

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ
CURSO DE DIREITO

ADEILZA SANTOS RIBEIRO

**MULTA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO INSTITUTO À LUZ DOS PRINCÍPIOS
DO NÃO-CONFISCO E DA PROPORCIONALIDADE**

SANTA RITA

2017

ADEILZA SANTOS RIBEIRO

**MULTA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO INSTITUTO À LUZ DOS PRINCÍPIOS
DO NÃO-CONFISCO E DA PROPORCIONALIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito do Departamento de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,
como exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de Albuquerque
Aranha Neto

SANTA RITA

2017

Ribeiro, Adeilza Santos.

R484m Multa Tributária: uma análise do instituto à luz dos princípios do não-confisco e da proporcionalidade / Adeilza Santos Ribeiro – Santa Rita, 2017.

57f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba.
Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

Orientador: Profº. Dr. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto.

1. Multa Tributária. 2. Princípio do Não-Confisco. 3. Princípio da Proporcionalidade. I. Aranha Neto, Waldemar de Albuquerque. II. Título.

BSDCJ/UFPB

CDU – 34:336.2

ADEILZA SANTOS RIBEIRO

**MULTA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO INSTITUTO À LUZ DOS PRINCÍPIOS
DO NÃO-CONFISCO E DA PROPORCIONALIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito do Departamento de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,
como exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de Albuquerque
Aranha Neto

Banca Examinadora:

Data de aprovação: ____/____/____

Prof. Me Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Prof. (Examinador)

Prof. (Examinador)

SANTA RITA

2017

AGRADECIMENTOS

A pretensão de formalizar agradecimentos leva-nos a uma inevitável seleção, a qual, quase sempre, revela-se insuficiente por não dar conta das inúmeras e valiosas contribuições que recebemos ao longo da vida. Assim, estes agradecimentos a que me proponho no presente momento não serão capazes de retribuir, individualmente, a todas as pessoas que de alguma forma me apoiaram ao longo dessa jornada acadêmica, de modo a torná-la mais leve e ao mesmo tempo proveitosa, como deve ser.

Se a tarefa de incluir todas as pessoas não comporta facilidade, dificuldade já não há quanto à primeira pessoa a ser lembrada. Não apenas por ser ele o homem que, junto com a minha mãe, me deu a vida, mas, sobretudo, pelas lições primorosas que desde cedo me transmitiu, entre elas a de que, não obstante os fatores que nos cercam não nos sejam favoráveis, a fé, a determinação e a disciplina são capazes de transpor qualquer dificuldade.

Registro, então, os meus agradecimentos ao meu pai, camponês, repentista, homem da terra e da literatura popular, Manoel Ribeiro (*in memorian*).

Igualmente agradeço a minha mãe, Maria das Neves, por todos os valores transmitidos, por proporcionar aos filhos a oportunidade de uma vida com menos dificuldades do que a sua, como também pelas orações direcionadas, as quais me alcançam onde quer que eu esteja e me fornecem a sensação de amparo em todos os momentos.

Às minhas irmãs Ângela, Aldenita e Naiza, cuja diferença de idade nos impõe uma relação mais de mãe e filha do que de irmãs, as quais me ofereceram concretamente a oportunidade de estudar, me recebendo em suas casas e me proporcionando condições de permanecer em João Pessoa.

A Janiere Fernandes, com quem compartilho desde o sabor da aprovação para ingresso no curso, às incertezas que emergiram em razão do cansaço, de quem recebo um apoio incondicional e revigorante.

A minha sobrinha e amiga Rayanne Odila, aos amigos de curso Dayana Brandão, Tâmara Cirilo, João Paulo da Silva, Joseni Gonçalo, Thais Alves e Ionara Martins, cujas afinidades ou diferenças, a depender da perspectiva, nos reuniram.

Ao Dr. Marco Aurélio Mendonça de Araújo, Juiz de Direito da Segunda Vara Cível de Igarassu, com quem aprendo cotidianamente e a quem tenho a honra de assistir.

Aos amigos de trabalho da Segunda Vara Cível de Igarassu, pelos quais fui recebida com muita generosidade, sempre dispostos a ajudar na compatibilização das atividades do trabalho e da vida acadêmica.

A todos os professores, em especial ao meu orientador Waldemar Neto, pela paciência, dedicação e acompanhamento indispensáveis à construção desta pesquisa.

*Por um mundo onde sejamos
socialmente iguais, humanamente
diferentes e totalmente livres.*

(Rosa Luxemburgo)

RESUMO

As obrigações tributárias caracterizam-se por se estabelecerem na seara do direito público, dando origem a uma relação jurídica, cuja adesão independe da vontade das partes, haja vista que provêm exclusivamente da lei, nas quais o Estado ocupa o polo ativo da relação. Assim, uma vez que surge uma obrigação tributária, cabe ao contribuinte, em via de regra, adimplir a prestação, de modo a dar ensejo a sua extinção. De outra banda, caso não ocorra o seu adimplemento no tempo e no modo previstos, estar-se-á, o contribuinte, diante de uma infração à legislação tributária, para a qual é cominada uma sanção. Dentre as sanções previstas no Direito Tributário, interessa-nos na presente pesquisa aquela de caráter pecuniário, qual seja, a multa tributária. Assim, a multa tributária, busca essencialmente a não violação da legislação tributária, de modo a desestimular condutas que visem a prejudicar a atividade fiscal, e que, consequentemente, venham a comprometer o interesse público. Contudo, o intento de resguardar a observância das normas tributárias, não legitima o Estado, no âmbito do seu poder coercitivo, a prever multas que se sejam economicamente insuportáveis aos contribuintes e que destoem da finalidade a que se prestam. Assim, dada a necessidade de se estabelecer patamares justos às multas tributárias, faz-se imprescindível que se recorra à aplicação de princípios basilares do ordenamento jurídico capazes de fornecerem o substrato para que se chegue a parâmetros de aferição eficientes no que se refere ao limite do *quantum* das multas. Para tanto, o presente estudo, utilizando o método dedutivo e técnicas bibliográficas, tais como a leitura de livros, artigos científicos, leis e jurisprudências do Supremo Tribunal Federal, começa traçando conceitos iniciais acerca das obrigações tributárias, partindo, em seguida, para o instituto da multa, investigando sua natureza jurídica e seus aspectos sobressalentes. Na sequencia, o estudo atravessa a análise do princípio da vedação ao confisco, o qual é invocado no controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal sobre as legislações que preveem multas tributárias tidas como exorbitantes, contextualizando a posição levada a efeito pelos ministros desta corte quando do enfrentamento da matéria. Da demonstração de incongruências havidas entre o princípio do não-confisco e o instituto da multa tributária, a presente pesquisa passa a delinejar a importância do princípio da proporcionalidade dentro do Estado Democrático de Direito, através da abordagem de seus elementos nucleares, para, finalmente, chegar à constatação de que o referido princípio, de fato, se revela eficiente instrumento para calibração das multas tributárias, recorrendo, inclusive, à análise de fundamentos aduzidos pelos ministros do STF quando arrematam o tema sob o viés da vedação aos efeitos do confisco.

Palavras-chave: Multa tributária. Princípio do não-confisco. Princípio da proporcionalidade.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 A MULTA POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	10
2.1 A aplicação de multa pelo descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória.....	10
2.2 A natureza jurídica das multas tributárias.....	13
2.3 A punição como aspecto preponderante	17
3 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO COMO LIMITE PARA APLICAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS	21
3.0 princípio do não-confisco como vetor do direito de propriedade e da livre iniciativa ..	21
3.2 O não-confisco utilizado como limite à aplicação das multas tributárias pelo Supremo Tribunal Federal.....	25
3.3 Da incompatibilidade de aplicação do princípio que veda aos tributos terem efeito de confisco às multas tributárias.....	30
4 PELA PERSECUÇÃO DOS FINS A QUE SE PROPÕEM AS MULTAS TRIBUTÁRIAS: O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE	37
4.1 O princípio da proporcionalidade na Constituição de 1988: elementos, subprincípios e aspectos	37
4.2 A aferição das multas tributárias à luz do princípio da proporcionalidade, conforme o seu caráter punitivo e intimidativo	40
4.3 A possibilidade de graduação das multas tributárias	45
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

A multa tributária constitui relevante questão no campo do Direito Tributário, em torno da qual algumas celeumas jurídicas e doutrinárias se estabeleceram. Inicialmente, no que se refere à sua natureza jurídica, se reparatório-compensatória, cuja finalidade seria de resarcimento ao Estado, ou se teriam as multas caráter punitivo, com natureza de sanção penal, tendo em vista que o seu surgimento tem como pressuposto a ocorrência de uma infração tributária.

