



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANA BEATRIZ DOS SANTOS DINIZ

**O LIMITE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS: UMA ANÁLISE DA MULTA
QUALIFICADA EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO À LUZ DO
PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO**

FORTALEZA

2023

ANA BEATRIZ DOS SANTOS DINIZ

O LIMITE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS: UMA ANÁLISE DA MULTA QUALIFICADA
EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO À LUZ DO PRINCÍPIO DO
NÃO CONFISCO

Monografia apresentada ao Curso de
Graduação em Direito da Universidade Federal
do Ceará, como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito.
Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa
Cintra

FORTALEZA

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

D611 Diniz, Ana Beatriz dos Santos.

O limite das multas tributárias : Análise da multa tributária em razão de sonegação, fraude ou conluio à luz da vedação ao confisco. / Ana Beatriz dos Santos Diniz. – 2023.
66 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2023.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Lei 14.689/23. 2. Multa por reincidência. 3. Dosimetria das multas. I. Título.

CDD 340

ANA BEATRIZ DOS SANTOS DINIZ

O LIMITE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS: UMA ANÁLISE DA MULTA QUALIFICADA EM
RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO À LUZ DO PRINCÍPIO DO
NÃO-CONFISCO

Monografia apresentada ao Curso de
Graduação em Direito da Universidade Federal
do Ceará, como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito.
Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Me. Lucas Antunes Santos
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Me. Letícia Vasconcelos Paraíso Maia
Centro Universitário Christus (Unichristus)

A Deus e a minha família.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela companhia constante nos cinco anos de graduação.

Aos meus pais, por sempre mostrarem a importância dos estudos e me oportunizarem com a melhor educação. Essa conquista é tão minha quanto do Antônio e da Oneide de 30 e poucos anos, que sonharam esse momento e lutaram para que eu chegasse aqui.

Ao meu irmão Danilo, por ter me acompanhado e agido como guia na minha vida acadêmica. Ainda me lembro de você me ensinando a multiplicar na mesa da cozinha, me ajudando a submeter meu primeiro trabalho em congresso e me acalmando nas últimas fases da graduação. Continuo a aprender com você todos os dias.

A minha família por todo o amor e apoio, Vó Matilde, Vô Ângelo, Vó Nilce, Vô Valdemar, Vó Margaret, Janaína, Marieta, Luciana, tia Sandra, Monique, Mônica, Gracilene e aos menorzinhos, Sarah, Sávio, Saulo, Tito, Hítalo e Henry.

Aos professores do curso de Direito, em especial, ao professor Carlos César Sousa Cintra e ao professor Hugo de Brito Machado Segundo, que despertaram meu interesse por Direito Tributário.

Ao professor Carlos César Sousa Cintra, que me acompanhou por $\frac{2}{3}$ da graduação, como professor e como orientador da monografia. Agradeço por todos os ensinamentos e pelo acolhimento. A monitoria em Direito Tributário II foi uma das melhores experiências que tive na graduação e sou muito grata pela oportunidade e confiança.

Ao Me. Lucas Antunes Santos e à Me. Letícia Paraíso, por aceitarem participar da minha banca e somado a minha monografia com suas contribuições. Agradeço em especial à Letícia pelo seu apoio desde 2021. Vou guardar sempre com muito carinho todas as vezes em que você torceu pelo meu sucesso e me colocou nas suas orações.

Aos servidores da Faculdade de Direito e da Pró-Reitoria de Graduação que tornaram a experiência da graduação completa, em especial, Nelson, Raquel, Diego, Hymya, Josy Kelly, Beto, Paulo, Samara e Vanessa.

Aos meus amigos, em especial, Caio, Thais, Dhean, Giulia, Maria, Melissa, Beatriz Dutra e Melina. Obrigada por terem feito a caminhada mais leve. No final, tudo deu certo, mas reclamar e sorrir com vocês foi metade do caminho.

RESUMO

As multas tributárias são objeto de discussões constantes no âmbito judicial e administrativo. Nesse cenário, é relevante a discussão acerca dos limites objetivos das multas tributárias, os quais encontram-se balizados pelo princípio do não-confisco, como previsto no art. 150, inciso IV da CF/88. Cabe ao Poder Judiciário exercer o controle normativo abstrato do princípio do não-confisco. O presente estudo propõe-se a analisar a aplicação dessa vedação às multas tributárias a partir da investigação de eventuais efeitos confiscatórios da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio prevista no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96. No desenvolvimento da pesquisa, utilizou-se primariamente da revisão bibliográfica de artigos, teses e livros relevantes ao tema, além da análise de legislação pertinente, a citar, a Lei 9.430/96 e a Lei 14.689/23, do Projeto de Lei nº 2.384/23 (“PL do CARF”) e de precedentes paradigmáticos acerca do princípio do não-confisco e acerca das multas tributárias. Para tanto, analisamos o desenvolvimento das limitações ao poder de tributar, em específico, o princípio do não-confisco, para posteriormente, analisar sua aplicação às multas tributárias no âmbito judicial. Por fim, analisou-se os eventuais efeitos confiscatórios da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio. Concluiu-se que a adoção do valor do tributo como limite objetivo às multas tributárias de ofício coaduna-se com o ordenamento jurídico e com a jurisprudência do STF. Contudo, a redução dessa multa ao patamar de 100% pela Lei 14.689/23 não dissipa sua inconstitucionalidade, visto que, pela dosimetria das penas consagrada na jurisprudência, a multa agravada deve figurar no patamar mais gravoso.

Palavras-chave: Lei 14.689/23; Multa por reincidência; Dosimetria das multas.

ABSTRACT

Tax fines are the subject of constant discussions in the judicial and administrative spheres. In this scenario, it's relevant to discuss the objective limits of tax fines, which are guided by the principle of non-confiscation, as provided for in art. 150, item IV of CF/88. It is up to the Judicial Power to exercise abstract normative control over the principle of non-confiscation. The present study proposes to analyze the application of this prohibition to tax fines based on the investigation of possible confiscatory effects of the qualified fine due to evasion, fraud or collusion provided for in §1 of the art. 44 of Law 9.430/96. In developing the research, the methodology primarily used was bibliographical review of articles, theses and books relevant to the topic, in addition to the analysis of relevant legislation, namely Law 9.430/96 and Law 14.689/23, of Bill No. 2.384/23 ("CARF PL") and paradigmatic precedents regarding the principle of non-confiscation and tax fines. To this end, the study analyzed the development of limitations on tax competence exercise, specifically, the principle of non-confiscation, and subsequently analyzed its application to tax fines in the judicial sphere. Finally, the study analyzed the eventual confiscatory effects of qualified fines due to evasion, fraud or collusion. It was concluded that the adoption of the tax value as an objective limit to *ex officio* tax fines is in line with the legal system and the jurisprudence of the STF. However, the reduction of this fine to the level of 100% by Law 14,689/23 does not dispel its unconstitutionality, since, according to the dosimetry of penalties enshrined in jurisprudence, the aggravated fine must appear at the most serious level.

Keywords: Law 14,689/23; Fine for repeat offense; Dosimetry of fines.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	15
2.1	O direito à propriedade e as limitações ao poder de tributar	15
2.2	O princípio do não-confisco	20
2.2.1	Os limites do princípio do não-confisco.....	27
2.2.2	Os postulados da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade.....	30
2.3	O princípio do não-confisco no Supremo Tribunal Federal	34
3	AS MULTAS TRIBUTÁRIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	39
3.1	Conceito de multa de acordo com a doutrina	39
3.2	A aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias	43
3.3	A vedação ao confisco aplicada às multas no Supremo Tribunal Federal	47
4	A MULTA QUALIFICADA EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO PREVISTA NO §1º, ART. 44 DA LEI Nº 9.430/96	53
4.1	A multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio	53
4.2	A discussão judicial acerca dos efeitos confiscatórios da multa qualificada prevista no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96	55
4.3	O panorama após a Lei 14.689/23	58
4	CONCLUSÃO	62
	REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

As multas tributárias são objeto de discussões constantes no âmbito judicial e administrativo. No âmbito do Supremo Tribunal Federal, observamos que ao menos cinco recursos referentes ao assunto, afetados à sistemática dos recursos repetitivos, encontram-se pendentes de apreciação pelo Pleno do Tribunal. A título de exemplo, pode-se citar o Tema 736, o qual discute a validade da multa isolada de 50% sobre o valor do débito em caso de compensação não homologada, prevista no §17º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o Tema 1.195, o qual discute a possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido, e o Tema 487, o qual discute o caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

Nesse cenário, é relevante a discussão acerca dos limites objetivos das multas tributárias, os quais encontram-se balizados pelo princípio do não-confisco. A delimitação do que caracteriza efeito confiscatório reduziria a litigiosidade fiscal, além de promover maior segurança jurídica aos contribuintes. Nesse sentido, cabe ao Poder Judiciário exercer o papel de demarcação do princípio do não-confisco, mostrando-se essencial o estudo do que o define, analisando a historicidade da vedação e sua relação com a formação do estado liberal.

O presente estudo propõe-se a analisar a aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias a partir da investigação de eventuais efeitos confiscatórios da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio prevista no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96. Essa penalidade tributária é objeto do Tema 863/STF, o qual está pendente de julgamento até o momento da publicação do presente estudo. O tema merece especial atenção dos juristas pois a multa qualificada se apresenta como exceção no ordenamento jurídico, em razão de sua consideração do elemento subjetivo, o qual levou o legislador infraconstitucional a adotar percentuais superiores ao valor do tributo.

No desenvolvimento da pesquisa, utilizou-se primariamente da revisão bibliográfica de artigos, teses e livros relevantes ao tema, além da análise de legislação pertinente, a citar, a Lei 9.430/96 e a Lei 14.689/23, do Projeto de Lei nº 2.384/23 (“PL do CARF”) e de precedentes paradigmáticos acerca do princípio do não-confisco e acerca das multas tributárias.

No primeiro capítulo, objetiva-se estudar o desenvolvimento das limitações ao poder de tributar a partir de uma perspectiva histórica, para, posteriormente, estudar o princípio do não-confisco no ordenamento jurídico brasileiro.

No segundo capítulo, adentra-se no estudo das multas tributárias, conceituando-as no ordenamento jurídico brasileiro, para posteriormente analisar a aplicação do princípio do não-confisco às penalidades, detendo-se sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, o terceiro capítulo debruça-se sobre a multa qualificada em razão da sonegação, fraude ou conluio, prevista no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, analisando a discussão judicial no âmbito do Tema 863/STF e as novas perspectivas a partir da Lei 14.689/23.

Nesse cenário, a presente dissertação busca contribuir para as discussões acerca do limite das multas tributárias, mais especificamente detendo-se sobre as multas de ofício no âmbito federal. Objetiva-se apresentar um panorama do princípio do não-confisco aplicado às multas tributárias, a partir da análise de sua construção no ordenamento jurídico brasileiro.

2 AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

2.1. O direito à propriedade e as limitações ao poder de tributar.

O direito de propriedade guarda inegável relevância nos sistemas capitalistas, porém, sua existência precede a adesão ao modelo econômico e a positivação dos direitos individuais. Nesse sentido, Fábio Brun Goldschmidt considera que o direito de propriedade precede ao próprio Estado, visto que é da natureza do homem assenhorar-se dos bens de vida, e, conseqüentemente, opor a sua propriedade aos demais indivíduos¹. Essa visão naturalista pode ser traçada aos ensinamentos do Papa João XXII, o qual defendia ser a propriedade um direito divino, investido a todas as pessoas desde seu nascimento².

Contudo, o entendimento da propriedade como um direito inescapável do indivíduo era questionada já no século XIV. De acordo com relatos históricos, o frade Guilherme de Ockham discutiu com o Papa João XXII sobre a visão da Ordem Franciscana quanto à propriedade. Enquanto este compreendia que a propriedade advinha da lei divina, de modo que os franciscanos não poderiam renunciar ao seu direito de propriedade, aquele entendia que havia um direito “do céu” e um direito dos tribunais³, correspondente ao direito positivo.

Com efeito, observa-se períodos da história humana em que não havia direito de propriedade em sua concepção atual, enquanto direito individual de usar, gozar, dispor e reaver bens. Nos períodos pré-históricos em que prevalecia o nomadismo, inexistia continuidade das relações com o ambiente que permitisse a atribuição do domínio a um único indivíduo. Nesse sentido, Sílvio Alexandre Fazolli se manifesta:

No início dos tempos, o homem era nômade e usava a terra em um sistema rotativo, fugindo da escassez dos recursos naturais [...]. No contexto apontado, não há que se falar em propriedade imóvel, não só pela ausência de um ordenamento jurídico que a garanta, mas pela falta de delimitação da área ocupada individualmente. O homem usava coletivamente a terra e só monopolizava seus utensílios de uso pessoal, tais como armas e ferramentas.

¹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, p. 93, 2003.

² *Ibid.*, p.36.

³ CAVALCANTE, Caio Neno Silva. DIREITO DE PROPRIEDADE E O PROBLEMA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: O CASO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS CONFISCATÓRIAS. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 123-144, 2020.

Esses objetos eram considerados mais do [que] a propriedade em seu estágio atual, porque, conceitualmente falando, integravam a essência de seu possuidor, vistos como um só ser.⁴

A concepção moderna de propriedade, portanto, vincula-se à estruturação dos indivíduos em uma sociedade sedentária. Nesse sentido, Ricardo Cavedon afirma que a propriedade, historicamente, passou de coletiva a individual⁵. Essa mudança progressiva pode ser atribuída ao desenvolvimento de uma relação estável entre o povo e seu território, tornando necessária a edificação de um aparato de autodeterminação.

