.º. 140, p. 299-317, jun. 2016.

“O percentual de 33% foi aplicado aos tributos sobre sucessões e também ao imposto territorial. Apesar de o percentual ser idêntico, a aplicação era diferente em relação a cada tributo. No tributo sobre heranças, considerava-se confiscatório imposto que atingisse mais de 33% da herança; no imposto territorial, confiscatório imposto que retirasse mais de 33% do rendimento que a propriedade poderia produzir em um exercício em condições de adequada e razoável exploração.

O percentual, portanto, em ambos, era de 33%, contudo, em um caso, recaí sobre a própria herança, e, no outro, sobre o rendimento, situações manifestamente diversas. A Corte Suprema argentina aplicou, em verdade, a sua doutrina sobre a proibição de confiscatoriedade também às multas já em decisões muito antigas, como, por exemplo, *Municipalidad de Tucumán contra a La Elétrica do Norte*, em que restou consignado: “*El concepto de confiscatoriedad establecido por la Corte Suprema en sus fallos, con respecto a los impuestos, es aplicable a las multas por desobediencia a la ley*”.

Em relação ao Brasil, como se sabe, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento de que o princípio da vedação ao confisco também se aplica às multas tributárias. Todavia, até o presente momento, o STF, diferentemente da Suprema Corte da Argentina, não estabeleceu uma fórmula geral que possa ser usada como parâmetro para a identificação de tributos e multas tributárias que tenham efeitos confiscatórios.

Portanto, diante do atual cenário do ordenamento jurídico brasileiro, surge a inevitável pergunta: a partir de qual percentual o tributo e a multa tributária passam a ter efeitos confiscatórios? No que diz respeito ao presente trabalho, tal questionamento interessa no que diz respeito às multas tributárias – questão essa que se passa agora a analisar.

Ao observar as recentes manifestações da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é possível verificar que houve a fixação de um teto – isto é, um limite máximo – para aplicação de determinadas sanções tributárias. No entanto, tendo em vista a grande variedade de multas tributárias existentes no Brasil, bem como a diversidade das bases de cálculos de tais penalidades – ora se baseiam no valor do tributo devido, ora no valor comercial da mercadoria, dentre outros parâmetros –, o fato é que o STF, naturalmente, não se manifestou decisivamente sobre todas as hipóteses de multas fiscais existentes na ordem jurídico-tributária brasileira.

No que diz respeito às multas moratórias, por exemplo, o STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº. 582.461/SP, que teve a sua repercussão geral reconhecida, já analisou a questão. Na ocasião do julgamento, realizado no dia 07/10/2014, o Tribunal Pleno do STF reafirmou o posicionamento da jurisprudência do Supremo, que, até então, entendia que a multa moratória no importe de 20% não seria confiscatória. Todavia, no ano seguinte, foi

reconhecida a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº. 882.461/MG que aguarda o julgamento para definir, dentre outras coisas, os limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

No que diz respeito às ações de controle concentrado de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de se manifestar sobre o efeito confiscatório das multas tributárias no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 551/RJ, cuja ementa já se transcreveu no início deste capítulo. No referido caso, ao analisar a alegada inconstitucionalidade dos parágrafos 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, o STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos, sob o argumento de que ambos contrariavam o artigo 150, inciso IV, da CRFB/88.

No caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade supramencionada, o § 2º do artigo em questão estabelecia uma multa no valor mínimo de duas vezes o valor do imposto ou taxa estaduais como consequência do não recolhimento de tais tributos, enquanto que o § 3º estabelecia a multa no valor mínimo de cinco vezes o valor da taxa ou imposto na hipótese de sonegação. Sendo assim, trata-se de importante caso a ser analisado no âmbito da discussão proposta no presente trabalho, tendo em vista que a multa tributária prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 também se aplica a hipóteses de sonegação.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o § 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, entendeu que a multa fixada no percentual mínimo de 500% nas hipóteses de sonegação representava clara afronta ao princípio da vedação ao confisco. Cabe ressaltar que, nesse caso, o Ministro Sepúlveda Pertence destacou em seu voto a grande dificuldade existente na busca da identificação do ponto a partir do qual determinada multa passa a ser confiscatória. Porém, o Ministro Sepúlveda acrescentou que uma multa de duas vezes o valor do tributo, nos casos de não recolhimento do tributo devido, ou de cinco vezes o valor do tributo, em caso de sonegação, se caracteriza, indubitavelmente, como uma prestação pecuniária confiscatória e desproporcional.

Atualmente, como o Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC, que trata da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, ainda não julgado, não há ainda uma

resposta definitiva para a questão ora discutida. No entanto, é importante ressaltar que, nos casos recentemente julgados, o STF vem adotando o entendimento de que, sob uma perspectiva abstrata, as multas punitivas fixadas em percentual superior a 100% do valor do tributo devido têm caráter confiscatório¹²⁵.