A investigação sobre sua natureza jurídica revela-se fundamental para que, a partir de uma abordagem teleológica do instituto, se possa elucidar quais seriam os patamares ideais a serem fixados, de modo a se perquirir os fins a que as mesmas se propõem. A consideração dos objetivos a serem atingidos com a imposição de multas vai indicar qual o princípio balizador apto a equalizar a relação entre Estado e contribuinte, de modo que se atenda ao postulado do Estado Democrático de Direito, no qual os vínculos jurídico-obrigacionais são determinados de forma sistemática, com base na lei e nos princípios informadores do respectivo ramo jurídico, no caso em epígrafe, constitucional tributário.

Nesse norte, questão nebulosa se refere à ausência de parâmetros concretos, o que dota o legislador de certa “liberalidade”, quando da fixação de multas tributárias aplicáveis aos contribuintes em caso de descumprimento de norma vigente e desatendimento às exigências do fisco. Tal circunstância possibilitou que as legislações estaduais e federais estabelecessem multas equivalentes ao dobro, ao triplo ou mais do valor devido, o que, em razão do montante que se forma, pode contabilizar dívidas impagáveis com a administração fazendária.

Dessa forma, se estabeleceu a controvérsia entre os contribuintes e o fisco acerca da constitucionalidade da aplicação de multas, cujo valor seja concebido como exorbitante, de tal monta a superar, por vezes, o débito principal, tendo o respectivo impasse batido às portas do Poder Judiciário.

Tal embate, ao chegar ao Supremo Tribunal Federal, obteve “guarda”, tendo o Pretérito Excelso se posicionado no sentido de que é inconstitucional a legislação que imponha multas, cujo montante leve a caracterização dos efeitos do confisco, o qual é expressamente vedado pela Constituição Federal do Brasil de 1988, nos termos do seu artigo 150, inciso IV, no que atine aos tributos.

Desta feita, não obstante consideremos incontroversa a questão relativa à inconstitucionalidade da aplicação de multa tributária em valores excessivos, resta averiguar qual seria o princípio apto à solução do deslinde, tendo em vista que a vedação aos efeitos do

confisco, nos termos da Constituição Federal, se refere aos tributos, considerando a finalidade arrecadatória destes.

Nesse sentido, nos propomos na presente pesquisa a uma análise da questão não sob o aspecto confiscatório, conforme fundamentado pela Suprema Corte, mas suscitamos nos debruçar sobre o assunto a partir de uma análise do princípio da proporcionalidade entre a infração, ou seja, entre o ilícito tributário, e a sanção imposta.

Assim, dadas as similitudes entre o ilícito tributário e o ilícito penal, em termos ontológicos, veremos que o princípio da proporcionalidade com as suas três máximas, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, se mostra mais apto a balizar a atuação do legislador e do interprete da lei no tocante à fixação das multas tributárias, dada sua função sancionatória aplicada ao ilícito tributário.

Nesse norte, a pesquisa desenvolver-se-á em três capítulos. No primeiro, são delineados conceitos iniciais acerca das obrigações tributárias, bem como o tipo de multa que o descumprimento de tais obrigações dá ensejo, discorrendo, por último, sobre a sua natureza jurídica. O segundo capítulo versará sobre aspectos gerais do princípio da vedação ao confisco, à luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, para, depois, contextualizá-lo quanto à questão das multas tributárias, e demonstrar a incongruência existente na extensão do mesmo àquelas, tendo em vista o conteúdo finalístico que difere às multas dos tributos, finalizando o capítulo descartando alguns aspectos utilizados pela jurisprudência do STF para imposição de limite às multas tributárias com base neste princípio.

Fundando-se nas ponderações feitas ao longo do trabalho, o terceiro capítulo apresentará o princípio da proporcionalidade, abordando-o, inicialmente, sobre o prisma da Constituição Federal, para depois demonstrar que o mesmo revela-se mais adequado para ser utilizado como parâmetro para a sujeição das multas tributárias a limites, tendo em vista, inclusive, a própria alusão feita pelos ministros do Supremo Tribunal Federal quando do enfrentamento da questão a elementos próprios deste princípio. Por último, arrematar o capítulo, discorrendo sobre a possibilidade de graduação das multas, conforme determinados aspectos objetivos e subjetivos, como se faz no direito penal para a dosimetria das penas.

2 A MULTA POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 A aplicação de multa pelo descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória

As relações humanas, quando alcançadas pelo Direito, dão origem às relações jurídicas, posto que aquele lhes confere eficácia, disciplinando-as no mundo dos fatos. Assim, temos que as relações jurídicas são viabilizadoras da formação de vínculos, ao passo que, amparadas pela norma jurídica, estabelecem um laço subjetivo, atribuindo direito a uns e conferindo a outros o dever de cumpri-lo, daí o surgimento do instituto jurídico das obrigações.

Nesse contexto, Clovis Beviláquia¹ conceitua a obrigação como “a relação transitória de direito que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável em proveito de alguém conosco juridicamente relacionado, ou que, em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão”. Desse modo, na relação obrigacional, há um fim a ser alcançado, em momento certo, dada a sua transitóridade, o qual, ao ser atingido, dar causa a sua extinção.

Ademais, cabe relevar que toda obrigação provém da Lei, posto que se aquela não tiver o traço jurídico da coerção, encerrará, tão somente, uma obrigação moral. Assim entende Ângela Maria da Motta Pacheco², a qual assevera que qualquer obrigação, com força jurídica, terá fundamento na lei, quer se origine da vontade das partes que se ligam, em se tratando de obrigação que se sedimenta no direito privado, quer se origine da lei, independentemente da vontade das partes, na obrigação de direito público.

Enquanto as obrigações, cujo vínculo se forma, predominantemente, em razão da vontade das partes, se estabelecem na seara do Direito Civil, no Direito Tributário, embora se aplique àquelas princípios gerais informadores do Direito das Obrigações, há o traço distintivo de serem originárias diretamente da Lei, independente da vontade das partes. Quanto às especificidades e aos elementos das obrigações tributárias, Ruy Barbosa Nogueira³ assim discorre:

A Obrigaçāo Tributária e os seus elementos: a lei, o fato, os sujeitos e o objeto. Assim, particularizando mais, podemos colocar as figuras tributárias e teremos que a

¹ BEVILÁQUIA, Clovis. **Código Civil comentado**. 10.ed. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda, 1955, p.6.

² PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p.155.

³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.141.

obrigação tributária é uma relação de direito público prevista na Lei descritiva dos fatos pela qual o Fisco (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto).

Desta feita, uma vez que ocorre no mundo dos fatos a hipótese de incidência previamente descrita na norma, resta por configurado o fato gerador, dando surgimento à obrigação tributária, em razão da subsunção do fato à norma, a qual pode ser uma obrigação tributária principal ou acessória. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional⁴, no art. 113 e parágrafos seguintes assim dispõe:

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.

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

Assim, temos que a obrigação principal, da qual decorre o crédito tributário, tem por objeto uma prestação de dar, ou seja, de pagar quantia em dinheiro ao Estado, enquanto a obrigação acessória tem por objeto uma obrigação de fazer ou não fazer, seja de prestar declarações, emitir notas fiscais, além de outras incumbências que a legislação tributária determinar.