Pois bem, o direito de propriedade possibilita a autodeterminação do indivíduo perante seus pares. José Afonso da Silva entende que esse direito não advém da relação entre o indivíduo e uma coisa, mas entre o indivíduo e um sujeito passivo universal integrado por todas as pessoas, que devem respeitá-lo, abstraindo de violá-lo⁶. Portanto, o direito de propriedade não opera no plano individual do seu sujeito, mas no plano coletivo, vedando a violação do domínio sobre o bem.

Pode-se afirmar, então, que a autodeterminação só é possível a partir da delimitação dos direitos, o que possibilita sua reivindicação perante a sociedade. Entende-se, pois, que o Estado inicialmente define o direito para posteriormente empregar esforços na sua efetivação perante a sociedade. Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, em seu livro “O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos”, elucidam o tema da seguinte forma:

O sistema jurídico liberal não se limita a proteger e defender a propriedade. Ele define a propriedade e, assim, a cria. Sem a atividade legislativa e judicial, não pode haver direitos de propriedade [...]. Os direitos de propriedade existem porque a posse e o uso são criados e regulados pelo direito.⁷

Com efeito, as garantias individuais não existem no vácuo, sendo necessário o exercício legislativo e judicial para delimitá-las e, conseqüentemente, torná-las tangíveis. Conforme Dortas⁸, “com a prevalência do positivismo, a ideia de direito natural ficou para

⁴ FAZOLLI, Silvio Alexandre. Reserva particular do patrimônio natural e desenvolvimento sustentável. Preservação da fauna e da flora. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 452, 2 out. 2004. Disponível em: <<http://jus2.vol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5752>>. Acesso em: 10 ago. 2023.

⁵ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

⁶ Ibid.

⁷ HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Traduzido por Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 46.

⁸ 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. **TCC (Graduação)-Curso de Direito, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro**, 2018, p. 21.

trás e passou a dar lugar para novas concepções, tais como: direitos individuais, direitos humanos, direitos fundamentais e direitos civis.”

O processo de codificação desses direitos deu-se à medida que as revoluções liberais ocorreram⁹. A título de exemplo, a consolidação do direito de propriedade no ordenamento jurídico estadunidense ocorreu com a promulgação da Constituição de 1787, após a Revolução Americana.

Em sua origem, o direito de propriedade era absoluto e ilimitado¹⁰. Luiz Edson Fachin assim dispõe sobre a historicidade do direito de propriedade:

A propriedade, em Roma, constituía direito absoluto e perpétuo, excluindo-se a possibilidade de exercitá-la vários titulares. A idade média, por seu turno, consagrou a superposição de propriedades diversas incidindo sobre um único bem, e a Revolução Francesa instaurou o individualismo e o liberalismo. A exacerbação do individualismo acentou na propriedade o caráter de inviolabilidade e de absolutismo. Hoje, já se exprime à propriedade privada um conjunto de limitações formais, sendo composto de restrições e induzimentos que formam o conteúdo da função social da propriedade (...) A doutrina da função social da propriedade corresponde a uma alteração conceitual do regime tradicional: não é, todavia, questão de essência, mas sim pertinente a uma parcela da propriedade que é a sua utilização.¹¹

Com efeito, a consolidação dos direitos de terceira dimensão alterou esse paradigma. Os ordenamentos jurídicos mundiais evoluíram para permitir a limitação do direito de propriedade em face de direitos coletivos. Nesse sentido, Fábio Brun Goldschmidt assinala “se o constituinte assegurou ao Estado o direito de tributar, é certo que garantiu em igual patamar normativo (no caso dos direitos fundamentais, dir-se-á mesmo que se encontram em patamar hierarquicamente superior) todos esses outros direitos, de modo que o exercício de um jamais poderá frustrar o exercício dos demais”.¹² Notoriamente, as atuais Constituições da Argentina, Peru, Uruguai, Venezuela e Chile preveem a possibilidade de expropriação por motivos de utilidade pública¹³.

⁹ 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. **TCC (Graduação)-Curso de Direito, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro**, 2018, p.21.

¹⁰ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

¹¹ FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea (uma perspectiva da usucapião imobiliária rural)**. Porto Alegre, Fabris, 1988, p.15.

¹² GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003, p. 61.

¹³ CAVALCANTE, Caio Neno Silva. DIREITO DE PROPRIEDADE E O PROBLEMA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: O CASO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS CONFISCATÓRIAS. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 123-144, 2020.

Com efeito, cabe ao Estado não somente garantir o direito de propriedade, mas compatibilizá-lo face às demais garantias dos cidadãos. A existência desse aparato implica na demanda por recursos financeiros para sua manutenção. Enquanto os estados absolutos do iluminismo eram caracterizados como estados proprietários, compreendidos como aqueles cujo suporte financeiro advinha predominantemente das receitas do seu patrimônio ou propriedade e dos rendimentos da atividade comercial e industrial por ele própria assumida¹⁴, o fortalecimento do liberalismo tornou o estado fiscal a nova regra. A tributação, então, surge como uma forma de suprir o custo financeiro da atividade estatal.

José Casalta Nabais, em seu livro “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, argumenta que a participação na comunidade que constitui o estado pressupõe a opção por um estado fiscal, assim, incubindo aos seus membros o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma¹⁵. A tributação figura como um dever recíproco entre o Estado e os indivíduos que o compõem, habilitando sua autodeterminação. Nesse diapasão, Nabais assim dispõe sobre a relação entre o tributo e a atividade estatal:

[...] o imposto não deve ser considerado, como foi a tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súbditos e esses se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.¹⁶

Evidencia-se que o direito de propriedade pode ser mitigado para a garantia de demais direitos individuais e coletivos, seja por meio de sua compatibilização com estes ou por meio da transferência de propriedade para o Estado com o fim de viabilizar suas atividades, consubstanciada na tributação.

O tributo, por sua vez, pode ser utilizado como ferramenta pelo Estado para garantir ambos os fins. Em sua função extrafiscal, serve para compatibilizar o direito de propriedade com os demais direitos individuais, como podemos evidenciar no ordenamento jurídico pela previsão constitucional de progressividade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural quanto à função social do imóvel. Por outro lado, em sua função arrecadatória, os tributos financiam a atividade estatal.

¹⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Leya, 2023, p. 193.

¹⁵ Ibid., p. 186

¹⁶ Ibid. p. 186.

A tributação, então, mostra-se como uma necessidade à manutenção do Estado, diante do qual se permite a invasão da propriedade privada. Contudo, o poder de tributar do Estado não pode nulificar o direito de propriedade, visto sua essencialidade ao desenvolvimento econômico. Goldschmidt aponta que se “a tributação representa uma transferência de riquezas das mãos do particular às mãos estatais, é imperativo lógico que seja possível e viável a produção dessas riquezas.”¹⁷

Após a I Guerra Mundial, observou-se uma preocupação com a limitação da dimensão do estado, cuja presença havia se ampliado em razão do próprio conflito. Compreendia-se que esse intervencionismo exacerbado gerava custos que perpetuavam a crise econômica, a qual somente poderia ser revertida com o regresso ao estado fiscal liberal. Essa lógica persiste atualmente, em que o crescimento do estado é visto com cautela em ordem de evitar sua transformação num “estado proprietário encapuçado pela via fiscal”.¹⁸

Com efeito, Marco Aurélio Greco compreende que o equilíbrio entre Fisco e contribuinte será alcançado apenas quando for ultrapassada a ideia de que o tributo seria a manifestação de um poder tributário, concebendo-se a tributação como o exercício de uma atividade no desempenho da função social do Estado.¹⁹

Nesse contexto, os ordenamentos jurídicos introduziram limitações ao poder de tributar, objetivando a manutenção do direito de propriedade. No Brasil, observamos que a Constituição de 1988 dedicou os arts. 150 a 152 aos limites do poder de tributar. Nos próximos tópicos, iremos estudar a construção histórica especificamente do princípio do não-confisco, assim como sua relação ao princípio da capacidade contributiva e aos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.

2.2. O princípio de vedação ao confisco.

O exercício da competência tributária, como abordamos no tópico anterior, atualmente consiste em um dever fundamental, originado da relação mutualística entre o Estado, garantidor de direitos, e o contribuinte, financiador do Estado. Contudo, o poder de tributar nem sempre guardou esse caráter. Em seus princípios, a tributação se tratava de uma

¹⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, p. 44, 2003.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Leya, 2023, p. 195.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Do poder à função tributária**. Direito tributário: questões atuais. 2. tiragem. Brasília: Conselho Federal da OAB, Comissão Especial de Direito Tributário, 2004. p. 277-284.

relação de subordinação entre o Estado e seus sujeitos, inexistindo a segurança jurídica oportunizada pelo Estado de Direito.

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado dispõe:

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 rejeçadas as teses 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.²⁰

Com efeito, o tributo perdeu seu caráter aviltante com a consolidação do estado moderno, tornando-se uma obrigação vinculada ao dever do Estado em garantir os direitos de seus sujeitos. Os tributos caracterizam-se como hipóteses de limitação do direito de propriedade, de modo que o exercício da competência tributária é hipótese legítima de interferência do Estado na esfera privada do contribuinte. Contudo, essa interferência, como asseverado por Machado, deve salvaguardar a liberdade do contribuinte.

Pode-se depreender que, da mesma forma que o direito de propriedade é limitado pela colisão com demais direitos, individuais e coletivos, o exercício da competência tributária é limitado pela colisão com o direito de propriedade. Nesse sentido, Humberto Ávila afirma que, tendo o Estado competência para instituir tributos, o exercício dessa sua competência não pode implicar na impossibilidade de aplicação de outra norma.²¹

Fábio Brun Goldschmidt compreende que o sistema tributário “deve funcionar da mesma forma que as demais normas limitadoras e regulamentadoras do direito de propriedade, podendo regulamentá-lo, sem, contudo, jamais aniquilá-lo em sua essência.”²² No sistema jurídico brasileiro, em que o direito de propriedade constitui cláusula pétrea, a atuação contrária permitiria “a revogação ou a modificação de um preceito constitucional (protetivo do direito de propriedade) pela legislação infraconstitucional, seja ela tributária ou

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, p. 33, 2003.

²¹ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

²² GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, p. 46, 2003.

não.”²³ Portanto, a competência tributária deve ser limitada de modo que seu exercício não invalide a propriedade privada em prol do Estado, realizando-se, como Nabais aponta, um estado proprietário encapuçado na via fiscal.

Evidencia-se a necessidade de preservação do direito de propriedade diante da sua limitação pelo Estado, a qual se consubstancia no princípio da vedação ao confisco. Misabel Derzi e Francisco Breyner manifestam que “o não confisco se contrapõe ao poder de tributar que, compreendido de força absoluta, poderia levar ao abuso ou à expropriação da propriedade, sem indenização.”²⁴ No âmbito constitucional, a vedação ao confisco encontra-se positivada no art. 150, inciso IV.²⁵

Goldschmidt afirma que o confisco é o “ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca”²⁶, inferindo um caráter punitivo. Nesse sentido, tributo e confisco são conceitos que não se confundem. Enquanto o tributo, como já abordado anteriormente, figura como *limitação* a propriedade, o confisco caracteriza *privação*. De acordo com García de Enterría, a limitação atua somente sobre as condições de exercício do direito, não podendo modificar o direito subjetivo afetado.²⁷ A privação, por sua vez, é um ataque exterior ao direito por fundamentos distintos dos que lhe dão sustentação.²⁸

A privação se trata de gênero, do qual a expropriação e o confisco são espécies²⁹. A expropriação, para Celso Antônio Bandeira de Mello, é caracterizada como um “procedimento pelo qual o Poder Público, fundado em necessidade pública, utilidade pública ou interesse social, compulsoriamente despoja alguém de um bem certo, normalmente

²³ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. **Sacha Calmon, Belo Horizonte**, v. 5, 2016.

²⁵ BRASIL. Constituição, 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República.

²⁶ CAVALCANTE, Caio Neno Silva. DIREITO DE PROPRIEDADE E O PROBLEMA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: O CASO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS CONFISCATÓRIAS. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 123-144, 2020.

²⁷ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

²⁸ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003, p. 44.

²⁹ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

adquirindo-o para si, em caráter originário, mediante indenização prévia, justa e pagável em dinheiro.”³⁰ O confisco, em razão de sua natureza punitiva, não enseja indenização.

A própria natureza punitiva do confisco o posiciona diametralmente em oposição ao tributo. Importa-se transcrever a definição de tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional:

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.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado aponta que a multa distingue-se do tributo não somente no plano jurídico, mas também no plano finalístico, pois o tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros, enquanto a multa tem por finalidade o desestímulo do comportamento que configura sua hipótese de incidência.³¹

Resta evidente a incompatibilidade entre as espécies “tributo” e “confisco”. Caso um legislador infraconstitucional institua tributo cujo cunho é confiscatório, independente da nomenclatura, não se caracteriza o exercício da competência tributária. Ives Gandra corrobora tal pensamento, afirmando que não pode “a imposição tributária servir de disfarce para não o [confisco] configurar.”³²

Em face disso, para alguns doutrinadores, cujo a visão da vedação ao confisco atém-se estritamente ao texto legal, a posituação do princípio é redundante³³, uma vez que o tributo, por definição, é incompatível com a penalidade. No ordenamento jurídico brasileiro, entretanto, a vedação ao confisco apresenta um caráter mais amplo, tanto em relação aos destinatários da norma (como veremos adiante, o princípio é direcionado não somente ao legislador infraconstitucional, mas também ao Poder Judiciário) quanto em relação a sua materialidade. Esse princípio se encontra positivado na Constituição vigente da seguinte forma:

³⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 19ª edição, Malheiros, p. 799-800.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, p. 47, 2003.