Desse modo, possivelmente, o Supremo Tribunal Federal, na tentativa de uniformizar a sua jurisprudência, entenderá que a multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº. 9.430/96 possui efeitos confiscatórios em razão do atual patamar em que ela é exigida. Afinal, logicamente, por se tratar de multa punitiva, não deveria ter um limite máximo tão reduzido quanto o das multas moratórias, ao contrário do que sustentam os Recorrentes em suas razões recursais do Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC¹²⁶. Isso porque, diferentemente das multas moratórias, a multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio não visa punir o mero atraso do contribuinte, mas sim as condutas que se enquadram também como crimes contra a ordem tributária, razão pela qual é imprescindível que se meça de forma distinta tais sanções tributárias.

Verifica-se, portanto, que, se o Supremo Tribunal Federal mantiver o entendimento segundo o qual as multas punitivas cobradas no percentual de até 100% do tributo devido não possuem efeitos confiscatórios, tal posição do STF estará em perfeita consonância com a função principal das multas punitivas, que, por óbvio, é diferente da função das multas moratórias. Ao aplicar uma multa tributária que visa punir uma conduta de sonegação, fraude ou conluio no percentual de 100% sobre o valor do tributo devido, a autoridade tributária, de igual forma, estará cumprindo o papel de punir de forma mais contundente o contribuinte que agiu de forma dolosa, sendo certo que uma multa nesse patamar cumpre, simultaneamente, a função de dissuadir a prática de condutas ilícitas (função preventiva da multa) e a função de punir os transgressores (função repressiva da multa).

¹²⁵ Nesse sentido, dentre outros: RE nº. 871.174; ARE nº. 1058987 AgR/ SP; RE 833.106; RE nº. 582.461/SP

¹²⁶ Conforme já exposto, nas razões recursais do Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC, os Recorrentes sustentam que a multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº. 9.430/96 estaria em desacordo com o princípio constitucional da vedação ao confisco, razão pela requerem que a multa aplicada ao caso no percentual de 150% seja reduzida para o patamar de 30%.

CONCLUSÃO

No presente trabalho, foi possível observar, primeiramente, que a tributação representa uma forma de limitação ao direito de propriedade, na medida em que com a obrigação de pagar tributos a propriedade dos particulares sofre uma limitação a fim de que o Estado obtenha os recursos financeiros necessários à manutenção das suas atividades.

Todavia, por ser a propriedade um direito fundamental dos cidadãos, essa limitação feita pelo Estado por meio da tributação não pode resultar na privação dos bens dos indivíduos. Nesse contexto, o princípio da vedação ao confisco surge justamente como uma forma de limitar a atuação do Estado, garantindo que a tributação não ocasione os mesmos efeitos que o confisco geraria.

Assim, é possível perceber que o princípio da vedação ao confisco, consagrado no artigo 150, inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, possui intrínseca relação com o direito de propriedade, o que mostra que tal princípio possui uma noção ampla, não se limitando a proibir os casos de tributação excessivamente elevada. Portanto, a depender do caso concreto, até mesmo um tributo que possui um valor módico pode gerar efeitos confiscatórios.

Além disso, viu-se que, com base nessa relação existente entre o princípio da vedação ao confisco e o direito de propriedade, alguns autores sustentam que o referido princípio estaria sempre previsto, ainda que de forma implícita, em todos os ordenamentos jurídicos que estabelecem o direito de propriedade como um direito fundamental dos cidadãos.

De qualquer forma, atualmente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que o princípio da vedação ao confisco se aplica também às penalidades pecuniárias. Desse modo, o princípio da vedação ao confisco, além de limitar o poder de tributar, também atua como uma forma de limitar o poder de sancionar.

Diante disso, considerando a discussão existente acerca do eventual efeito confiscatório da multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, e considerando, ainda, que a Constituição Federal não estabeleceu critérios quantitativos para se aferir o efeito

confiscatório dos tributos e das multas, o presente estudo buscou identificar os critérios que vem sendo adotados pelo STF ao examinar o efeito confiscatório das diversas multas tributárias existentes na legislação brasileira.

Desse modo, como nos casos recentemente julgados o Supremo Tribunal Federal vem adotando o entendimento de que, sob uma perspectiva abstrata, as multas punitivas fixadas em percentual superior a 100% do valor do tributo devido têm caráter confiscatório, vê-se que, possivelmente, tal entendimento será aplicado no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC, em que se discute o efeito confiscatório da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio. Cabe destacar que se o STF adotar tal postura, isso estará em perfeita consonância com o papel que as multas punitivas devem exercer – isto é, exercer a função de dissuadir a prática de condutas ilícitas (função preventiva da multa) e a função de punir os transgressores (função repressiva da multa).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed., 16ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2016.