Não obstante as obrigações acessórias, em princípio, se refiram a deveres instrumentais ou formais, sem conteúdo patrimonial, uma vez que estas não sejam observadas pelo contribuinte, a penalidade pecuniária decorrente desta inobservância converte-se em obrigação principal.

Desse modo, uma vez configurada uma obrigação tributária, não obstante a principal via para a sua extinção seja o adimplemento da respectiva prestação, em se tratando de obrigação tributária principal, com o pagamento do respectivo crédito, conforme disposto no art. 156, I, do Código Tributário Nacional, o seu não adimplemento pelo contribuinte, no valor, no tempo e na forma previstos em lei, constitui uma infração à legislação tributária, à qual é cominada uma sanção.

⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso: 12 de julho de 2017.

No âmbito do Direito Tributário, Paulo de Barros Carvalho⁵ indica as seguintes modalidades de sanções tributárias: a) penalidade pecuniária; b) multas de mora; c) juros de mora; d) apreensão de mercadorias; e) perda de mercadorias e f) sujeição ao regime especial de controle. Enquanto para Sacha Calmon Navarro Coelho⁶, as sanções fiscais somente podem ser pecuniárias (multa), posto que aos povos civilizados repugna que possa o Estado cassar direito, confiscar bens ou afetar a liberdade do contribuinte ou do responsável pelo fato destes terem descumprido deveres legais.

Assim, a multa tributária é definida por Eduardo Sabbag⁷, como sendo a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado, a qual se trata de penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou de sanção. Acrescentando o aspecto que se refere à distinção da multa e do tributo, Júlio César Krepsky⁸ considera a multa tributária uma consequência negativa prevista no ordenamento jurídico, de natureza pecuniária, que representa diminuição de bens jurídicos do infrator, instituída em lei, a qual não se confunde com tributo, aplicada por autoridade administrativa.

Conforme alhures pontuado, as obrigações tributárias podem ser principal ou acessória, cujo descumprimento implicará na ocorrência de infração tributária substancial ou formal, respectivamente. Neste sentido, Ruy Barbosa Nogueira⁹ assevera que as infrações substanciais vão atingir diretamente o poder de tributar, enquanto as infrações formais vão atingir o poder de regular e de regulamentar.

Configurada a existência de infração tributária substancial, haverá a incidência da multa tributária convencionalmente denominada de moratória, cujo pagamento não dispensa o infrator de pagar o crédito tributário, sendo, tão somente, um plus em relação a ele. De outra banda, diante da ocorrência de infração tributária formal, haverá a incidência da multa, a qual, convencionalmente, denomina-se de multa formal, como bem explica Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰:

As sanções tributárias mais difundidas são as multas (sanções pecuniárias). Sancionam tanto a infração tributária substancial quanto a formal. As multas que punem a quem descumpriu obrigação principal são chamadas de “moratórias” ou de “revalidação”; e as que sancionam aos que desobedeceram obrigação acessória

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 498.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. P.51.

⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.380.

⁸ KREPSKY, Júlio César. **Limites das multas por infrações tributárias**. Leme: J. H. Mizuno, 2006, p. 96-98.

⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, P.195.

¹⁰ COELHO, op. cit., p.39.

respondem pelo apelido de “formais” ou “isoladas”.

Desta feita, uma vez rompida a ordem jurídica informadora das obrigações tributárias, tem-se, nesse contexto de transgressão, o surgimento da multa tributária, a qual guarda relação intrínseca com o tipo de infração cometida. É mister destacar que a compreensão da relação existente entre infração substancial e multa moratória e infração formal e multa formal é imprescindível para avançarmos no presente tema, sobretudo no que se refere às discussões acerca de sua natureza jurídica e o consequente tratamento dado pelo Supremo Tribunal Federal quanto ao estabelecimento de limites às mesmas.

2.2 A natureza jurídica das multas tributárias

A análise sobre a natureza jurídica de um instituto implica em identificarmos o que ele representa no direito, e, por conseguinte, qual a sua função no âmbito social. Consoante define Maria Helena Diniz¹¹, a natureza jurídica é o “significado último dos institutos jurídicos”, podendo ser tida como a “afinidade que um instituto jurídico tem em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído a título de classificação”.

No caso das multas tributárias, temos que o seu surgimento coincide com uma transgressão, ou seja, a partir do descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, do qual emerge uma infração substancial ou formal, o que indica que aquela integra a categoria jurídica das sanções tributárias.

Estabelecidas estas premissas, Hector Villegas¹² considera importante, ainda, o elemento fraude no agrupamento das infrações tributárias, e propõe uma divisão das mesmas em três grupos que se formam em razão do descumprimento: a) meramente omissivo, b) fraudulento de obrigação tributária principal e c) o descumprimento de uma obrigação tributária formal, o que implica uma classificação das multas considerando elementos subjetivos, em conformidade com as minúcias dos atos praticados.

Conforme seja o descumprimento das obrigações supracitadas, haverá a multa tributária em razão do atraso no recolhimento do tributo, por falta do pagamento do tributo, por sonegação fiscal e pelo descumprimento de uma obrigação acessória.

Na multa por atraso no recolhimento do tributo o sujeito passivo chega a cumprir as obrigações acessórias a ela relacionadas, como, por exemplo, a emissão de notas fiscais,

¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.52.

¹² VILLEGRAS, Hector. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p.149.

dando conhecimento à autoridade administrativa do respectivo fato gerador, contudo, não paga o tributo no dia do seu vencimento, a qual, nos dizeres de Hugo de Brito Machado¹³, se trata de multa moratória, que, a seu ver, é dotada de natureza indenizatória:

Nesta situação a multa não tem natureza punitiva, mas simplesmente indenizatória. Seu objetivo é simplesmente reparar os prejuízos que tem o fisco por ficar privado do valor do tributo durante certo prazo. É a multa moratória. Pode ocorrer, e frequentemente acontece, que a lei estabeleça multa com o nome de moratória, mas em montante superior ao que corresponderia a tais prejuízos. Será multa punitiva e não apenas moratória. Multa moratória seria apenas aquela cujo montante não fosse além da remuneração do capital respectivo no mercado de crédito.

No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira¹⁴ aduz que a multa de mora não tem caráter de punição, mas de indenização pelo atraso do pagamento, em que o fisco, tendo concluído o lançamento, remete notificação com prazo de pagamento, constituindo o ato do contribuinte, uma mora e não uma infração.

Afere-se que os argumentos que sustentam a natureza indenizatória da multa por atraso consubstanciam-se no fato de que o sujeito passivo não teria praticado nenhum ato tendente a dificultar a ação do fisco, não agindo, assim, com dolo, viabilizando àquele as condições de fazer o correspondente lançamento, cuja falta de pagamento dará ensejo à execução e não à lavratura de auto de infração.

De outra banda, Gaetano Paciello¹⁵, ao aludir à distinção entre os tributos e as multas, enfatiza o caráter sancionatório destas:

Em suas linhas institucionais, a prestação tributária se distingue das prestações pecuniárias que a lei comina pela violação de determinados normas, pois, neste caso, o caráter sancionatório da prestação pecuniária, seja qual for a denominação dada (multa, pena pecuniária etc), qualifica ulteriormente a coatividade da sanção e a diferencia da coatividade do tributo.

Corroborando, em parte, com o pensamento invocado Ives Gandra da Silva Martins¹⁶ ao definir a multa por atraso como uma penalidade tributária de natureza resarcitória, não deixa de considerar o seu caráter sancionatório, apesar de, contraditoriamente, atribuí-la o objetivo de compensar os prejuízos sofridos em razão do atraso no pagamento do tributo.

Se é uma penalidade, não há que se falar em ressarcimento ou compensação, mas sim em uma punição em razão do pagamento feito a destempo, cuja aplicação desmotiva o sujeito

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções tributárias. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Sanções Tributárias**. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979, p.251.

¹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.199.