³² CAVALCANTE, Caio Neno Silva. DIREITO DE PROPRIEDADE E O PROBLEMA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: O CASO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS CONFISCATÓRIAS. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 123-144, 2020.

³³ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

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;

Percebe-se que a vedação não recai somente sobre a atividade legislativa que tenta vestir como tributo uma privação confiscatória, mas sobre todo exercício da competência tributária que gera os mesmos efeitos que o confisco, qual seja, a nulificação da propriedade privada. Nesse diapasão, Ricardo Cavedon³⁴ assim se manifesta:

Não se pode aqui entender “confisco” como sinônimo de ato arbitrário e impassível por parte do Estado - como o conceito anteriormente exposto de mera apropriação estatal em benefício do fisco. Caso assim se entenda, além de incorrer em redundância, estar-se-á por limitar demasiadamente uma norma constitucional que evoluiu com o tempo e que agregou os valores oriundos do atual contexto constitucional. Nessa medida, a interpretação desse postulado fundamental - o da não-confiscatoriedade - deve ir bastante além da simples interpretação sistemática, ainda que, dela não se dissocie. Cumpre, pois, indicar mais um caminho não tanto genérico e abstrato, mas, sobretudo, concreto e axiológico, em atenção à “consciencialização (evocação) das valorações sobre as quais assenta nossa ordem jurídica.” [...] Particularmente, a capacidade funcional do Estado em gerir o que se convencionou chamar de Estado Social de Direito abarca - para além da interpretação sistemática - também a interpretação teleológica da norma, reportando-se ao “efeito-confisco”. Embora a primeira idéia referente ao princípio do não confisco seja a de que se destina exclusivamente a atacar a tributação manifestamente excessiva, certo é que a noção de “efeito confisco” e “alcance confiscatório” são muito mais amplas do que parecem.

O conceito de “efeito confiscatório”, portanto, atribui uma interpretação abrangente à vedação constitucional. Por essa definição, é vedada qualquer atuação fiscal que, em razão de sua excessividade, produza os mesmos efeitos que o confisco sobre a propriedade privada. Conforme Goldschmidt, “confiscatório é o tributo que afronta a própria natureza jurídica do conceito de propriedade” e que, por consequência, converte a hipótese de incidência do tributo em mero pretexto para que ocorra a “privação” (compulsória e arbitrária) do patrimônio do contribuinte, sem indenização e sem que ao mesmo seja imputado qualquer ilícito.”³⁵

Roque Antônio Carrazza³⁶ manifesta-se em sentido similar, afirmando que:

O princípio da não-confiscatoriedade (ou do não confisco), insculpido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), proíbe usurpar, simulando

³⁴ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

³⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 49, 2003.

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, p.198-200, 2010.

tributar, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos.

Esse entendimento coaduna com o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, o qual compreende que o princípio cristalizado no art. 150, inciso IV da Constituição tem como finalidade proibir que o Estado, no exercício da competência tributária, se aproprie de bens pertencentes ao contribuinte por meio de uma tributação abusiva.³⁷ Efetivamente, o princípio serve como uma trava legal às invasões do direito de propriedade.

Com efeito, DORTAS afirma que esse princípio, desde 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,”³⁸ ressaltando a importância do direito de propriedade para o regular funcionamento do sistema capitalista. Hugo de Brito Machado lança luz sobre a relação entre o princípio da vedação ao confisco e o regime econômico optado pelo Estado, afirmando que este é a consequência lógica da opção pela livre iniciativa:

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 confiscatório.³⁹

Similarmente, o tributarista argentino Dino Jarach (apud MACHADO, 2001) afirma que, ainda que uma constituição não preveja expressamente a vedação à instituição de tributos confiscatórios, pode-se extrair essa conclusão do texto que garante amplamente o direito de propriedade, considerando-o inviolável e admitindo a desapropriação tão somente nos casos definidos em lei, mediante prévia indenização.⁴⁰ Misabel Derzi e Frederico Breyner, similarmente, afirmam que “a rigor, a consagração expressa da vedação do confisco, em tal

³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 236.

³⁸ 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. **TCC (Graduação)-Curso de Direito, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro**, 2018, p. 9.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 91.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 101.

concepção, é desnecessária como pensava PONTES DE MIRANDA, ou como supunha ALIOMAR BALEEIRO, que qualificou o princípio de implícito, embora cogente, na Constituição de 1969.”⁴¹ O princípio do não-confisco, portanto, é a manifestação expressa de uma decorrência natural da consagração da propriedade como direito fundamental no ordenamento jurídico.

No ordenamento jurídico brasileiro, a vedação à pena de confisco somente foi positivada na Constituição de 1946⁴², e aqui em sentido amplo, fazendo jus primeiramente ao sistema penal. Em consonância ao pensamento de Derzi e Breyner, Heleno Taveira Torres, no entanto, defende que o princípio do não-confisco precede essa positivação, sendo efeito implícito da segurança jurídica e do princípio da proibição ao excesso⁴³, o qual abordaremos mais amplamente a diante.

Ademais, evidencia-se que o princípio do não-confisco pode ser inserido em um ordenamento jurídico pelo método jurisprudencial ou através da codificação. A título de exemplo, não há qualquer disposição no ordenamento jurídico alemão que proíba a utilização do tributo com efeito de confisco. Contudo, o Tribunal Constitucional Alemão compreendeu que o direito à igualdade, consolidado no art. 3º da Constituição Alemã⁴⁴, e o direito de propriedade, consolidado no art. 14º⁴⁵ impõe limitações à competência tributária. O “método jurisprudencial” foi igualmente adotado pela Argentina.⁴⁶

⁴¹ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. **Sacha Calmon, Belo Horizonte**, v. 5, 2016.

⁴² 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. **TCC (Graduação)-Curso de Direito, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro**, 2018, p.16.

⁴³ 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.

⁴⁴ Art. 3º. [Igualdade perante a lei]: (1) Todas as pessoas são iguais perante a lei. (2) Homens e mulheres têm direitos iguais. O Estado promoverá a realização efetiva da igualdade de direitos das mulheres e dos homens e empenhar-se-á pela eliminação de desvantagens existentes. (3) Ninguém poderá ser prejudicado ou favorecido por causa do seu sexo, da sua descendência, da sua raça, do seu idioma, da sua pátria e origem, da sua crença ou das suas convicções religiosas ou políticas. Ninguém poderá ser prejudicado por causa da sua deficiência.

⁴⁵ Art. 14 [Propriedade – Direito de sucessão – Expropriação]: (1) A propriedade e o direito de sucessão são garantidos. Seus conteúdos e limites são definidos por lei. (2) A propriedade obriga. Seu uso deve servir, ao mesmo tempo, ao bem comum. (3) Uma expropriação só é lícita quando efetuada para o bem comum. Pode ser efetuada unicamente por lei ou em virtude de lei que estabeleça o modo e o montante da indenização. A indenização deve ser fixada tendo em justa conta os interesses da comunidade e dos afetados. Quanto ao montante da indenização, em caso de litígio, admite-se o recurso judicial perante os tribunais ordinários.

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio; BARRENI, Smith Robert. Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário: Positivação, Aplicação e Identificação de Limites Objetivos. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 14, n. 1, Jan/Jun, p. 28-52, 2019.

Aqui, importa-se transcrever o comentário de Estevão Horvath acerca da decisão proferida no referido julgamento pelo Tribunal Constitucional Alemão, em 22 de junho de 1995:

[...] pode-se dizer que o Tribunal Constitucional alemão entende que, em vista do item 2 do art. 14 da Lei Fundamental [...], o patrimônio serve tanto a fins privados como ao bem-estar comum. Destarte, o imposto sobre o patrimônio somente pode ser acrescido a outros que gravam a renda (lembrando-se, aqui, o entendimento da Corte acerca da impossibilidade de gravar-se a substância do patrimônio) se a tributação global sobre a renda potencial corresponder aproximadamente a uma repartição das cargas (dos encargos) públicas na base de 50% entre a Administração (o Estado) e os contribuintes, respeitando-se, com isso, os princípios da igualdade e da capacidade econômica. Insiste o elevado Tribunal na necessidade de se avaliar os bens e direitos de conteúdo econômico na sua totalidade e segundo a sua capacidade de gerar rendimentos.⁴⁷

Por outra perspectiva, a Constituição Espanhola expressamente veda o uso do tributo com efeito confiscatório em seu art. 31º:

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.⁴⁸

Observa-se em ambos os casos, independente do método, o objetivo é a salvaguarda da propriedade. Com efeito, Nabais entende que os impostos (aqui compreendidos como sinônimos de tributos) em um estado moderno são transferências de propriedade da economia privada para o estado, em oposição aos estados socialistas, em que o imposto consistia na transferência de fundos das unidades de produção para unidades do aparelho estadual.⁴⁹ O direito de propriedade, portanto, vincula-se de forma indivisível do sistema de livre iniciativa, de modo que sua garantia no ordenamento jurídico pressupõe sua manutenção, encerrada na não-confiscatoriedade.

2.2.1. Os limites do princípio do não-confisco.

O princípio do não-confisco, inegavelmente, detém complexidade visto que o próprio conceito de confisco é indefinido. Diante disso, questiona-se se o princípio do não-confisco tem natureza de valor ou limite objetivo.

⁴⁷ HORVATH, Estevão. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p.141.

⁴⁸ 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. **TCC (Graduação)-Curso de Direito, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro**, 2018, p. 19.

⁴⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. São Paulo: Leya, 2023, p. 192.

A não-confiscatoriedade, como afirma o doutrinador peruano Jorge Antonio Lay Lozano, é um princípio que não pode ser expresso em termos exatos, em razão da própria natureza do seu objeto, qual seja, a propriedade. Veja-se:

“El principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple un Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se trasgrede el principio de no confiscatoriedad cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho de propiedad.”⁵⁰

O estabelecimento de limites objetivos aos tributos para caracterização do confisco não se mostra como ferramenta eficaz à sua aplicação. Kiyoshi Harada evidencia esse argumento ao apontar que uma mesma alíquota, incidente sobre bens não renováveis, pode ter caráter confiscatório, enquanto sobre bens renováveis, mostra-se adequada:

Outrossim, na questão da excessividade de alíquota ou da onerosidade da base de cálculo, impõe-se a distinção entre a tributação de riqueza renovável e a taxação de riqueza não renovável: Conforme a hipótese, o caráter destrutivo ou confiscatório do tributo poderá manifestar-se ou não. Uma alíquota de 50% incidindo sobre a propriedade imobiliária, por exemplo, acabará em apossamento pelo Estado, por via da tributação. Já essa mesma alíquota de 50% incidindo sobre um bem de consumo, ou sobre um rendimento de capital, não terá a marca da confiscação; O aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária, por si só, não projeta qualquer luz para iluminar as fronteiras entre tributação e confiscação.⁵¹

O efeito confiscatório, portanto, se apresenta na análise casuística. Assim não poderia deixar de ser, visto que a propriedade que se busca resguardar manifesta-se de diversas formas, inclusive sobre valores de índole patrimonial como “hipotecas, penhores, depósitos bancários, pretensões salariais, ações, participações societárias, direitos de patente e de marcas etc.”⁵² A caracterização do efeito de confisco deve levar em consideração o critério quantitativo em sua totalidade, incluindo-se a possibilidade de creditamento pelo regime não-cumulativo ou a natureza da base de cálculo dos tributos.

Cabe mencionar que a Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina fixou limites quantitativos à tributação, contudo, observando a natureza das bases de cálculo dos referidos

⁵⁰ LOZANO, Jorge Antonio HG. El aspecto constitucional del tributo. **LEX - Revista de la Facultad de Derecho y Ciencia Política**, n. 16, ano XIII, p. 284-314, II. Perú: Universidad Alas Peruanas (UAP), 2015. p. 310. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/307748483_El_aspecto_constitucional_del_tributo. Acesso em: 23 nov. 2023.

⁵¹ HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. Curitiba. Ed. Juruá, 2006, p. 184.

⁵² MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.365.

tributos. A carga tributária incidente sobre a propriedade imobiliária, sucessão e receitas auferidas pela pessoa jurídica não pode superar 33%.⁵³ Esse posicionamento pode ser criticado, por homogeneizar a aplicação do princípio da vedação ao confisco, mas é válido à medida que não se trata de imposição universal no sistema tributário argentino.

Em relação à limitação objetiva da tributação, Ricardo Lobo Torres traz um importante ponto:

[...] o tributo nasce da autolimitação da liberdade: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; *mas se permite que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, donde se conclui que a própria liberdade institui o tributo.*⁵⁴

O autor considera que a tributação, enquanto interferência na propriedade privada, encontra seu limite nas previsões constitucionais que excluem certos bens, serviços e sujeitos da esfera de competência tributária. A partir dessa perspectiva, podemos concluir que a propriedade detém um núcleo essencial que não pode ser atingido pela tributação, e essa vedação, por ser prevista constitucionalmente, caracteriza imunidade. Posteriormente, Torres manifestou expressamente esse entendimento, compreendendo que “a proibição de imposto com efeito de confisco é vera imunidade fiscal, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica”⁵⁵.

Roque Antônio Carrazza soma a esse posição, manifestando-se pela inviolabilidade do mínimo vital, compreendido como “os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas [...] garantidos pela Constituição, especialmente em seus artigos 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte, etc.)”⁵⁶ Apesar de controverso, o entendimento defendido por Torres e Carrazza evidencia a existência de um núcleo essencial que, quando afetado pela tributação, produz

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio; BARRENI, Smith Robert. Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário: Positivização, Aplicação e Identificação de Limites Objetivos. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 14, n. 1, Jan/Jun, p. 28-52, 2019.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 3-4.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Direitos fundamentais do contribuinte**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: RT, Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 167-186. (Série Pesquisas Tributárias, n. 6). p. 16

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros, 21ª edição, 2005, p.98-9.

efeitos confiscatórios. Conforme Cavedon, o tributo confiscatório é aquele que “‘esgota’ suas capacidades contributivas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas.”⁵⁷

Conclui-se que a *ratio legis* da vedação ao confisco se encontra na proibição aos excessos no exercício da competência tributária pelo Estado. É inegável, portanto, que seu objetivo é limitar a atuação fiscal do Estado para que não venha a suprimir a propriedade privada do contribuinte, considerando sua constituição individual.