ARGENTINA. Constitución de la Nación Argentina. **Boletín Oficial de la República Argentina**, Buenos Aires, 10 de janeiro de 1995. Disponível em: <<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>>. Acesso em: 20 set. 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº. 5.172/1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 10 de novembro de 1937). **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 11 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824). **Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil**, Rio de Janeiro, 22 de Abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Lei nº. 4.729/1965. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19 de julho de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Lei nº. 4.502/1964. **Diário Oficial da União**, Brasília, 19 de julho de 1965. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Lei nº. 7.713/1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccIVIL_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Lei nº. 8.846/1994. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Lei nº. 9.430/1996. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 551/RJ (0001141-40.1991.0.01.0000), Tribunal Pleno, Ministro Relator Ilmar Galvão, Data de Julgamento: 24/10/2002, Data de Publicação: 14/02/2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.075/DF (0001315-87.1994.1.00.0000), Tribunal Pleno, Ministro Relator Celso de Mello, Data de Julgamento: 17/06/1998, Data de Publicação: 24/11/2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 81.550/MG (sem número único), Segunda Turma, Ministro Relator Xavier de Albuquerque, Data de Julgamento: 20/05/1975, Data de Publicação: 13/06/1975.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 736.090/SC (sem número único), Decisão Monocrática, Ministro Relator Luiz Fux, Data da decisão: 21/09/2017, Data de Publicação: 26/09/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 582.461/SP (sem número único), Tribunal Pleno, Ministro Relator Gilmar Mendes, Data de Julgamento: 18/05/2011, Data de Publicação: 17/08/2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 882.461 RG/MG (0070608-60.2011.8.13.0079), Tribunal Pleno, Ministro Relator Luiz Fux, Data de Julgamento: 21/05/2015, Data de Publicação: 11/06/2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação nº. 0030883-36.2012.4.01.3300/BA, Oitava Turma, Relator Desembargador Federal Presidente, Data de Julgamento: 24/10/2002, Data de Publicação: 14/02/2003.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação nº. 0112959-47.1997.4.02.5101/RJ, Decisão monocrática, Relatora Juíza Federal Convocada Sandra Chalu Barbosa, Data de Julgamento: 05/11/2013, Data de Publicação: 08/11/2013.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação nº. 0002282-74.2014.4.03.6119/SP, Sexta Turma, Relatora Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, Data de Julgamento: 05/02/2016, Data de Publicação: 13/05/2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento nº. 5018738-69.2018.4.04.0000/RS, Primeira Turma, Relator Desembargador Federal Roger Raupp Rios, Data de Julgamento: 28/11/2018, Data de Publicação: 13/05/2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação nº. 0801350-02.2016.4.05.8100/CE, Segunda Turma, Relator Desembargador Federal Leonardo Carvalho, Data do Julgamento: 27/09/2018, Data de Publicação: 28/09/2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COVIELLO FILHO. Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 218, p. 130-141, nov. 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. **Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF**. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/04/Multas-tribut%C3%A1rias-Artigo-Misabel-e-Frederico.pdf>>. Acesso em: 08 set. 2018.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 43, nº. 140, p. 299-317, jun. 2016.

DRAGO, Florence Cronemberger Haret. A estrutura das normas sobre multas fiscais: por uma visão sistematizada da matéria. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**, Brasília, v. 10, nº. 1, p. 327-353, jan./jun. 2016.

_____. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 225, p. 61-77, jun. 2014.

ESPAÑA. Constitución Española, **Boletín Oficial del Estado**, Madrid, 29 de dezembro de 1978. Disponível em: <<https://www.boe.es/boe/dias/1978/12/29/pdfs/A29313-29424.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2018.

FILHO. Paulo Coviello. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 218, p. 130-141, nov. 2013.

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e Aplicação das Multas de Ofício, de Ofício Qualificada, de Ofício Agravada e Isolada**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. (Coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 122, ano 23, p. 319-344. São Paulo: Revista dos Tribunais, maio/jun. 2015.

MARTINS, Francisco Jório Bezerra. **O caráter confiscatório das multas tributárias e a atuação garantista do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/publicacoes/9105o6b2/l44qq457/nSVfY9Zi15t5SEv3.pdf>>. Acesso em: 08 set. 2018.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. Tradução de Cristina Muracho. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 30ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PARAGUAI. Constitución de la República de Paraguay. **Gaceta Oficial de la República del Paraguay**, Assunção, 22 de junho de 1992. Disponível em: <http://www.diputados.gov.py/ww5/application/files/9114/8033/7753/constitucion_espanol1992.compressed.pdf>. Acesso em: 30 out. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PERU. Constitución Política del Perú. **Diario Oficial El Peruano**, Lima, 30 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/Constitucion-Politica-2016.pdf>. Acesso em: 30 out. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

VENEZUELA. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, Caracas, 30 de dezembro de 1999. Disponível em: <http://www.mppp.gob.ve/wp-content/uploads/2014/01/LeyesOrganicas/GO-36860_constitucion.pdf>. Acesso em: 30 out. 2018.