¹⁵ PACIELLO, Gaetano. As sanções do direito tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Sanções Tributárias**. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979, p.36.

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980, P.58.

passivo a incidir em mora.

Enfatizando a dificuldade de distinguir o atraso no pagamento da falta de recolhimento do tributo, Hugo de Brito Machado¹⁷, quanto a esta, aponta como nota distintiva a situação em que o fato gerador da correspondente obrigação não é levado a conhecimento do fisco, e releva que, neste caso, o objetivo da multa é punir o inadimplente, tendo natureza nitidamente penal. Na mesma linha, Ives Gandra da Silva Martins¹⁸ reconhece que a multa por falta de recolhimento do tributo está na categoria das sanções punitivas do tributo, cuja ocorrência pressupõe a existência de culpa do contribuinte, não de dolo:

Tal característica, própria da multa por falta de recolhimento, torna o sujeito passivo da relação tributária, que lhe deu causa, sujeito a obrigação adicional de natureza punitiva, como forma de compensar, além do resarcimento pelo tempo decorrido, o risco inerente, afastada pela iniciativa do Erário, de a obrigação tributária vir a ser extinta por força da decadência, antes de poder constituir-se em crédito tributário.

Com entendimento diverso, José Carlos de Souza Costa Neves e Djalma de Campos¹⁹ afirmam que as referidas multas tem nítido caráter indenizatório, aproximando-se das multas civis, e como tal, são transmissíveis aos sucessores.

Depreende-se dos entendimentos trazidos à baila que o que distingue o atraso da falta do recolhimento do tributo é o fato de que, neste caso, o lançamento não chega a acontecer, pois se há o lançamento, o crédito tributário resta constituído e pronto para ser extinto, em regra, mediante pagamento, e caso o sujeito passivo não o faça na data prevista, incorre este em atraso.

Não obstante a aludida distinção apontar que apenas quanto à falta do recolhimento do tributo seriam as multas punitivas, em razão da não constituição do crédito, o que elide a cobrança do fisco e potencializa as dificuldades da atividade de arrecadação, de igual modo, entendemos que é de interesse do fisco que o crédito constituído, apto a ser pago, o seja ao tempo estabelecido, pois, do contrário, a multa aplicada pelo atraso tem o mesmo intento de punir o contribuinte pelo pagamento feito a destempo, desestimulando tal conduta.

De outra banda, a multa por sonegação de tributo, cuja conduta caracteriza tanto uma infração tributária como penal, para Ives Gandra da Silva Martins²⁰ se distingue da multa por falta de recolhimento do tributo em razão de dois elementos, que são a existência de dolo e a

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Sanções tributárias. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Sanções Tributárias**. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979, p. 250-251.

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 980, p.56-57

¹⁹ NEVES, José Carlos de Souza Costa; CAMPOS, Djalma de. Sanções Tributárias. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Sanções tributárias**. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979, p.19.

²⁰ MARTINS, op. cit., p.61

necessidade de desincentivar a reincidência, para o qual a multa, nesse caso, dota-se de natureza punitiva. No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira²¹ assevera que ao sonegar, o contribuinte esconde do conhecimento do fisco a realização do fato gerador, a sua natureza ou, ainda, as circunstâncias materiais ou suas condições pessoais, agindo, assim, de forma dolosa.

No que se refere às multas pelo descumprimento de uma obrigação acessória, explica Hugo de Brito Machado²² que a mesma é pena administrativa e tem natureza punitiva. No mesmo sentido entende José Carlos Graça Wagner²³:

Não é simples acréscimo moratório. Pelo contrário, supõe agressão à norma de natureza tributária e gera o direito à penalidade específica por infração à exigência legal relativa a prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação e da fiscalização da obrigação tributária principal estrito senso.

De outra banda, José Carlos de Souza Costa Neves e Djalma de Campos²⁴ entendem que por obstaculizar o controle e a fiscalização do regular cumprimento da obrigação principal, tal infração causa dano ao erário público, em razão de que a sanção correspective reveste-se de caráter indenizatório por dano presumido.

Assumindo posição intermediária, Ives Gandra da Silva Martins²⁵ classifica a aludida multa como integrante da categoria das sanções corretivas, com densidade menos severa que as sanções punitivas e desincentivadoras, tendo por característica a reorientação de erros havidos.

Contudo, para maior parte da doutrina, a conduta ensejadora das multas formais reside no fato de se infringir exigência legal viabilizadora das atividades de controle e fiscalização da administração fazendária, de modo que, ao sancionar tais condutas mediante a aplicação de multa, não se busca indenizar o erário pelo dano presumido decorrente de falhas formais, nem tão somente fazer incidir um caráter pedagógico sobre o sujeito passivo, mas, sobretudo, visa a puni-lo pela infração já consumada, e, via de consequência, demonstrá-lo que sua conduta lhe trará mais dissabores do que proveitos.

²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 197.

²² MACHADO, Hugo de Brito. Sanções tributárias. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Sanções tributárias**. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979, p.253-254.

²³ WAGNER, José Carlos Graça. Penalidades e acréscimos na legislação tributária. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Sanções tributárias**. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979, p.327.

²⁴ NEVES, José Carlos de Souza Costa; CAMPOS, Djalma de. Sanções Tributárias. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Sanções tributárias**. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979, p.22.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980, 61.

2.3 A punição como aspecto preponderante

O cumprimento das obrigações tributárias é fundamental para viabilizar a existência e o devido funcionamento do Estado, tendo em vista que a atividade de arrecadação constitui uma fonte elementar de recursos para o custeio das despesas estatais. Assim, uma vez que haja o descumprimento dessas obrigações, com o rompimento da ordem jurídica tributária, o legislador ordinário, no exercício do seu poder de coerção, sanciona e pune tais condutas.

Para Hans Kelsen²⁶ a sanção constitui o núcleo do ordenamento jurídico, a qual é elementar para distinguir o Direito das demais ordens sociais:

Quando uma ordem social, tal como a ordem jurídica, prescreve uma conduta pelo fato de estatuir como devida (devendo ser) uma sanção para a hipótese da conduta oposta, podemos descrever esta situação dizendo que, no caso de se verificar uma determinada conduta, se deve seguir determinada sanção. Com isto já se afirma que a conduta sancionante da sanção é proibida e a conduta oposta é prescrita.

Dessa forma, constata-se que a sanção é pressuposto do direito, e quem descumpre a ordem jurídica se sujeita às consequências por ele ditadas, uma vez que as normas que compõem o ordenamento jurídico tem seu cumprimento garantido por sanções. Nos dizeres de Ives Gandra da Silva Martins²⁷, sendo a lei norma jurídica dotada de sanção, uma de suas características essenciais é a existência de penalidade aplicável aos que a infringem.

Dando ênfase ao caráter punitivo da sanção tributária, Maria Luíza Vianna Pessoa de Mendonça²⁸ assim discorre:

A sanção tributária tem por escopo básico o de obrigar os destinatários dos deveres legais ao seu cumprimento por meio do exercício da força pelo Estado, ou seja, seu primeiro objetivo é o de coagir essas pessoas a cumprirem os deveres a seu cargo sabendo que, se não o fizerem, estarão sujeitas à imposição de uma sanção. Mas, uma vez não cumprido um desses deveres legais, o autor do ilícito deverá ser punido, e a sanção tributária exterioriza então o seu caráter punitivo. A sanção tributária, portanto, como ocorre com a sanção penal, tem caráter intimidativo e caráter punitivo ou repressivo.

Não obstante o caráter intimidativo/repressivo próprio das sanções, no que se refere às sanções tributárias, especificamente no tocante às multas, há divergência doutrinária quanto às multas moratórias serem ou não punitivas. Na concepção de Bernardo Ribeiro de Moraes²⁹ a

²⁶ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, P.27.

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 25

²⁸ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **Multas tributárias - Efeito confiscatório e desproporcionalidade – Tratamento jusfundamental**. In: FICHER, Octavio Campos (Coord). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 249.

²⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 200, p.590.

natureza da multa moratória não é penal, tratando-se de um ônus de natureza civil, mais especificamente, reparatório-compensatório do dano que sofre a Fazenda Pública com a impontualidade do devedor.

Na mesma linha de intelecção segue Ives Gandra da Silva Martins³⁰, para quem a multa por atraso no pagamento do tributo tem a função de compensação dos prejuízos sofridos pelo Fisco.

Júlio César Krepsky³¹, enfatizando a natureza indenizatória das multas moratórias, assevera que, em contraposição a estas, pode ser indicada a existência de multas cujo objetivo não é de recompor o patrimônio do ofendido, mas de desestimular a prática da infração, nas quais, mesmo que coexista, a função resarcitória, reparatória ou indenizatória fica em segundo plano, prevalecendo a intenção de efetivamente punir o infrator.

O Código Tributário Nacional³², ao dispor sobre a responsabilidade solidária nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, consagrou o entendimento de que as incidências moratórias são penalidades, conforme disposto no artigo 134, parágrafo único, assim redigido: “O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório”.

Ademais, com a edição da Súmula 565 pelo Supremo Tribunal Federal³³, cujo enunciado estabelece que: “multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falências”, resta clarividente, pois, que as multas tributárias, inclusive as moratórias, tem caráter punitivo. Nesse sentido nos ensina Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça³⁴:

Não resta dúvida de que a multa que é cominada por falta ou insuficiência do recolhimento do tributo – ou descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal – tem natureza punitiva ou penal e não um caráter indenizatório da mora. Para reparar ou indenizar a mora, o fisco tem autorizado em seu favor a cobrança dos chamados juros de mora. A multa, neste caso, que se convencionou chamar de multa moratória, vem prevista em lei para inibir o inadimplemento da obrigação tributária principal pelo sujeito passivo, e uma vez não atingido tal desiderato, para puni-lo pela mora no adimplemento da mesma obrigação, que configura um ilícito tributário ou descumprimento de um dever legal.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 56-58.

³¹ KREPSKY, Júlio César. **Limites das multas por infrações tributárias**. Leme: J. H. Mizuno, 2006, p.105.

³² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso: 15 de julho de 2017.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 565. Brasília, 15 de dezembro de 1976. Disponível em:<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>. Acesso em: 15 de julho de 2017.

³⁴ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas Tributárias - Efeito Confiscatório e Desproporcionalidade – Tratamento jusfundamental. In: FICHER, Octavio Campos (Coord). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p.249.

Desta feita, ainda em consonância com o artigo 161 do Código Tributário Nacional³⁵, cujo teor dispõe que: “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, temos que compete aos juros compensar o credor pela indisponibilidade do dinheiro na data fixada em lei para o adimplemento da prestação, ou seja, pela mora.

Quanto à recomposição do tributo pago em atraso, nos dizeres de Gaetano Paciello³⁶, “incumbe à correção monetária dos débitos fiscais colocar, em termos atuais de poder aquisitivo, a parcela tributária devida aos cofres públicos.”

Assim, retirada da multa a função compensatória pela mora, atribuída aos juros, e o papel de atualização do tributo pago em atraso, próprio da atualização monetária, desponta como função precípua desse instituto o seu caráter punitivo, que se desdobra em preventivo e repressivo.

Conforme bem explica Sacha Calmon Navarro Coelho³⁷, a multa fiscal é sempre sanção, quer seja moratória, caso em que se pune a mora relativamente à obrigação de dar dinheiro ao Estado, quer seja formal em que se castiga o inadimplemento de deveres instrumentais. Ao passo que Luciano Amaro³⁸ releva, ainda, o seu caráter pedagógico, o qual é inerente tanto às sanções administrativas como às penais, tendo em vista que ambas trazem consigo objetivos educativos.

Não obstante as distinções supra aludidas, o Ministro Luiz Roberto Barroso, quando do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 727.872/RS³⁹, ao discorrer sobre as multas existentes no Direito Tributário, fez referência a três espécies de multas:

No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-

³⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso: 15 de julho de 2017.

³⁶ PACIELLO, Gaetano. As sanções do direito tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Sanções Tributárias.** São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979 p. 165.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias.** 2.Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 75.

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 7.ed. São Paulo. Saraiva, 2001, p. 423.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg no Agravo de Instrumento. nº 727.872/RS. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 28 de abril de 2015.

se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.

Conforme se verifica, a despeito da Súmula 565 do Supremo Tribunal Federal⁴⁰ estar vigente, a qual estabelece que as multas moratórias também são dotadas de natureza punitiva, a classificação supra distingue as multas moratórias das punitivas, além de subdividir estas em punitivas isoladas, referindo-se àquelas aplicadas pelo descumprimento de uma obrigação acessória (multa formal), e em punitivas acompanhadas do lançamento de ofício, quanto às multas impostas nos casos de sonegação fiscal.

Não obstante a referida classificação seja sugestiva de que persistem as divergências quanto à natureza jurídica das multas tributárias, resta cristalino o seu caráter eminentemente punitivo, próprio das sanções, o que se corrobora tanto pelo entendimento sumulado, quanto pela incidência dos juros e da correção monetária, que dão conta, respectivamente, da função compensatória e de recomposição do tributo pago em atraso.

No mesmo sentido releva-se, ainda, o artigo 112 do Código Tributário Nacional⁴¹, cujo teor assim estabelece: “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado”, o que revela a inspiração do aludido diploma legal em princípios de Direito Penal para regular questões relacionadas à multa por infração tributária.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 565. Brasília, 15 de dezembro de 1976. Disponível em:<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>. Acesso em: 15 de julho de 2017.

⁴¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso: 17 de julho de 2017.

3 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO UTILIZADO COMO LIMITE PARA APLICAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

3.1 O princípio do não-confisco como vetor do direito de propriedade e da livre iniciativa

A vedação da utilização de tributo com efeito de confisco foi prevista de forma expressa pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro no artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988⁴², muito embora a Constituição de 1946⁴³ fizesse menção, de forma implícita, aos efeitos do confisco em matéria tributária ao tratar do princípio da capacidade contributiva do contribuinte, cujo artigo 202 dispunha que: “Os tributos tem caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

A vedação ao confisco, desde a Constituição de 1824⁴⁴, era prescrita, sobretudo, para efeito de penalidade, conforme corporificado no artigo 127 deste diploma legal:

Art. 127 A inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição Imperial, pela maneira seguinte:

(...)

XX – Nenhuma pena passará da pessoa do delinquente. Portanto não haverá em caso algum confiscação de bens, nem a infâmia do reu se transmitirá aos parentes em qualquer grau que seja.

Igualmente, as Constituições que seguiram a Carta Política de 1824 abordaram o tema sob essa perspectiva, relacionando-o à ideia de punição por crime, com exceção da Constituição de 1891⁴⁵ que não fez qualquer menção ao confisco, até que a Carta Política de 1946, de inspiração liberal, deu contornos mais claros ao assunto com enfoque em matéria tributária.

⁴² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicacomilado.htm>. Acesso em: 02 de agosto de 2017.

⁴³ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 02 de agosto de 2017.

⁴⁴ BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**: outorgada em 22 de abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 02 de agosto de 2017.

⁴⁵ BRASIL. Constituição (1891). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 02 de agosto de 2017

Desta feita, a previsão legal que estipula a vedação de tributos para efeito de confisco constante na Carta Magna de 1988 consiste em uma garantia ao contribuinte, ao passo que implica uma limitação constitucional ao poder de tributar, conforme propugna o artigo 150, IV, da Constituição Federal⁴⁶, cujo teor estabelece que: “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”.

Em sentido genérico, na definição formulada por De Plácido e Silva⁴⁷ confisco é: “vocábulo que deriva do latim *confiscatio*, de *confiacare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”. Salienta-se, contudo, que a vedação albergada na Constituição Federal se refere ao tributo com efeito de confisco, e se dirige, em um primeiro momento, ao legislador infraconstitucional, e, em um segundo momento, aos interpretes e aplicadores da Lei.