2.2.2. Os postulados da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade.

O princípio do não confisco, como abordamos no tópico anterior, busca preservar a propriedade privada em face da atuação fiscal do Estado. Para tanto, a tributação não pode atingir o núcleo essencial desse direito, compreendido por Humberto Ávila como “aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia.”⁵⁸ Contudo, a eficácia do direito de propriedade não possui uma fórmula única, como se percebe pela inferência que uma mesma carga tributária pode impor diferentes ônus. O princípio do não confisco, portanto, impõe uma análise individualmente considerada dos efeitos do tributo.

Ricardo Cavedon afirma que “a não-confiscatoriedade é um princípio, mas sua aplicação é condicionada aos postulados da razoabilidade-equivalência, proporcionalidade e proibição de excessos.”⁵⁹ Para Humberto Ávila, os postulados são “normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação”.⁶⁰ Tratam-se, então, de diretivas que regem o ordenamento jurídico e tornam tangíveis os princípios nele consolidados.

Apesar desses postulados não serem expressamente positivados no ordenamento jurídico brasileiro, entende-se que emanam de outros princípios consolidados na Constituição, conferindo coerência a sua interpretação. Nesse sentido, Paulo Bonavides entende que o

⁵⁷ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 396.

⁵⁹ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p 122.

postulado da proporcionalidade trata-se, em verdade, de princípio positivado decorrente da própria essência do Estado de Direito:

O princípio da proporcionalidade é, por conseguinte, direito positivo em nosso ordenamento constitucional. Embora não haja sido ainda formulado como norma jurídica global, flui do espírito que anima em toda a sua extensão e profundidade o parágrafo 2º do art. 5º, o qual abrange a parte não escrita ou não expressa dos direitos e garantias da constituição, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade da constituição.⁶¹

No âmbito da vedação ao confisco, essas prescrições servem como balizadores diante das quais a eficácia do princípio é mensurada. A definição de limites subjetivos mostra-se mais adequada ao princípio do não-confisco que o estabelecimento de limites objetivos, visto que viabiliza a consideração das particularidades da propriedade a ser tributada e do próprio contribuinte na determinação do efeito de confisco. A adoção dessa interpretação coaduna-se ao ordenamento jurídico brasileiro, o qual elege a proporcionalidade e a razoabilidade, expressamente, e a proibição dos excessos, sob um viés teleológico, como normas fundantes. Sob essa perspectiva, a compreensão desses limites releva o papel do princípio do não-confisco.

O postulado da proibição dos excessos, conforme Humberto Ávila, é o postulado que exige que “o Poder Público não edite medidas que restrinjam excessivamente um direito fundamental ao ponto de aniquilá-lo”.⁶² Torres entende que a proibição aos excessos encontra-se implicitamente positivada na Constituição brasileira, por meio do próprio princípio da vedação ao confisco, contido no art. 150, inciso IV da CF/88, como no princípio da capacidade contributiva, contido no art. 145, §1º da CF/88⁶³. Quanto ao tema, Cavedon assevera:

É dizer, os direitos fundamentais detêm eficácia plena e aplicabilidade imediata e, mesmo que, sob determinados critérios, “possam ser restringíveis, não podem (jamais) ser atingidos no seu núcleo essencial.” Trata-se da proteção outorgada pelo postulado da proibição dos excessos, o qual se faz corolário da não-confiscatoriedade na seara tributária, incidindo (a não-excessividade) in abstrato na proteção dos direitos fundamentais, enquanto a capacidade contributiva é medida in concreto, ou seja, no caso individual, com suas peculiaridades e singularidade.⁶⁴

⁶¹ BONAVIDES apud CHAIB, Liana. O princípio da proporcionalidade no controle do ato administrativo. São Paulo: LTR, 2008.

⁶² OLIVEIRA SILVA, F. C. O postulado da proporcionalidade na teoria normativa de Humberto Ávila. **Revista do CEPEJ**, [S. l.], n. 11, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/CEPEJ/article/view/37617>. Acesso em: 27 nov. 2023.

⁶³ 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.

⁶⁴ CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica**

Com efeito, a adoção da proibição aos excessos incorpora a capacidade contributiva como faceta do princípio do não-confisco. Kiyoshi Harada manifesta-se em sentido similar, ressaltando a importância da capacidade contributiva para a constatação do efeito confiscatório:

[...] para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se, em primeiro lugar, avaliar a capacidade econômica do contribuinte. Se está além de sua capacidade contributiva, o tributo é confiscatório. Porém, se não estiver além, apesar de sua excessiva onerosidade, deve-se, em um segundo momento, verificar se essa onerosidade se harmoniza com o conjunto de princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, de liberdade de iniciativa, da função social da propriedade, etc.⁶⁵

A capacidade contributiva, por sua vez, pode ser compreendida em sentido objetivo, enquanto uma existência de riqueza a ser tributada, ou em sentido subjetivo, como critério de graduação e limite do tributo. A primeira visão assemelha-se ao entendimento de Geraldo Ataliba, o qual entende a capacidade contributiva como algo que está no contribuinte e se revela pelos atos que ele pratica⁶⁶. Em seu plano subjetivo, a capacidade contributiva circunscreve o exercício da competência tributária, servindo como régua para a tributação.

Apesar da diretiva presente na Constituição localizar-se em dispositivo referente ao exercício da competência tributária, o postulado da capacidade contributiva não tem como único destinatário o legislador infraconstitucional. Com efeito, é prescrito à Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, sempre que possível, com a finalidade de garantir seus direitos individuais. Percebe-se que a Constituição vincula o legislador a parâmetros objetivos na instituição de um tributo, com o intuito expresso de impedir a supressão de direitos individuais.

A proibição dos excessos deve ser empregada em conjunto com os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade. A razoabilidade, conforme Difini, se trata do “exame da identidade entre os meios escolhidos e o fim colimado por uma medida.”⁶⁷ Consiste, portanto, em uma metanorma, ou seja, uma norma sobre normas, que define como parâmetro objetivo a congruência com o ordenamento jurídico. Por meio da razoabilidade, a tributação encontra uma barreira nos direitos individuais.

Direito e Sociedade-REDES, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

⁶⁵ HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. Curitiba. Ed. Juruá, 2006, p. 186.

⁶⁶ ATALIBA apud NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O princípio do não confisco no direito tributário**. 2010. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

⁶⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 105.

Humberto Ávila afirma que esse postulado pode ser compreendido em três acepções: como equidade, exigindo a harmonização da norma geral com o caso individual, como congruência, exigindo a harmonização das normas com suas condições externas de aplicação, e como equivalência, exigindo uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que o dimensiona.⁶⁸ Cavedon, como citado anteriormente, entende haver identidade entre o princípio do não-confisco e a acepção de razoabilidade-equivalência, traduzindo-se em um imperativo para que a tributação seja graduada quanto à sua fonte. Igualmente, a noção de razoabilidade enquanto congruência mostra-se relevante ao Direito Tributário, pois impõe ao Fisco e ao legislador ordinário o sopesamento da tributação contra o direito de propriedade, cumprindo a justiça fiscal.

O postulado da proporcionalidade, por sua vez, impõe ao legislador a observância de três requisitos. Conforme Difini, para que uma medida de restrição de direitos seja considerada proporcional, esta deve ser adequada para fomentar o fim desejado, necessária para atingir o fim referido e não deve ser desproporcional à importância da realização do fim (aqui encapsulada a proporcionalidade em sentido estrito).⁶⁹

Ávila reforça a distinção entre razoabilidade e proporcionalidade, afirmando que ambos consistem em postulados aplicativos normativos inespecíficos, portanto, que devem ser aplicados em qualquer caso, contudo, este se trata de um exame da subsunção entre o meio e a normalidade e aquele se trata de um exame de causalidade entre o meio e o fim.⁷⁰ Entende-se que a proporcionalidade define uma congruência interna da norma, enquanto a razoabilidade define uma congruência da norma com a “normalidade”.

Nesse sentido, Misabel Derzi e Frederico Breyner enunciam que “o princípio da vedação do confisco é proporcionalidade que atua entre dois extremos: como limite negativo que garante o direito de propriedade e, com isso, se destina a coibir abusos, e então se exaure, mas ao mesmo tempo não é útil, inexistindo abuso, a reduzir o montante do tributo a pagar ou

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

⁶⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 84-85.

⁷⁰ OLIVEIRA SILVA, F. C. O postulado da proporcionalidade na teoria normativa de Humberto Ávila. **Revista do CEPEJ**, [S. l.], n. 11, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/CEPEJ/article/view/37617>. Acesso em: 27 nov. 2023.

as penalidades pecuniárias que garantem o efetivo exercício da competência tributária e a pressão inerente à regra de tributação.”⁷¹

Aplicando-se ao princípio do não-confisco, os postulados em epígrafe permitem uma valoração adequada de uma norma cujo sentido, de outra forma, seria enviesado. Entendendo-se que a tributação é o método utilizado para alcançar a limitação justa da propriedade, a observância da razoabilidade induz o Poder Público a considerar a excessividade da norma em relação aos demais tributos, a proporcionalidade induz à consideração da efetividade da função arrecadatória ou extrafiscal do tributo, enquanto a proibição dos excessos impõe a manutenção do direito de propriedade em face da capacidade contributiva.

2.3. O princípio do não-confisco no Supremo Tribunal Federal.

Hugo de Brito Machado afirma que cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório, sendo uma ferramenta de controle da voracidade fiscal do Governo.⁷² Essa discricionariedade deve ser norteada, como discorremos nos tópicos anteriores, pelos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e proibição dos excessos, consubstanciado na capacidade contributiva. A análise de decisões do Supremo Tribunal Federal mostra-se relevante ao presente estudo pois esse tribunal, em sede de controle normativo abstrato, pode aferir se um tributo ofende o princípio do não-confisco.

A Corte manifestou-se nesse sentido em 1998, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF, sob relatoria do Ministro Celso de Mello:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8846/94 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 -

⁷¹ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. **Sacha Calmon, Belo Horizonte**, v. 5, 2016.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 46.

TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8846/94 (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.**

- 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, TN). 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. [grifo nosso]⁷³

Depreende-se que o princípio do não-confisco não se aplica somente ao legislador infraconstitucional, mas também ao julgador, a quem cabe exercer o controle de constitucionalidade no caso concreto. O STF confere ao princípio do não-confisco um sentido amplo, compreendendo como efeito confiscatório toda pretensão governamental que possa produzir, no âmbito da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte, atingindo seu direito à existência digna. Remete-se ao conceito

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075. Diário de Justiça. Brasília, 24 nov. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 10 nov. 2023.

de mínimo vital defendido por Carrazza, pelo qual a tributação não pode nulificar os direitos fundamentais do contribuinte, principalmente aqueles consolidados nos arts. 6º e 7º da Constituição. O efeito confiscatório, portanto, estende-se não somente à espécie “tributo”, mas a toda atividade fiscal que possa gravar irreparavelmente a propriedade do contribuinte.

Ademais, o sentido conferido ao princípio pelo STF coaduna-se com a visão de Ricardo Cavedon acerca da vedação, qual seja, que a não-confiscatoriedade é condicionada pela proibição dos excessos, a qual, *in concreto*, expressa-se pelo princípio da capacidade contributiva, pela razoabilidade e pela proporcionalidade. Com efeito, o acórdão expressamente reafirma o postulado da razoabilidade-equivalência como condicionante da atividade governamental, especificando sua aplicação no âmbito da tributação.

O condicionamento do confisco à capacidade contributiva levanta questionamentos quanto à mensuração desta. Nesse sentido, a Corte firmou importante precedente na ADC 8 MC/DF, na qual vedou a progressividade de alíquotas em situações não autorizadas na Constituição:

[...] Contribuição de seguridade social. Servidores em atividade. Estrutura progressiva das alíquotas: a progressividade em matéria tributária supõe expressa autorização constitucional. Relevo jurídico da tese. Relevo jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. [...] A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte — considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) — para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. **Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo — resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal — afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.** O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. A [...] (TP, ADC 8 MC/DF, rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, v.u., DJU 04.04.2003, p. 38, Ement. 02105-01, p. 001).⁷⁴

A capacidade contributiva, portanto, levará em consideração a totalidade da carga tributária incidente sobre o patrimônio e rendimentos do contribuinte. No referido caso, a

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 8 MC/DF. Diário de Justiça. Brasília, 04 mar. 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>. Acesso em: 10 nov. 2023.

Corte entendeu que a progressividade das alíquotas da contribuição para a seguridade social dos servidores públicos inativos e dos pensionistas incorreria em confisco, avaliando não somente a capacidade contributiva genericamente considerada dos indivíduos sujeitos a tributação, mas também a dimensão do próprio encargo. Nesse sentido, o Ministro Luís Roberto Barroso, em seu voto no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS, manifestou que “o volume do encargo deve ser passível de ser sindicado. Isso porque a insuportabilidade do ônus parte também de sua dimensão imoderada e não apenas do porte de quem sofre a incidência da exação.”⁷⁵

Percebe-se que não é preciso uma análise individualizada da condição econômica de cada contribuinte para caracterização do efeito confiscatório, mas a ponderação da razoabilidade entre o tributo e seu impacto na propriedade. De certo, a razoabilidade deve considerar a adequação dos meios escolhidos com o fim colimado, como Difini afirma. Deve haver coesão, portanto, entre a causa que enseja a atuação fiscal e a cobrança aplicada ao contribuinte. Nesse sentido, o STF já se manifestou no sentido de ser inconstitucional a cobrança de taxa superior ao valor do serviço prestado ou do exercício de poder de polícia ao qual faz face:

[...] Taxa: correspondência entre o valor exigido e o custo da atividade estatal. **A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República.** Jurisprudência. Doutrina. Tributação e ofensa ao princípio da proporcionalidade. O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e às prescrições irrazoáveis do Poder Público. **O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.** A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe,

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872/RS. Diário de Justiça. Brasília, 24 nov. 2006. Disponível em: <https://www.escaवाद.com/jurisprudencia/acordaos/166873/ai-727872-agr-stf-rs-agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-727872-agr?aba=Inteiro%20Teor>. Acesso em: 10 nov. 2023.

nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado (TP, ADI 551 MC-QO/MG, rel. Min. Celso de Mello, j. 02.04.2003, m.v., vencido o relator, DJU 20.04.2006, p. 005, Ement. 02229-01, p. 025).⁷⁶

A atuação fiscal, portanto, deve ser razoável quanto ao ordenamento jurídico e proporcional quanto à situação que a enseja. No mesmo sentido, verificamos a manifestação da Corte no Recurso Extraordinário 483055 AgR/SP e no Recurso Extraordinário 414915 AgR/PR. No caso das taxas, deve haver uma relação entre a manifestação de riqueza que ensejou o tributo e sua cobrança, de modo que o valor do tributo não exceda o valor da prestação estatal, sob pena de caracterizar onerosidade excessiva.

É importante abordar também situações em que o STF não reconheceu os efeitos confiscatórios da atuação fiscal. Em importante precedente, a Corte decidiu pela constitucionalidade da substituição tributária para frente do ICMS, pelo qual o contribuinte deve recolher tributo em momento anterior à ocorrência do fato gerador. Importa-se a transcrição da ementa do acórdão proferido no Agravo de Instrumento 207377 AgR/SP:

Recurso extraordinário desprovido. 2. ICMS. Recolhimento antecipado. Substituição tributária “para frente”. 3. É constitucional o regime de substituição tributária “para frente”, em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária. Precedente: RE n. 213.396/SP, julgado em sessão plenária, a 2.8.1999. 4. Não há, assim, ofensa ao direito de propriedade, ou mesmo a ocorrência de confisco, ut art. 150, IV, da Constituição Federal. 5. Agravo regimental a que se nega provimento (2º T., AI 207377 AgR/SP, rel. Min Néri da Silveira, j. 02.05.2000, vu, DJU 09.06.2000, p. 023, Ement 01994-02, p. 342).⁷⁷

Também sobre o ICMS, o STF entendeu não violar o princípio do não-confisco a inclusão do tributo em sua própria base de cálculo:

Ementa: ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Alegada ofensa ao art. 155, § 2.º, inc. 1, da Carta Magna e aos princípios da capacidade contributiva e da vedação de efeitos confiscatórios. Ausência de prequestionamento das questões alusivas aos princípios da capacidade contributiva e da vedação de efeitos confiscatórios (Súmulas 282 e 356 desta Corte). O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 212209, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do montante do ICMS em sua base de cálculo. Acórdão recorrido que não dissentiu dessa orientação. Recurso não conhecido

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551. Diário de Justiça. Brasília, 20 abr. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 10 nov. 2023.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2º T., AI 207377 AgR/SP, rel. Min Néri da Silveira, j. 02.05.2000, vu, DJU 09.06.2000, p. 023, Ement 01994-02, p. 342. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/779942>. Acesso em: 10 nov. 2023.

(1º T., RE 289448/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.04.2001, v.u., DJU 1.º.06.2001, p. 91, Ement.02033-08, p. 615).⁷⁸

Diante do exposto, evidencia-se o controle de constitucionalidade como importante ferramenta do Estado para aplicação da não-confiscatoriedade.

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. A1º T., RE 289448/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.04.2001, v.u., DJU 1.º.06.2001, p. 91, Ement.02033-08, p. 615. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.1:acordao;re:2001-04-24;289448-1880549>. Acesso em: 10 nov. 2023.

3. AS MULTAS TRIBUTÁRIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1. Conceito de multa de acordo com a doutrina

Montesquieu, tratando sobre a importância da tributação no plano político, afirmou que “pode-se aumentar os tributos na maior parte das Repúblicas, porque o cidadão, que acredita pagá-los a si mesmo, tem a vontade de pagá-los pois detém ordinariamente o poder, em razão da natureza do governo.”⁷⁹ O ônus tributário prescrito ao contribuinte mostra-se legítimo à medida que a atividade estatal por este financiada o garante liberdades individuais, como abordado no tópico 2.1 do presente estudo. Diante disso, a insurgência face à legislação tributária deve observar estritamente os caminhos dispostos no respectivo ordenamento jurídico, sob pena de sanção.

As normas jurídicas sancionantes garantem a observância do ordenamento jurídico, reprimindo o comportamento ilícito. Compreender a natureza da norma sancionante é essencial para assimilar sua importância à coesão interna das normas. Para tanto, a teoria de Carlos Cossio acerca da norma jurídica apresenta-se como ferramenta útil. Sacha Calmon assim explana o pensamento do jurista:

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 (NP) deve ser a sanção (S). Assim sendo a hipótese (H) e a não-prestação (NP) 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 NP-S). Cossio chama de endonorma ao momento H-P e de perinorma ao momento NP-S. As situações abrangidas são alternativas: cumprir a prestação espontaneamente ou submeter-se à sanção. O principal fenômeno jurídico é a normalidade, o acatamento espontâneo ao preceito legal.⁸⁰

Com efeito, caso uma prestação não seja observada voluntariamente, a consequência é a submissão à sanção, evidenciando o ilícito como seu pressuposto de fato. O ilícito, por sua vez, é descrito por Geraldo Ataliba como “o fenômeno consistente no descumprimento de um dever legal ou contratual.”⁸¹ A norma sancionante, portanto, distingue-se da norma impositiva pois tem por objeto uma conduta contrária ao ordenamento jurídico.

⁷⁹ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 238.

⁸⁰ COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 17.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6º ed. 16º tiragem. São Paulo: Malheiros. 2016.

No Direito Tributário, Geraldo Ataliba elenca as seguintes sanções tributárias: juros de mora, multa de mora, multa reparatória, multa punitiva, demais penalidades e penalidades penais.⁸² As multas tributárias têm especial importância para o balizamento da justiça fiscal, em coerência à garantia da propriedade, visto que “aos povos civilizados repugna possa o Estado cassar direito (*capitis deminutio*), confiscar bens ou afetar a liberdade do contribuinte ou do responsável, pelo só fato de terem descumprido deveres fiscais.”⁸³

Para Sacha Calmon, as multas tributárias são prestações pecuniárias compulsórias instituídas em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de uma ilicitude.⁸⁴ Tratam-se, portanto, de multas *ex lege*, cujo pressuposto de fato é o descumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória. O Código Tributário Nacional assim garante em seu art. 97:

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;

Cabe destacar que tributo e penalidade são conceitos mutuamente excludentes. O tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, é a 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. A multa consiste em sanção por ato ilícito, sendo expressamente excluído da definição de tributo. Além disso, a possibilidade de instituição da multa tanto pelo Poder Público como por instrumento contratual particular reafirma essa divergência.

O Código Tributário Nacional, no entanto, incorre em certa confusão sobre o tema em seu artigo 113, o qual se transcreve:

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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

⁸² BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. A natureza jurídica das multas tributárias. **Instituto brasileiro de estudos tributários**. Brasília, 2009.

⁸³ COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 14.

⁸⁴ *Ibid.*, p.41.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O legislador, como observado, imputa ao tributo e à multa o mesmo tratamento em razão de seu caráter pecuniário. Em relação ao §1º, pode-se afirmar que não há violação à distinção essencial entre o tributo e penalidade, mas apenas seu agrupamento sob uma mesma classificação. Contudo, o §3º apresenta uma controvérsia particular, pois designa uma conversão da obrigação acessória, caracterizada por uma obrigação de fazer ou não-fazer, em uma obrigação principal, caracterizada como uma obrigação de dar.

Sacha Calmon assim se manifesta sobre a problemática:

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 forma 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.”⁸⁵

Evidencia-se que o legislador cometeu um equívoco na redação do referido parágrafo. No plano fático, a conversão descrita no texto legal não ocorre. O fenômeno é melhor descrito como a formação de uma nova obrigação jurídica cujo fato gerador é o descumprimento da obrigação principal.

O uso das multas como meio para o alcance da justiça fiscal inquire um estudo sobre a função das sanções tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a sanção efetiva a ordem jurídica, quando lesionada, e sua eficácia advém ou pelo menos é garantida pela força do Estado.⁸⁶ Verificamos que a finalidade das sanções é atuar como endonormas, nos termos definidos por Cossio, tutelando o direito do Estado e fiscalizando o cumprimento das normas que dele emanam.

Com efeito, as sanções tributárias conferem eficácia às normas impositivas, consubstanciadas nas obrigações principais e acessórias, mas também garantem a justiça

⁸⁵ COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 42.

⁸⁶ *Ibid.*, p. 45.

fiscal na medida que garante a aplicação dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia tributária⁸⁷. Tal afirmação torna-se tangível quando consideramos que um contribuinte que evade suas obrigações fiscais impõe ao contribuinte regular o suporte isolado do ônus tributário.

De acordo com Andreia Maricato e Sandro Rosa, a multa tributária possui caráter preventivo, objetivando o desestímulo do rompimento do ilícito.⁸⁸ Verifica-se que o contribuinte é pressionado a garantir sua regularidade fiscal sob pena de aplicação da multa. Esta serve, efetivamente, como uma ferramenta de intimidação do contribuinte.

Com efeito, a função preventiva da multa permite sua utilização como ferramenta pedagógica, alterando a percepção coletiva acerca da obrigação que a origina. Maricato e Rosa afirmam que 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”.⁸⁹

O entendimento das multas como ferramentas preventivas e pedagógicas empregadas pela Administração Tributária contrapõe-se às multas indenizatórias constantes no Direito Penal. Verifica-se que, caso a multa tributária tivesse caráter indenizatório, seria permitida, para fazer face a um dano exacerbado ao erário, a imposição de multa que alcançasse a totalidade do bem tributado. Essa imposição, evidentemente, encontra óbice na garantia do direito de propriedade, a qual, como analisaremos adiante, inquire a aplicação do princípio do não-confisco a espécies não tributárias.

O Código Tributário Nacional define duas espécies de obrigações tributárias, do que podemos depreender a existência de duas espécies de infrações, quais sejam, as infrações substanciais, decorrentes do não pagamento, pagamento a menor ou pagamento em mora do tributo, e as infrações formais, decorrentes do não cumprimento dos deveres instrumentais. As

⁸⁷ 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. **TCC (Graduação)-Curso de Direito, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro**, 2018, p.21.

⁸⁸ 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. 2012. p. 331.

⁸⁹ *Ibid.*, p.336.

multas, então, podem ser classificadas em multas moratórias, multas isoladas e multas de ofício, as quais podem ser qualificadas ou agravadas.⁹⁰

As multas moratórias são devidas nos casos em que o contribuinte incorreu em infração substancial, ou seja, o descumprimento de obrigação principal em razão do atraso no pagamento, não pagamento ou pagamento a menor. Objetiva-se desincentivar a irregularidade fiscal, sob pena de incidência da multa, acompanhada de juros moratórios e correção monetária.

Nesse ponto, ressalta-se que as multas têm natureza distinta dos juros, visto que esses têm caráter indenizatório enquanto aqueles têm caráter sancionatório, portanto, a aplicação simultânea de ambos não incorre em *bis in idem*. Os juros moratórios objetivam repor a perda inflacionária da Fazenda Pública⁹¹, enquanto as multas moratórias tem por intuito coibir o não pagamento, o pagamento a destempo ou insuficiente.

Por sua vez, a multa isolada decorre das infrações formais, ou seja, da violação de obrigação de fazer ou não fazer em prol da arrecadação, fiscalização e recolhimento dos tributos. Recebem esse nome pois são aplicadas isoladamente, sem outra exação que o acompanhe. Similarmente, as multas de ofício decorrem de infrações formais, originando-se do descumprimento de obrigações cominadas pela lei nos casos sujeitos a lançamento por declaração ou por homologação. Nesse caso, há a autuação do contribuinte, acompanhada da respectiva multa.

Sobre essa categoria, vale-se dizer que cabe a aplicação de multa de ofício qualificada nos casos em que a conduta infracional também é punida na esfera fiscal.⁹² A título de exemplo, temos a multa do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a qual será estudada detidamente no Capítulo 3 do presente trabalho.

3.2. A aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias.

A eficácia de uma multa tributária reside em sua capacidade para coibir a conduta ilícita. Para Andreia Maricato e Sandro Rosa, uma pena muito branda poderia enfraquecer a

⁹⁰ 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. **TCC (Graduação)-Curso de Direito, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro**, 2018, p. 44.

⁹¹ *Ibid.*, p. 44.

⁹² *Ibid.*, p. 47.

eficácia da norma, enquanto uma pena excessiva afastaria a justiça fiscal, opondo-se diametralmente ao seu propósito de pacificação social, de retribuição, que há de ser proporcional e de reabilitação do infrator.⁹³ A multa tributária, portanto, deve ser regida pela proporcionalidade e pela razoabilidade, sob risco de perder sua utilidade à Administração.