Quanto à palavra “efeito” que compõe a expressão “efeito de confisco”, cuja proibição encontrasse inserida na Constituição Federal, Estevão Horvath⁴⁸ afirma que o referido vocábulo amplia o alcance do princípio. Assim explica o autor:

(...) se a vedação genérica do confisco está a proibir que a tributação seja onerosa a ponto de retirar 100% da renda ou do patrimônio de alguém (o que, de per si, é suficientemente óbvio para prescindir de jurisprudência que o diga), ao vedar-se a “utilização de tributo com efeito de confisco” se estaria ampliando o alcance do princípio, na medida em que não seria confiscatório somente quando se priva a pessoa das suas rendas ou bens por meio da tributação, mas também quando restasse comprovado que a imposição de que se cuida produziu esse indesejado efeito.

De outra banda, assevera Paulo Cesar Baria de Castilho⁴⁹, que a proibição constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco revela o dever do Estado de conservar a atividade privada, tendo em vista a existência no ordenamento jurídico de princípios que valorizam a iniciativa privada e a economia de mercado, muito embora, para aquele, o objetivo principal desse postulado seja o de garantir que a tributação seja utilizada pelo Estado como fonte de arrecadação e redistribuição de receitas:

A vedação constitucional à utilização de tributo com efeito de confisco não tem por

⁴⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 02 de agosto de 2017.

⁴⁷ SILVA. De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 505.

⁴⁸ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 40 e 41.

⁴⁹ CASTILHO, Paulo Cesar. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 97.

objetivo principal proteger a propriedade; isso ocorre de maneira apenas indireta. Isso porque, como já foi dito, a Constituição tem outros dispositivos específicos para protegê-la, conforme visto acima. Ao nosso ver, o principal objetivo da previsão constitucional contida no art. 150, inc. IV, da Carta Política de 1988 é limitar o poder de tributar, ou seja, é evitar que, com a tributação, o Estado atinja outros objetivos que não sejam aqueles próprios de sua natureza de instrumento de arrecadação e redistribuição de receitas.

Muito embora a vedação ao confisco tenha sua gênese atrelada ao direito de propriedade e da livre iniciativa, Cassiano Menke⁵⁰ assevera que tal proibição tem cunho mais abrangente e visa a resguardar outros direitos além destes. Senão vejamos:

Não é apenas à extinção do direito de propriedade que se reporta o dispositivo, mas a todo direito que seja restrinido excessivamente pelas normas tributárias, visto que as obrigações por ela instituídas projetam consequências comportamentais e patrimoniais que encontram alvo na dignidade humana, na vida, na liberdade de exercício da atividade econômica, na propriedade, na personalidade – dentre outros, podendo esses “efeitos de confisco” ser constatados no âmbito de qualquer um desses direitos.

Dando ênfase à proteção ao direito de propriedade e da livre iniciativa, ao discorrer sobre a proibição ao efeito confiscatório dos tributos, Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça⁵¹ estabelece que tal proibição decorre da necessidade de se efetuar uma ponderação entre o direito de propriedade e as liberdades econômicas, e o dever fundamental de pagar tributos. Roque Antônio Carrazza⁵², por sua vez, explica que a tributação é confiscatória quando chega a agredir a propriedade privada, ao ponto de fazê-la desaparecer.

Igualmente aduz Hugo de Brito Machado⁵³, para quem a proteção da propriedade privada é o principal objetivo a ser perquirido com a vedação aos efeitos do confisco:

De todo modo, mesmo em face das dificuldades de interpretação resultantes da indefinição do que seja um tributo com efeito de confisco, o preceito constitucional demonstra um rumo a ser seguido pela tributação no Brasil. Ela deve ser um instrumento pelo qual o Estado há de obter os meios financeiros para o atendimento de seus gastos. Nunca, porém, um instrumento de extinção da propriedade privada. Essa diretriz servirá de bussola para o hermeneuta, especialmente para o juiz.

Consoante demonstrado, não obstante a doutrina majoritária formule que o efeito confiscatório se verifica uma vez que haja limitação ao exercício de direitos, notadamente aqueles que se referem ao direito de propriedade e das liberdades econômicas, em cujo bojo

⁵⁰ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos do confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 80.

⁵¹ MENDONÇA, Maria Luiza Viana Pessoa de. Multas tributárias - efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: FICHER, Octavio Campos (Coord). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. P. 246.

⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 220.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991. p. 77.

está a liberdade de exercício de ofício, trabalho ou profissão e a liberdade de iniciativa econômica, questão complexa diz respeito à identificação da configuração do efeito confiscatório no contexto fático, vale dizer, a partir de que momento um tributo deixa de ser tolerável e passa a ter efeito confiscatório.

Tomando como exceção o exercício do poder de polícia, Cecília Maria Hamati⁵⁴ entende que, para este fim, pode ser admitida a tributação sem a observância do princípio do não-confisco. Igualmente entende Aliomar Baleeiro⁵⁵ que assim aduz: “outras vezes, o imposto há de ser quase confiscatório, para tornar-se útil ao exercício do poder de polícia no objetivo de estorvar certo uso ou atividade”.

De outra banda, Cassiano Menke⁵⁶ ao afastar a perspectiva de sanção quanto aos efeitos do confisco, assim discorre:

Não se pretendeu evitar que o tributo seja causador de uma penalidade, até mesmo porque tributo e sanção são elementos que não se podem confundir. O primeiro não equivale ao segundo, tampouco as atividades que geram seu pagamento podem ser caracterizadas como ensejadoras da aplicação de uma pena pela via tributária. Quisesse o legislador constituinte se referir à sanção, teria vedado a utilização do tributo como meio para “confisco de bens” e não par produção dos “efeitos de confisco” – que são coisas diferentes.

Enfatizando a dificuldade de se delimitar a linha demarcatória da incidência do confisco, Paulo de Barros Carvalho⁵⁷ considera que esta ainda não está suficientemente elaborada pela doutrina, cuja dificuldade não reside na ideia do que seja o confisco, mas sim na identificação do limite a partir do qual incide a vedação constitucional. Nos dizeres do autor: “...aquilo que para alguns tem efeito confiscatório, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lídima de exigência tributária”.

No mesmo sentido entende Luciano Amaro⁵⁸, para quem o princípio da vedação de tributo confiscatório não importa um preceito matemático, mas se trata de um critério informador da atividade do legislador, sendo, também um preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, de acordo com o caso concreto, irão mensurar se determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Desta feita, conforme se infere das considerações supracitadas, resta cristalino que a

⁵⁴ HAMATI, Cecília Maria. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 275.

⁵⁵ BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.546.

⁵⁶ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos do confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 80.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002, p 157-159.

⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.145.

vedação aos efeitos do confisco prescrita na Constituição Federal de 1988, em que pese ser uma limitação ao poder de tributar, guarda intrínseca relação com a proteção ao direito de propriedade e da livre iniciativa, ou seja, o que se visa a atingir com a aplicação de tal princípio é evitar que o Estado, no exercício de sua atividade de arrecadação, imponha ao contribuinte carga tributária excessivamente onerosa que comprometa a propriedade privada e as liberdades econômicas.

Nesse norte, resta clarividente que não há como atribuir aos efeitos do confisco na alcada do direito tributário um caráter de punição, nem tampouco salvaguardar exceções que busquem admiti-lo em razão do exercício do poder de polícia do Estado. Ademais, no caso concreto, a invocação do princípio da vedação ao confisco a fim de conter a atividade tributária do Estado é questão de difícil aferição, tendo em vista que, materialmente, não é fácil mensurar até que ponto é suportável os encargos impostos ao contribuinte em razão da atividade fiscal do Estado, e quando estes deixam de ser imprescindíveis ao suprimento das funções do Estado passando, então, a invadir a propriedade privada e comprometer as liberdades econômicas e a livre iniciativa.

3.2 O não-confisco utilizado como limite à aplicação das multas tributárias pelo Supremo Tribunal Federal

Existem na doutrina manifestações erigidas no sentido de que as multas por infração tributária não estariam sujeitas a limites, a exemplo do que entende Bernardo Ribeiro de Moraes,⁵⁹ para o qual a multa fiscal não teria limite em relação ao seu quantum, ao contrário da multa civil, cujo montante não pode ultrapassar o valor da obrigação principal, ou ainda nos dizeres de Hugo de Brito Machado⁶⁰ para quem a multa de 300% (trezentos por cento) do valor da mercadoria vendida sem nota é um excelente instrumento de combate à sonegação de tributos, salientando, assim, a eficácia da imposição de multa em montante exorbitante, o que, em sua opinião, seria compatível com a finalidade preventiva/punitiva desse instituto jurídico.

Seria, contudo, incompatível com o Estado Democrático de Direito admitir que o legislador, quando da fixação de sanções pecuniárias, não observasse limites, de modo a extrapolar o próprio alcance da sanção, desrespeitando direitos fundamentais, até porque, enquanto penalidade pecuniária, a multa tributária, diferentemente do tributo, não tem como

⁵⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compendio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p.601

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p.105.

este finalidade arrecadatória. Todavia, a grande dificuldade reside na invocação de parâmetros legais que deem o suporte jurídico adequado na fixação das multas tributárias, como bem explica Júlio Cesar Krepsky⁶¹:

No âmbito das regras jurídicas que preveem os percentuais de multas por infrações tributárias, verifica-se que não há um critério identificável relacionado ao patamar máximo a ser observado pelas leis respectivas. Na verdade, o legislador age como se de fato não houvesse limites jurídicos para tais multas.

Acrescente-se, ainda, o fato de que, além das multas que se traduzem em percentuais sobre as operações, existem aquelas impostas em valor fixo, que não guardam proporção com o tributo que eventualmente deixou de ser pago ou que foi pago em atraso, as quais atingem da mesma maneira contribuintes que se encontram em situações econômicas distintas e que são devedores de montantes diversos.

Assim, se de um lado a penalidade pecuniária não pode ser irrisória a ponto de não surtir nos contribuintes os efeitos que dela se esperam, de outra banda, o seu *quantum* deve ser o suficiente para provocar naqueles o sentimento de intimidação/repressão na prática de infrações tributárias, sob pena de discrepar do ordenamento jurídico vigente, o que demanda a análise da questão pelo operador do direito, o qual tomará como base as normas jurídicas que informam todo o ordenamento.

Desta feita, considerando que o Direito Tributário se sujeita às regras e princípios gerais do direito, respeitadas as especificidades trazidas por normas jurídicas próprias, como bem assevera Sacha Calmon Navarro Coelho⁶², para o qual o direito é uno, cuja divisão em ramos tem apenas caráter funcional ou didático, de modo que as particularidades de cada segmento partem do próprio ordenamento jurídico, resta clarividente, pois, que os limites jurídicos para a aplicação das multas por infrações tributárias devem ser extraídos do ordenamento jurídico como um todo, notadamente da Constituição Federal, o que habilita o Poder Judiciário a exercer o controle da legalidade e da constitucionalidade sobre as sobreditas multas.

Assim, uma vez não superados os imbróglios entre os contribuintes e o fisco na esfera administrativa no que atine a aplicação de multas tributárias tidas por aqueles como exorbitantes, bem como considerando a diversidade de decisões proferidas nos tribunais de primeira instância, na instância superior a questão foi levada para apreciação ao Supremo

⁶¹KREPSKY, Júlio César. **Limites das multas por infrações tributárias**. Ed. Leme: J. H. Mizuno, 2006. P. 159.

⁶² COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.31.

Tribunal Federal, por se tratar de matéria eminentemente constitucional, tendo, o Superior Tribunal de Justiça declinado da competência em razão da matéria, como se verifica no REsp 775187/MT⁶³:

PROCESSUAL CIVIL. APLICAÇÃO DE MULTA. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. 1. Não compete ao Superior Tribunal de Justiça o exame de questão resolvida com fundamento no princípio constitucional da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF), qual seja, a ilegitimidade da aplicação de multa no percentual de 80% (oitenta por cento), nas hipóteses previstas no art. 38, da Lei Estadual 5.902/91. 2. Precedentes. "Refoge ao âmbito do recurso especial o reexame de questão dirimida eminentemente à luz do postulado constitucional da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF), qual seja, a ilegitimidade da aplicação de multa no percentual de 75% nas hipóteses previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/96." (REsp 645.186/PE, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 17.08.2004, DJ 27.09.2004 p. 350). 3. Recurso Especial não conhecido. (grifo nosso)

(STJ - REsp: 775187 MT 2005/0137809-8, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 08/05/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 25/11/2008).

Para provocar a atuação da Suprema Corte os argumentos suscitados pelos contribuintes são de que essas multas, por serem exorbitantes, os levam, por vezes, a situação de insolvência, tendo em vista a alta carga tributária própria do Sistema Tributário Nacional, que por si já inviabiliza a adimplência das obrigações tributárias. Assim, a incidência de multas excessivas terminaria por dificultar ainda mais a situação econômica dos contribuintes, que já não conseguem adimplir com o pagamento dos tributos, tampouco o faria com relação ao valor das multas, situação prática que caracterizaria o confisco, por inviabilizar a atividade econômica, incidindo, dessa forma, sobre o próprio direito de propriedade.

Não obstante o enfrentamento da questão pelo Supremo Tribunal Federal não seja recente, as controvérsias persistem, se não mais quanto à constitucionalidade de multas exorbitantes, mais ainda quanto à dificuldade de dimensionar quando estas passariam a ser excessivas, questão que guarda relação intrínseca com o princípio jurídico invocado para nortear o saneamento da questão.

Na relatoria da ADI 551/RJ⁶⁴, que teve por objeto um dispositivo da Constituição do Rio de Janeiro, o qual estabelecia multas mínimas de 200% (duzentos por cento) para o caso de inadimplemento e de 500% (quinhentos por cento) para o caso de sonegação fiscal, o

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 775187/MT**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 08 de maio de 2007. Disponível em:<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2996638&num_registro=200501378098&data=20081125&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 26 de agosto de 2017.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, 24 de outubro de 2002. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 26 de agosto de 2017.

Ministro Ilmar Galvão, ao fazer referência ao acordão proferido no RE 91707, que teve como relator o Ministro Moreira Alves, enfatizou a possibilidade de extensão às multas tributárias da vedação prevista no artigo 150, IV, da Constituição Federal⁶⁵, que se refere aos tributos com efeito de confisco:

O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório, ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, as multas decorrentes de obrigação tributária, ainda que não tenham elas natureza de tributo.

Raciocínio semelhante foi reiterado pelo Ministro Celso de Mello quando da relatoria do Ag.Reg. no Recurso Extraordinário 754.554-GO⁶⁶, ao qual foi negado provimento por votação unânime pela 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, que manteve integralmente a decisão agravada que considerou inconstitucional a multa no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) incidente sobre o valor da operação, prevista no artigo 71, IV, do Código Tributário do Estado de Goiás⁶⁷, referente à infração que consista na falsificação, vício ou adulteração de documentos fiscais.

Na sobredita decisão o ministro, ao fazer menção a sucessivos julgados monocráticos e colegiados proferidos no âmbito da Suprema Corte, enfatizou a plena legitimidade da incidência do postulado constitucional da não confiscatoriedade sobre as multas tributárias. Para aquele os entes estatais não podem, a pretexto da prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária exigir prestações pecuniárias excessivas ao ponto de comprometerem ou mesmo aniquilarem o patrimônio dos contribuintes.