No que concerne às multas, a observância da proporcionalidade e da razoabilidade impõe-se ao legislador infraconstitucional em razão do direito de propriedade. O princípio da vedação ao confisco, como vimos no decorrer da presente dissertação, rege-se por esses postulados, assim como a proibição aos excessos, com vistas à preservação do direito de propriedade pelo Fisco. Da mesma forma, a atividade fiscal deve ser refreada no que tange às multas, para que o direito individual do contribuinte não seja violado em sua essência.

Contudo, a extensão do princípio do não-confisco às multas encontra resistência na doutrina brasileira. Tal controvérsia é alicerçada na distinção fundamental entre tributo e penalidade. Importa-se a transcrição da vedação ao confisco, nos termos do art. 150, inciso IV da Constituição:

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;

Como observado, veda-se a utilização do *tributo* com efeito de confisco. Evidentemente, isso não impede que uma multa tributária seja utilizada com efeito de confisco, visto que ambas as espécies podem gravar a propriedade em sua essência. Porém, parte da doutrina entende que, haja vista a vedação constitucional direcionar-se expressamente aos tributos, exclui-se as multas.

Hugo de Brito Machado, como já tratamos no tópico 2.2, aponta que as multas e tributos divergem no plano teleológico, pois estas têm por finalidade o suprimento de recursos financeiros, e aquelas têm por finalidade o desestímulo do ilícito. Em razão dessa distinção, o autor afirma que as multas devem ter efeito de confisco:

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

⁹³ 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. 2012. p. 331.

um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.⁹⁴

Com efeito, Machado defende o emprego da multa com efeito confiscatório, compreendendo que sua severidade ampliaria a eficácia da sanção. Tal posição mitiga o direito de propriedade em favor da função educativa da multa, o que pode se mostrar contraproducente. Além disso, a supressão da propriedade em favor da obediência fiscal, a certa medida, contrapõe-se a diretivas basilares do ordenamento jurídico como a vedação à privação injustificada e não remunerada de bens.

Em posição intermediária, Fábio Brun Goldschmidt entende que a vedação ao confisco limita-se aos tributos, contudo, os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade devem ser norteadores do controle constitucional das multas tributárias, preservando o direito à propriedade do contribuinte no caso concreto:

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.⁹⁵

O autor reforça a aplicação exclusiva do princípio do não-confisco aos tributos, nos termos do texto constitucional. Além disso, Goldschmidt levanta interessante posição, afirmando que não se pode interpretar a Constituição a partir de Lei subordinada, qual seja, o Código Tributário Nacional. Tal afirmação alude à equivocada “conversão” da obrigação acessória em obrigação principal pela ocasião de seu descumprimento, consubstanciada no art. 113 da referida lei, questão amplamente enfrentada no tópico 3.1 do presente trabalho.

Estevão Horvath, por sua vez, entende que, apesar da diretiva presente no art. 150, IV da Constituição referir-se somente aos tributos, a vedação às multas excessivas encontra-se consubstanciada genericamente na garantia à propriedade:

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 33.

⁹⁵ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; CARVALHO, Paulo de Barros. **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.⁹⁶

Esse entendimento compatibiliza-se com a interpretação de Aliomar Baleeiro, o qual entendia que a vedação ao confisco encontrava-se implícita, embora cogente, já na Constituição de 1969.⁹⁷ Verifica-se que a vedação genérica ao confisco precede a expressa vedação constante no art. 150 da CF/88, portanto, podendo-se afirmar que a positivação da vedação aos efeitos de confisco na seara tributária é desdobramento da vedação ao confisco decorrente da consagração do direito de propriedade como fundamento do ordenamento jurídico.

Sob esse viés, Sacha Calmon afirma que uma multa excessiva caracteriza uma maneira indireta de burlar o princípio em questão.⁹⁸ Na mesma linha de pensamento, Florence Haret Drago defende a vedação ao confisco na atividade fiscal exercida tanto por meio de tributos quanto por meio de multas aplicadas no ambiente da tributação:

[...] o intérprete autêntico não pode reduzir sua análise do que seja confiscatório a apenas o texto do inciso IV do artigo 150 da CF/S8. 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 o 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.⁹⁹ [grifo nosso]

⁹⁶ HORVATH apud DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 84-85.

⁹⁷ ALIOMAR BALEEIRO. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualização de MISABEL DERZI. 8ª ed. Forense. Rio de Janeiro, p. 1240.

⁹⁸ COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 67.

⁹⁹ 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.

Em breve síntese, verificamos que o princípio do não-confisco radica-se no direito de propriedade, compreendido em consonância com os postulados da proporcionalidade e razoabilidade, e sua presença no ordenamento jurídico precede sua positivação na Constituição de 1988. Pode-se dizer que há uma vedação ao confisco genérica, cujo fundamento é a garantia constitucional ao direito de propriedade, e uma vedação ao confisco específica, cujo fundamento é o art. 150, IV da CF/88. Em qualquer acepção, verifica-se o objetivo de preservar a propriedade diante da atividade fiscal. Desse modo, a roupagem constitucional do princípio não exclui a limitação genérica às multas tributárias impostas pelo direito de propriedade, podendo-se afirmar que há vedação constitucional ao confisco por meio das multas tributárias, ainda que não embasada no art. 150, IV da CF/88.

3.3. A vedação ao confisco aplicada às multas no Supremo Tribunal Federal.

As multas tributárias são objeto de ampla discussão no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Ao momento da publicação do presente estudo, o Tema 1195, referente à fixação de multa tributária não qualificada em montante superior a 100% do valor do tributo, o Tema 863, referente ao limite da multa fiscal qualificada em razão da sonegação, fraude ou conluio (o qual será abordado detidamente no tópico 4.2 do presente trabalho), o Tema 487, referente ao caráter confiscatório da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental e o Tema 872, referente a constitucionalidade da multa por ausência ou atraso de entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais estão pendentes de julgamento pelo Pleno do STF.

A princípio, é importante compreender o posicionamento da Corte acerca da aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias. Como tratado no tópico anterior, parte da doutrina brasileira entende que a vedação não se estende às multas, visto que o art. 150, IV da CF/88 limita-se aos tributos. Por outro lado, autores como Misabel Derzi e Frederico Breyner entendem que o princípio do não-confisco se funda na proteção ao direito de propriedade, de modo que as multas tributárias, sendo passíveis de gravar a propriedade em sua essência, estão sujeitas a sua aplicação.

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal assume posição intermediária, conferindo uma interpretação analógica ao art. 150, IV do CF/88. A jurisprudência consolidou que a não-confiscatoriedade aplica-se às multas, porém, não se funda em uma vedação

genérica, fundada na garantia à propriedade, mas na própria vedação ao tributo com efeito de confisco prevista no art. 150, IV da Constituição. Nesse sentido, transcreve-se:

[...] MULTA. CONFISCO. ART. 150, INCISO IV, DA CF/88. (...) O princípio, segundo o qual é vedado ao Poder Público utilizar tributo com efeito de confisco, consubstanciado no art. 150, inciso IV, da vigente Constituição Federal, pode ser aplicado à multa no sentido de evitar a desproporcionalidade entre a infração e a falta) quando extrapolado o dimensionamento necessário ao desestímulo da inadimplência, gerando forte lesão ao direito do contribuinte, com correspondente enriquecimento sem causa da União. Precedente do STF (ADIn 1.075-DF, Relator Min. Celso de Mello)” (Apelação Cível nº 565765/RS (199971000106616), 1º Turma do TRF da 4º Região, Rel. Luiz Carlos de Castro Lugon, j. 18.06.2003, unânime, DJU 13.08.2003).¹⁰⁰

TRIBUTÁRIO - MULTA IMPOSTA EM VALOR EXCESSIVO, SOBREPONDO-SE AO VALOR DO PRÓPRIO IMÓVEL EM QUE INCIDE EFEITO CONFISCATÓRIO - INCONSTITUCIONALIDADE.

Sendo que a multa fixada em valor exorbitante, sobrepondo-se ao valor do próprio imóvel em que incide, resta caracterizado o efeito confisco, por agredir violentamente o patrimônio do contribuinte, mutilando a propriedade privada, o que é vedado pela Carta Magna. Um vez constatada a ocorrência do efeito confisco, compete ao Poder Judiciário atuar como legislador negativo, reconhecendo a inconstitucionalidade da lei no caso concreto, sob determinado aspecto, continuando a norma a vigor na forma originária, tão-somente não permitindo que incida nas situações em que flagrante a inconstitucionalidade. (Apelação Cível nº 000.243.995-8/00, 3º Câmara Cível do TJMG, Belo Horizonte, Rel. Lucas Sávio V. Gomes. j. 06.02.2003, unânime, Publ. 28.02.2003). (...) Na ausência de parâmetro legal específico, autoriza a analogia (LICCC, art. 4º) concluir que «a multa tributária terá “efeito de confisco” (CF, art. 150, IV) quando o seu valor “exceder o da obrigação principal” (CC, art 412).” (Apelação Cível nº 2002.002847-9, 2º Câmara de Direito Público do TJSC, Blumenau, Rel. Des. Newton Trisotto. j. 15.12.2003, unânime, DJ 29.01.2004).¹⁰¹

[...] 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.” (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14/02/03).¹⁰²

Com efeito, a vedação ao tributo com efeitos de confisco é alargada para conter as multas. Nesse sentido, Misabel Derzi enuncia que “a jurisprudência que se consolidou na interpretação da vedação do confisco, como limitação ao poder de tributar e de sancionar, expressa no art. 150, IV, da Constituição, não responde propriamente a uma concepção lógica da estrutura da norma, ou à essencialidade das sanções na configuração das normas jurídicas, mas fundamentou-se na plena proteção e na garantia do direito de propriedade.”¹⁰³

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Apelação Cível nº 565765/RS (199971000106616), 1º Turma do TRF da 4º Região, Rel. Luiz Carlos de Castro Lugon, j. 18.06.2003, unânime, DJU 13.08.2003.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Apelação Cível nº 2002.002847-9, 2º Câmara de Direito Público do TJSC, Blumenau, Rel. Des. Newton Trisotto. j. 15.12.2003, unânime, DJ 29.01.2004

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551. Diário de Justiça. Brasília, 20 abr. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹⁰³ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. **Sacha Calmon, Belo Horizonte**, v. 5, 2016.

Hugo de Brito Machado apresenta crítica ao entendimento do STF, afirmando que “a conclusão à qual chegou o Supremo é correta. O fundamento, todavia, deve ser outro. A rigor, a vedação ao tributo com efeito confiscatório não se estende às multas tributárias. O que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional de proporcionalidade, no que alberga a idéia de que deve haver uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente.”¹⁰⁴

A violação do princípio do não-confisco, portanto, se configura pela desproporcionalidade entre a obrigação tributária violada e a multa. Nesse sentido, a ADI 551/RJ, relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, declarou a inconstitucionalidade de normas do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que estabeleciam que as multas pelo não recolhimento de tributos estaduais não poderiam ser inferiores a duas vezes o seu valor e, no caso de sonegação, não inferiores a cinco vezes o seu valor:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§2.º E 3º 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.”¹⁰⁵

Em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes afirma “fica evidente quando se coloca que as multas, em consequência do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais, não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor, chegando a uma notória desproporção. Portanto, penso que se pode invocar o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal e, obviamente, o princípio da proporcionalidade na acepção que este Tribunal tem lhe emprestado do devido processo legal ou sentido substancial ou substantivo”¹⁰⁶

Similarmente, a Corte se manifestou no julgamento do AgReg no RE 760.783-SP, relatado pela Ministra Rosa Weber:

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 47.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551. Diário de Justiça. Brasília, 20 abr. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹⁰⁶ A proporcionalidade das multas tributárias na visão do STF. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2020-fev-05/consultor-tributario-proporcionalidade-multas-tributarias-visao-stf/#_ftn3. Acesso em: 28 nov. 2023.

[...] é necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988). Pressupõe, pois, a clara delimitação de cada um desses elementos. Assim, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula 279/STF, a teor da qual, “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.”¹⁰⁷

Como apresentado em tópicos anteriores, o estabelecimento de limites objetivos ao tributo para efeitos de não-confiscatoriedade mostra-se contraprodutivo, contudo, a tributação percebe balizas objetivas em certos casos. A título de exemplo, o STF já afirmou que a taxa não pode superar o valor do serviço prestado ou colocado à disposição do contribuinte.¹⁰⁸

As multas evidenciam-se como um caso singular pois possuem um parâmetro objetivo, qual seja, a obrigação principal. Misabel Derzi, ao analisar o acórdão do AgRg no Recurso Extraordinário nº 754.554/GO, no qual foi declarada inconstitucional a multa de 25% sobre o valor da operação também sujeita ICMS com alíquota de 17% sobre a mesma base, manifestou que “o parâmetro para a tomada de decisão foi, ainda assim, proporcional ao imposto devido, ou seja, mesmo naqueles casos em que o legislador tomou como base o valor do negócio, *pode não haver inconstitucionalidade se, feitas as contas, a punição corresponder a um percentual razoável do imposto devido, ou que seria devido*” [grifo nosso].¹⁰⁹ Portanto, havendo proporcionalidade entre a multa e o valor do tributo a ela relacionado, pode-se afirmar que se cumpre a previsão de não-confiscatoriedade.

Mostra-se patentemente desarrazoada a multa que supera o valor do tributo, obrigando o contribuinte a pagar mais que o dobro da obrigação principal para obter sua regularidade fiscal. Ressalta-se que a multa deve ser suficientemente gravosa para desestimular a conduta ilícita, porém, não deve ser exacerbada a ponto de exercer sobre a propriedade os mesmos efeitos do confisco.

Em julgamento paradigmático, a Primeira Turma do STF buscou reduzir a incerteza quanto ao limite das multas tributárias distinguindo as espécies de multa. O voto do

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE 760.783-SP. Diário de Justiça. Brasília, 25 fev. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5464039>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551. Diário de Justiça. Brasília, 20 abr. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹⁰⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. **Sacha Calmon, Belo Horizonte**, v. 5, 2016.

Ministro Luís Roberto Barroso no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS estabelece uma diferença entre as multas moratórias, que buscam desestimular o inadimplemento, e as multas punitivas, que servem como reprimenda. Nesse sentido, o Ministro assim se manifestou em seu voto:

É evidente que o intento malicioso e preordenadamente voltado a promover locupletamento indevido não pode receber o mesmo tratamento de um equívoco praticado por um cidadão que cometeu um erro ao operar a complexa legislação tributária. O ardid sempre será merecedor de maior reprimenda.¹¹⁰

A partir disso, afirma que a vedação ao confisco deve ser graduada quanto à espécie de multa. Veja-se a ementa do precedente:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. **1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto.** 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%. [grifo nosso]¹¹¹

Em julgamento recente, a Corte fixou tese no Tema 214 no sentido de não ser confiscatória a multa *moratória* no patamar de 20%. Em seu voto no Recurso Extraordinário nº 882.461, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, o Ministro Luiz Fux ressaltou que, apesar da fixação de tese quanto a não-confiscatoriedade da multa moratória em 20%, não se discutiu ainda o efeito confiscatório de multas em valor superior. Apesar de não ter estabelecido limite objetivo até o momento, o STF continua a registrar redução das multas tributárias aos níveis já admitidos pela jurisprudência consolidada, qual seja, 20% sobre o valor do tributo devido.¹¹²

A discussão quanto ao limite das multas isoladas, ou seja, aquelas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória que não acompanham lançamento de ofício, persiste na Corte. O Tema 487 discute “se multa por descumprimento de obrigação acessória

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872/RS. Diário de Justiça. Brasília, 24 nov. 2006. Disponível em: <https://www.escavador.com/jurisprudencia/acordaos/166873/ai-727872-agr-stf-rs-agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-727872-agr?aba=Inteiro%20Teor>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹¹¹ Ibid.

¹¹² A proporcionalidade das multas tributárias na visão do STF. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-05/consultor-tributario-proporcionalidade-multas-tributarias-visao-stf/>. Acesso em: 28 nov. 2023.

decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário (“multa isolada”) possui, ou não, caráter confiscatório.”¹¹³ Cabe mencionar que, no Tema 736, o qual discutia a multa isolada para os casos de não homologação de compensações, foi reconhecida sua inconstitucionalidade, visto que o indeferimento administrativo não consiste em “ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.”¹¹⁴

Dos julgados analisados, percebe-se duas vertentes quanto a não-confiscatoriedade das multas: o reconhecimento do efeito confiscatório em face do patrimônio do contribuinte, a qual se entende estar fundada no postulado da capacidade contributiva, e o reconhecimento do efeito confiscatório em razão da “gravidade abstrata da respectiva espécie.” Misabel Derzi, por sua vez, entende que essas vertentes não são excludentes, devendo ser aplicadas em conjunto pelo STF.¹¹⁵ De fato, a aplicação conjunta, considerando a razoabilidade e proporcionalidade da multa, assim como a capacidade contributiva, aproxima a não-confiscatoriedade das multas tributárias, a qual é vista pelo STF como analógica ao princípio positivado na Constituição, de sua origem.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 487. Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4071634&numeroProcesso=640452&classeProcesso=RE&numeroTema=487>. Acesso em: 28 nov. 2023.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 736. Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4531713&numeroProcesso=796939&classeProcesso=RE&numeroTema=736>. Acesso em: 28 nov. 2023.

¹¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. **Sacha Calmon, Belo Horizonte**, v. 5, 2016.

4. A MULTA QUALIFICADA EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO PREVISTA NO §1º, ART. 44 DA LEI Nº 9.340/96

4.1. A multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

As multas tributárias, na esfera federal, encontravam-se prescritas na Lei nº 8.981/95 com o limiar máximo de 30% para as multas moratórias:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

II - multa de mora aplicada da seguinte forma:

a) dez por cento, se o pagamento se verificar no próprio mês do vencimento;

b) vinte por cento, quando o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;

c) trinta por cento, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento. [grifo nosso]

A Lei nº 9.430/1996 alterou esse panorama, reduzindo as multas moratórias ao percentual de 20% e introduzindo uma nova figura sancionatória, qual seja, a multa de ofício, a ser aplicada no caso de lançamento de ofício suplementar. A multa de ofício foi fixada em 75% sobre o valor do tributo devido, podendo ser duplicada em caso de dolo, fraude ou sonegação, ou acrescida de metade caso, além da atuação dolosa, o contribuinte falhasse em responder a intimações no procedimento de fiscalização:

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)

§ 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 pela 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 alteração legislativa inaugura uma gradação das penalidades quanto à gravidade das condutas. A mora do contribuinte (fixada em 75% do valor do tributo) é menos gravosa

que a mora somada à conduta dolosa (150% do valor do tributo), a qual, por sua vez, é menos gravosa que a conduta dolosa somada à reincidência (300% do valor do tributo). As multas previstas no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, portanto, distinguem-se no ordenamento tributário, pois requerem a comprovação de dolo do agente para sua aplicação. O Brasil apresenta-se em contraponto a países como a França, Estados Unidos, África do Sul, Reino Unido, Colômbia e México, os quais adotam critérios objetivos na aplicação de multas qualificadas, como a utilização de documentos falsos.¹¹⁶

A qualificação da multa decorre expressamente da realização pelo contribuinte das hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Traçando um paralelo com o Direito Penal, Paulo Coviello Filho entende que as hipóteses servem como tipos penais, enquanto a penalidade está prevista em artigo separado, qual seja, o art. 44 da Lei nº 9.430/96.¹¹⁷ Os elementos legais, portanto, complementam-se, de modo que importa a transcrição dos referidos artigos:

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 do 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.

A aplicação da multa qualificada evidencia fortes indícios de ocorrência de crimes contra a ordem tributária, de modo que a lavratura da multa dá início a pedido de investigação contra os responsáveis legais pela empresa, formalizado pelo encaminhamento da Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal, nos termos do art. 83 da Lei nº 9.430/96.

¹¹⁶ **APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS: UMA ABORDAGEM JURÍDICA E ECONÔMICA COMPARATIVA PRINCIPAIS DESCOBERTAS DE ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DESSA PENALIDADE NO BRASIL E EM OUTROS SEIS PAÍSES.** Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/cartilha_multa_vf_pdf.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2023.

¹¹⁷ 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.

Observa-se que a multa de ofício qualificada alcança a maior severidade dentre as multas tributárias no âmbito federal. Nesse cenário, os efeitos confiscatórios de sua aplicação figuram como discussão de grande relevância, agravada pela sua abrangência ampla, impactando contribuintes indistintamente.

4.2 A discussão judicial acerca dos efeitos confiscatórios da multa qualificada prevista no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96.

Como tratado anteriormente, a Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a legislação tributária federal, instituindo normas sancionatórias em prol da Administração Tributária. Nesse papel, a referida lei é objeto de insurgência pelos contribuintes, os quais questionam a constitucionalidade das multas inculpidas em seu texto. A título de exemplo, a validade da multa isolada de 50% sobre o valor do débito em caso de compensação não homologada, prevista no §17º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, foi objeto do Tema 736 do STF, o qual foi julgado em 17/03/2023, entendendo-se pela sua inconstitucionalidade face ao direito de petição do contribuinte e à proporcionalidade.

A ponderação do elemento subjetivo singulariza as multas tributárias brasileiras. Tal imposição confere ao julgador o papel de definir o que consiste em prova de dolo no Direito Tributário. Em razão disso, o contribuinte está sujeito à grande insegurança jurídica. No âmbito da Câmara Superior de Recursos Especiais do CARF, foram julgados 179 processos em contestação à multa qualificada, dos quais 89 foram julgados favoravelmente ao contribuinte. Apesar do CARF entender ser necessária a existência de prova de dolo para sua qualificação, não define quais provas são adequadas a esse fim.¹¹⁸

No âmbito judicial, a discussão amplia-se dos contornos fáticos para adentrar a constitucionalidade da referida multa. Os contribuintes questionam não somente a insegurança quanto ao elemento subjetivo da penalidade, mas também os efeitos confiscatórios da imposição de uma multa de 150% sobre o valor do tributo. Levanta-se, portanto, um questionamento inicial acerca do valor do tributo como limite para as multas de ofício.

¹¹⁸ **APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS: UMA ABORDAGEM JURÍDICA E ECONÔMICA COMPARATIVA PRINCIPAIS DESCOBERTAS DE ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DESSA PENALIDADE NO BRASIL E EM OUTROS SEIS PAÍSES.** Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/cartilha_multa_vf_pdf.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2023.

A limitação da multa ao valor do tributo, correspondendo ao percentual máximo de 100%, prestigia os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade. O Supremo Tribunal Federal afetou à sistemática dos recursos repetitivos o RE 1335293/SP, como leading case do Tema 1.195, o qual trata sobre a “possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.”

O Ministro Luiz Fux, relator da ação, manifestou que “a matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.”¹¹⁹

A discussão no Tema 1.195 revela que a utilização do valor do tributo devido como teto para as multas fiscais é uma tendência da Corte. Contudo, a discussão concerne somente as multas não qualificadas, implicando que as multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio podem superar esse limiar.

A primeira vista, tal entendimento mostra-se coerente, uma vez que coaduna à jurisprudência pátria que consolidou a dosimetria das penalidades fiscais, no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS. Contudo, em análise detida, verifica-se que a permissibilidade da aplicação da multa em patamar superior ao valor do tributo em razão da gravidade da ilicitude encerraria por mitigar qualquer decisão que o estabelecesse como teto. Bastaria que a Corte entendesse que tal conduta merece reprimenda mais dura para que a segurança jurídica do contribuinte fosse desestabilizada.

Diante da relevância da questão, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, por maioria, a repercussão geral da discussão, instaurando o Tema 863 a fim de julgar os limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório. Tal reconhecimento se deu nos autos do Recurso Extraordinário nº 736.090/SC, a qual revolve acerca da aplicação da multa qualificada em um caso de separação de sociedades empresárias pertencentes ao mesmo

¹¹⁹ GOES, S. **STF julga tese sobre cobrança de multa superior ao tributo devido**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-fev-16/stf-julga-tese-cobranca-multa-superior-tributo-devido/>>. Acesso em: 28 nov. 2023.

grupo econômico. O Fisco Federal fundamentou o lançamento na verificação do intuito do contribuinte em cometer sonegação, pois, ao seu ver, a operação se trata de mero formalismo para não pagar tributos.

No recurso representativo da controvérsia, o contribuinte sustenta que a multa fiscal consubstanciada no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/93 viola o princípio da vedação ao confisco pois sua onerosidade excessiva acabaria por desincentivar a atividade econômica e sua fixação em 150% mostra-se desproporcional ao tributo, pois a multa, em razão de sua natureza de obrigação acessória, não poderia ultrapassar o valor da obrigação principal. Para tanto, apresentaram entendimento exarado pela Segunda Turma do STF no Recurso Extraordinário nº 81.550/MG, no qual determinou-se a redução da penalidade de 100% do valor do tributo para 30%.

Cabe apontar que, em suas contrarrazões, a União Federal apontou que o princípio do não-confisco positivado no art. 150, IV da CF/88 não se aplica às multas tributárias, portanto, não sendo legítima a alegação do contribuinte. Em resposta, o parecer apresentado pela Procuradoria-Geral da República, então subscrita pelo Procurador-Geral da República Rodrigo Janot, reafirmou que a jurisprudência do STF consolidou-se no sentido de aplicar a vedação ao confisco às multas tributárias, “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”.

Com efeito, o tema discute a razoabilidade da aplicação da multa fiscal sob a luz do art. 150, IV da CF/88¹²⁰. Contudo, como abordamos no tópico 3.3, ainda que a vedação aos efeitos confiscatórios trate expressamente apenas do tributo, pode-se interpretar que a atuação fiscal no âmbito das penalidades é igualmente limitado pela garantia da propriedade, a qual se encontra balizada nos postulados da proporcionalidade, razoabilidade e proibição dos excessos. No momento da publicação do presente trabalho, o Tema encontra-se pendente de julgamento. Sua análise revela-se importante ao Direito Tributário na medida que evidencia a

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 863. Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4370056&numeroProcesso=736090&classeProcesso=RE&numeroTema=863#:~:text=Tema%20863%20%2D%20Limites%20da%20multa,H%C3%A1%20Repercuss%C3%A3o%3F&text=Descri%C3%A7%C3%A3o%3A,discute%2C%20%C3%A0%20luz%20do%20art..> Acesso em: 28 nov. 2023.

discussão acerca dos limites das multas tributárias, construindo a jurisprudência do STF de modo a oferecer maior segurança jurídica ao contribuinte.

4.3 O panorama após a Lei 14.689/23.

A discussão acerca da constitucionalidade da multa qualificada toma novos moldes com a publicação da Lei 14.689/23. A referida lei, decorrente da sanção do PL nº 2.384/23, também conhecida como “PL do CARF”, além de restituir o voto de qualidade no Conselho de Administração de Recursos Fiscais, também alterou o regime das multas qualificadas.

Como abordamos anteriormente, as multas de ofício no âmbito federal são graduadas quanto à gravidade da conduta ilícita. Enquanto a multa por lançamento de ofício encontra-se no patamar de 75% sobre o valor do tributo, há a possibilidade de qualificação em caso de sonegação, fraude ou conluio, alcançando o patamar de 150%, ainda, podendo ser agravada em caso de não atendimento da intimação fiscal no prazo legal para atingir 300% do valor do tributo devido.

O Projeto de Lei nº 2384/23, em sua ementa original, propunha-se a disciplinar “a proclamação de resultados de julgamentos, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e dispõe sobre conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e sobre o contencioso administrativo fiscal de baixa complexidade.”

Em sua nova ementa, o Projeto da Lei se propõe a disciplinar “a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.” [grifo nosso]¹²¹

¹²¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.384, de 05 de maio de 2023.** Disciplina a

As alterações propostas à Lei 9.430/96 concernem mudanças do regime das multas tributárias. Na proposta de Emenda Aditiva nº 36, apresentada pelo Deputado Reinhold Stephanes Junior, aventou-se a seguinte redação ao art. 44:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§1º A multa prevista no inciso I poderá ser relevada de acordo com o histórico de conformidade fiscal do contribuinte ou responsável tributário.

§2º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será reduzido para 50%, nos casos em que:

I – for constatado erro escusável do sujeito passivo, cujo comportamento demonstre sua cautela para assegurar o adequado cumprimento da obrigação tributária;

II – o lançamento de ofício decorrer de divergência na interpretação da legislação que disponha sobre a obrigação tributária; e

III – o sujeito passivo tenha agido de acordo com as práticas reiteradas adotadas pela Administração ou pelo segmento de mercado em que esteja inserido.

Além da adição do art. 44-A, com o seguinte *caput*:

Art. 44-A O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, passando a incidir nos seguintes percentuais:

I – 100% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição objeto do lançamento de ofício; e

II – 150% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Percebe-se que a redação proposta na Emenda prevê a possibilidade de redução da multa em razão do histórico de conformidade fiscal do contribuinte e de sua boa-fé, verificada pela constatação de erro escusável, caso o lançamento fundamente-se em divergência na interpretação da legislação ou caso tenha agido conforme práticas reiteradas adotadas pela

proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2360503>. Acesso em: 28 nov. 2023.

Administração Tributária ou pelo segmento de mercado em que esteja inserido. Além disso, propôs-se a redução da multa qualificada de 150% para 100%, enquanto a multa agravada, em caso de reincidência, deveria ser reduzida de 300% para 150%.

A redação final do Projeto de Lei acatou as reduções, incluindo-as no texto legal da seguinte forma:

Art. 44. [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-B (VETADO)

§ 1º-C A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

III – (VETADO)

§ 1º-D (VETADO)

Observada a redução da multa qualificada a 100%, aparentemente, resta solucionada a questão que deu ensejo ao Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, instaurado no Tema 863/STF. Contudo, sobrevém um novo viés a discussão quanto à constitucionalidade do art. 44 da Lei 9.430/96, qual seja, a multa agravada, fixada no patamar de 150%. Com efeito, a multa em razão da reincidência alcança o patamar previamente apontado pelos contribuintes como confiscatório.

Apesar da redução legal apresentar um inegável avanço positivo, a imposição de um patamar confiscatório motivará renovadas insurgências contra o dispositivo legal no âmbito judiciário. Mantém-se, portanto, a discussão acerca da inconstitucionalidade da multa qualificada em patamar superior a 100%, agora direcionada à multa agravada.

Além disso, o novo patamar das multas impõe uma consideração da dosimetria das penalidades, consagrada na jurisprudência. A solução para a problemática apresentada pela superação do valor do tributo não é a simples redução da multa agravada para o percentual de 100%, pois, nesse caso, a multa qualificada em 100% permaneceria confiscatória, uma vez que estaria no mesmo patamar que a penalidade aplicada ao ilícito mais gravoso. A fim de promover uma congruência interna da lei, deve ocorrer a redução dos percentuais de todas as multas de ofício, a fim de refletirem a gradação das penalidades.

A multa, como desenvolvemos neste trabalho, deve ser razoável e proporcional ao ilícito que busca coibir. O contribuinte sob o qual recai a penalidade qualificada ou agravada deve quitar obrigação em valor superior ao dobro do tributo devido, o que desestimula a regularidade fiscal, contraditando a própria função da norma sancionatória. Mostra-se necessário, portanto, o sopesamento da função punitiva da multa face ao seu objetivo finalístico, qual seja, a promoção da regularidade fiscal do contribuinte.

5. CONCLUSÃO

O direito de propriedade encontra-se no cerne dos estados liberais, de modo que sua salvaguarda é decorrência natural do ordenamento jurídico em que está inserido. A vedação ao confisco, portanto, prescinde de positivação, visto que está implicitamente prevista nas Constituições que garantem a propriedade privada, sendo uma forma de proteger o cidadão diante da voracidade fiscal do governo.

Com efeito, observa-se a construção do princípio do não-confisco no Direito Tributário por meio tanto da jurisprudência quanto da codificação. No Brasil, a vedação ao uso de tributos com efeito de confisco foi consolidada no art. 150, inciso IV da Constituição de 1988. A Constituição, no entanto, restou silenciosa quanto à definição de confisco, de modo que cabe ao Poder Judiciário definir, a partir de uma avaliação casuística, qual o limiar entre limitação e privação.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolida o entendimento que o princípio do não-confisco deve ser aplicado em conjunto aos postulados da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição dos excessos. Os efeitos confiscatórios são compreendidos não somente na mensuração da capacidade contributiva, mas também na razoabilidade e na proporcionalidade da multa quanto ao ilícito que se busca punir. Nesse sentido, não há um limite objetivo para os tributos, visto que uma delimitação universal pode eliminar as nuances do caso concreto, como a natureza da propriedade e do tributo aplicados.

Questiona-se, portanto, a aplicação da vedação ao confisco às multas tributárias. Parte da doutrina compreende que tal princípio não se aplica às sanções, visto que o art. 150, inciso IV da CF/88 prevê expressamente que a diretiva é referente ao uso de tributos com efeito confiscatório. Contudo, a jurisprudência do STF pacificou-se em considerar, analogicamente, a aplicação da vedação às multas tributárias.

No que tange às multas tributárias, o princípio do não-confisco considera não somente a capacidade contributiva genericamente considerada, mas também a dimensão interna da sanção, ou seja, a coesão entre a gravidade de seu percentual e o ilícito que se busca coibir. Em razão disso, permite-se o estabelecimento de limites objetivos da multa diante da obrigação principal. Nesse sentido, o STF proferiu diversos julgados reduzindo

multas moratórias ao percentual de 20%, patamar já reconhecido como não confiscatório no Tema 214.

As discussões quanto ao patamar das multas isoladas e das multas de ofício persistem. O presente estudo debruçou-se de modo específico sobre a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, buscando avaliar se o percentual de 150% sobre o valor do tributo devido caracterizaria confisco e, posteriormente, se a maior gravidade das condutas ilícitas ensejadoras mitigariam a eventual aplicação da vedação ao confisco. Tal questão está pendente de julgamento pelo Pleno do STF no Tema 863/STF.

A multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio foi reduzida ao percentual de 100% com o advento da Lei 14.689/23, reduzindo-se o patamar da multa agravada a 150%. Tal redução, à primeira vista, parece solucionar a questão que ensejou a instauração do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, porém, permanece a discussão acerca dos efeitos confiscatórios da penalidade, uma vez que ainda superam o limite do valor do tributo. Para que a redução seja plenamente efetiva, deve haver uma redução proporcional de todas as multas de ofício, graduando-se os patamares quanto à gravidade da conduta ilícita.

Conclui-se que as inúmeras controvérsias em torno das multas tributárias, evidenciadas pelos recursos pendentes de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, revelam a urgência e relevância do debate sobre os limites objetivos dessas penalidades, alinhados ao princípio do não-confisco. A delimitação clara do que constitui um efeito confiscatório não apenas diminuiria a litigiosidade fiscal, mas também conferiria maior segurança jurídica aos contribuintes. Nesse contexto, é imperativo que o Poder Judiciário assumira o papel crucial de demarcação desse princípio, consolidando o limite das multas de ofício no limite objetivo de 100% em sede de controle normativo abstrato.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 8 MC/DF. Diário de Justiça. Brasília, 04 mar. 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372907>. Acesso em: 10 nov. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872/RS. Diário de Justiça. Brasília, 24 nov. 2006. Disponível em: <https://www.escavador.com/jurisprudencia/acordaos/166873/ai-727872-agr-stf-rs-agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-727872-agr?aba=Inteiro%20Teor>. Acesso em: 10 nov. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tema 487. Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4071634&numeroProcesso=640452&classeProcesso=RE&numeroTema=487>. Acesso em: 28 nov. 2023.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 2.384, de 05 de maio de 2023. Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); dispõe sobre a autorregularização de débitos e a conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, sobre o contencioso administrativo fiscal e sobre a transação na cobrança de créditos da Fazenda Pública; altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e as Leis nºs 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 13.988, de 14 de abril de 2020, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 10.150, de 21 de dezembro de 2000; e revoga dispositivo da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2360503>. Acesso em: 28 nov. 2023.

_____. Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2º T., AI 207377 AgR/SP, rel. Min Néri da Silveira, j. 02.05.2000, vu, DJU 09.06.2000, p. 023, Ement 01994-02, p. 342. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/779942>. Acesso em: 10 nov. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. A1º T., RE 289448/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.04.2001, v.u., DJU 1.º.06.2001, p. 91, Ement.02033-08, p. 615. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.1:acordao;re:2001-04-24;289448-1880549>. Acesso em: 10 nov. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075**. Diário de Justiça. Brasília, 24 nov. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 10 nov. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551**. Diário de Justiça. Brasília, 20 abr. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 10 nov. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.551. Diário de Justiça. Brasília, 20 abr. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 10 nov. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. AgReg no RE 760.783-SP. Diário de Justiça. Brasília, 25 fev. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5464039>. Acesso em: 10 nov. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. Apelação Cível nº 2002.002847-9, 2º Câmara de Direito Público do TJSC, Blumenau, Rel. Des. Newton Trisotto. j. 15.12.2003, unânime, DJ 29.01.2004

_____. Supremo Tribunal Federal. Apelação Cível nº 565765/RS (199971000106616), 1º Turma do TRF da 4ª Região, Rel. Luiz Carlos de Castro Lugon, j. 18.06.2003, unânime, DJU 13.08.2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Tema 736**. Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4531713&numeroProcesso=796939&classeProcesso=RE&numeroTema=736>. Acesso em: 28 nov. 2023.

BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. **A natureza jurídica das multas tributárias**. Instituto brasileiro de estudos tributários. Brasília, 2009.

A proporcionalidade das multas tributárias na visão do STF. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-05/consultor-tributario-proporcionalidade-multas-tributarias-visao-stf/#_ftn3>. Acesso em: 28 nov. 2023.

ALIOMAR BALEEIRO. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualização de MISABEL DERZI. 8ª ed. Forense. Rio de Janeiro, p. 1240.

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

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 396.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 6. ed.

CARRAZZA, Roque Antonio; BARRENI, Smith Robert. Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário: Positvação, Aplicação e Identificação de Limites Objetivos. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 14, n. 1, Jan/Jun, p. 28-52, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões Sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p.198-200.

CAVALCANTE, Caio Neno Silva. **DIREITO DE PROPRIEDADE E O PROBLEMA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: O CASO DAS MULTAS**

TRIBUTÁRIAS CONFISCATÓRIAS. Revista Direito Tributário Atual, n. 46, p. 123-144, 2020.

CAVEDON, Ricardo. O princípio do não-confisco e sua interpretação constitucional. **Revista Electrónica Direito e Sociedade-REDES**, v. 2, n. 1, p. 85-113, 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5402939>. Acesso em: 29 ago. 2023.

CHAIB, Liana. **O princípio da proporcionalidade no controle do ato administrativo.** São Paulo: LTR, 2008.

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

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias.** 2^o ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 17.

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, n^o. 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.** Sacha Calmon, Belo Horizonte, v. 5, 2016.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

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.** TCC (Graduação)-Curso de Direito, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

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, n^o. 225, p. 61-77, jun. 2014.

FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea (uma perspectiva da usucapião imobiliária rural)**. Porto Alegre, Fabris, 1988.

FAZOLLI, Silvio Alexandre. **Reserva particular do patrimônio natural e desenvolvimento sustentável**. Preservação da fauna e da flora. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 452, 2 out. 2004. Disponível em: <<http://jus2.vol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5752>>. Acesso em: 10 ago. 2023.

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

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. Curitiba. Ed. Juruá, 2006.

HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Traduzido por Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

HORVATH, Estevão. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

LOZANO, Jorge Antonio HG. El aspecto constitucional del tributo. **LEX - Revista de la Facultad de Derecho y Ciencia Política**. n. 16, ano XIII, p. 284-314, II. Perú: Universidad Alas Peruanas (UAP), 2015. p. 310. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/307748483_El_aspecto_constitucional_del_tributo. Acesso em: 23 nov. 2023.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 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. 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19ª edição, São Paulo: Malheiros, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O princípio do não confisco no direito tributário**. 2010. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Fundação Getúlio Vargas. **APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS QUALIFICADAS: UMA ABORDAGEM JURÍDICA E ECONÔMICA COMPARATIVA PRINCIPAIS DESCOBERTAS DE ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DESSA PENALIDADE NO BRASIL E EM OUTROS SEIS PAÍSES**. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2023-03/cartilha_multa_vf_pdf.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2023.

OLIVEIRA SILVA, F. C. O postulado da proporcionalidade na teoria normativa de Humberto Ávila. **Revista do CEPEJ**, [S. l.], n. 11, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/CEPEJ/article/view/37617>. Acesso em: 27 nov. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Direitos fundamentais do contribuinte**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: RT, Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 167-186. (Série Pesquisas Tributárias, n. 6).

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. **Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.