Para o magistrado, o Estado ao disciplinar o exercício do poder impositivo estatal subordinou-o a limites insuperáveis, de modo que o patrimônio privado e as atividades particulares e profissionais lícitas não fossem comprometidos em razão de excessos culminados arbitrariamente, o que se aplica também às multas:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que

⁶⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988.**

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao/compilado.htm>. Acesso em: 08 de setembro de 2017.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 754.554/ GO**, Relator: Ministro Celso de Mello, Brasília, 22 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

⁶⁷ BRASIL. ESTADO DE GOIÁS. Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991. **Institui o Código Tributário do Estado de Goiás.** Disponível em: <<ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Cte/CTE.htm>>. Acesso em: 08 de setembro de 2017.

possa conduzir, no campo da fiscalidade – trate-se de tributos não vinculados ou cuide-se de tributos vinculados (ou respectivas multas) –, 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, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).⁶⁸

Desta feita, uma vez assente o entendimento pela Suprema Corte quanto à extensão às multas da vedação constitucional que impede que os tributos tenham efeito confiscatório, questão subjacente, mas de igual relevância, se refere à possibilidade de identificação, no caso concreto, de quando a imposição de multas tributárias deixa de ser economicamente suportável para assumir feição de confisco. Tal dificuldade de mensuração foi manifestada pelos Ministros do Supremo quando do julgamento da ADI 551-RJ⁶⁹, a exemplo do Ministro Sepúlveda Pertence, que asseverou:

Esse problema de vedação de tributos confiscatórios que a jurisprudência do tribunal estende às multas, gera, às vezes, uma certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório(...). Também não sei a partir de quando um tributo ou multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.

Na mesma esteira de entendimento, o ministro Celso de Mello, no julgamento do RE 754554 / GO⁷⁰, comparou a Constituição Federal de 1934 com o texto constitucional vigente, destacando que aquela prescrevia, em seu artigo 184, que as multas de mora, por falta de pagamento de impostos ou taxas lançadas, não poderiam exceder de dez por cento sobre a importância em débito. Contudo, argumentou que a despeito de não haver uma definição constitucional de confisco em matéria tributária, tratar-se-ia, tal definição, de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes.

Reiterando que o efeito de confisco se trata de um conceito aberto, o ministro Luiz Roberto Barroso, quando da relatoria do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 754.554/ GO, Relator: Ministro Celso de Mello, Brasília, 22 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, 24 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 26 de agosto de 2017.

727.872 RS⁷¹, reconhecendo a ausência de definição quantitativa, enfatizou que o aludido princípio ainda não teve suas linhas demarcatórias objetivamente definidas, o que faz com que o seu conteúdo venha sendo construído circunstancialmente ao longo do tempo, o que o permite comportar a relativização dos referenciais com os quais o princípio lida. Dessa forma, o magistrado relaciona o dimensionamento do gravame imposto com o caso concreto. vejamos:

O fato de o princípio possuir um conteúdo difuso demanda um certo nível de correlação com o caso concreto. Como não há um limite objetivo, é inevitável verificar concretamente o quanto invasivo foi o encargo para o contribuinte nos diversos casos. Essa forma de pensar o instituto do não confisco fez surgir vários precedentes que invocam a aplicação da Súmula 279/STF.

Conforme demonstrado através dos posicionamentos levados a efeito pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal, é assente entre eles o entendimento de que as multas tributárias, a despeito de não terem natureza de tributo, também estão sujeitas à vedação constitucional que impede que os mesmos tenham efeito confiscatório, sob pena de um eventual excesso comprometer o exercício de uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação das necessidades vitais básicas dos contribuintes.

3.3 Da incompatibilidade de aplicação do princípio que veda aos tributos terem efeito de confisco às multas tributárias

Conforme já ponderado, a vedação aos efeitos do confisco constitui uma limitação ao poder tributar, ou seja, a restrição prescrita na Carta Magna visa a impedir que o Estado, a pretexto de suprir as necessidades para o funcionamento de sua “máquina”, imponha ao contribuinte tributos economicamente insuportáveis. Desta feita, o comando legislativo em epígrafe se dirige aos tributos, cujas caracterizações se encontram previstas no art. 3º do Código Tributário Nacional⁷² que assim dispõe: “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”.

Inobstante o instituto jurídico das multas tributárias não tenha definição emanada do

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Agravo de Instrumento nº 727.872 RS**. Relator: Ministro Luiz Roberto Barroso. Brasília, 28 de abril de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>. Acesso em: 07 de setembro de 2017.

⁷² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso: 07 de agosto de 2017.

Código Tributário Nacional, nas lições de Sacha Calmon Navarro Coelho⁷³ “multa é a prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de um dever legal ou contratual)”. Acrescenta-se à definição retro, que se refere às multas de maneira geral, inclusive aquelas originadas no direito privado, a peculiaridade de as tributárias serem emanadas do direito público, tendo em vista que se originam de obrigações nas quais o polo ativo é ocupado pelo Estado.

Desta feita, é notório que os institutos guardam entre si elementos semelhantes. Ambos consistem em prestações pecuniárias, para cujo adimplemento inexiste voluntariedade, com previsão albergada na lei, sob pena de a respectiva cobrança ser ilegal, devidos pelo contribuinte ao Estado. Dadas as similitudes, o elemento que os distingue reside na gênese de cada instituto, tendo em vista que os tributos originam-se de atos lícitos, enquanto as multas tem o seu surgimento impulsionado por um ilícito tributário, cuja distinção impede que os princípios aplicáveis àqueles, apliquem-se também a estas, como bem observa Júlio César Krepsky⁷⁴:

O conceito legal de tributo não abriga o instituto jurídico da multa. Como consequência, é possível afirmar que os princípios aplicáveis ao tributo não se estendem, necessariamente às multas por infrações tributárias, constatação que pode delas afastar, dentre outros casos, a aplicação do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Estabelecidas essas premissas, pertine averiguar se o princípio que impede que os tributos tenham efeito confiscatório seria hábil, também, a estabelecer limites quantitativos às multas tributárias. Compreendendo ser possível a aplicação do princípio do não-confisco àquelas, Marilene Talarico Martins Rodrigues⁷⁵ justifica tal possibilidade em razão de o artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional⁷⁶, cujo teor assim dispõe: “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” estabelecer tratamento comum a ambos os institutos:

Penso que a vedação ao efeito de confisco se aplica também às multas. O impedimento constitucional é que, a pretexto de exercer a atividade de tributação, o

⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2.Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.41.

⁷⁴ KREPSKY, Júlio César. **Limites das multas por infrações tributárias**. Leme: J. H. Mizuno, 2006, P. 46.

⁷⁵ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. Pesquisas tributárias, nova série, nº 6. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – Revista dos Tribunais, 2000, p.337

⁷⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso: 07 de agosto de 2017.

Poder Público Tributante se aposse dos bens do contribuinte, seja a título de tributo, seja a título de penalidade, que se transforma em obrigação principal, e portanto há que merecer o regime jurídico, a teor do art. 113, § 3º, do CTN.

Aduzindo argumentos diversos dos acima pontuados, Sampaio Doria⁷⁷ ao admitir a existência de multas confiscatórias suscita fatores que mais remetem ao princípio da proporcionalidade, ao considerar que a multa será confiscatória quando não houver correlação lógica entre a penalidade imposta e a infração cometida ou quando a pena for desproporcional ao delito praticado. Assim explica o autor:

Mais frequentemente, porém, será a incidência de multas confiscatórias por seu montante excessivo ou despropositado em razão da natureza do delito ou infração tributária. Não só a Constituição impossibilitaria penalidades assim desarrazoadas, mas a própria diretriz da capacidade contributiva obstaria a imposição de penas que exorbitassem da capacidade econômica dos indivíduos.

Tomando como parâmetro a finalidade punitiva e preventiva a que se prestam as multas tributárias, Sacha Calmon Navarro Coelho⁷⁸ entende que estas, desde que ultrapassem o razoável para punir os transgressores caracterizam uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que veda o confisco, caracterizando, portanto, um confisco indireto, uma vez que agride violentamente o patrimônio do cidadão.

Paulo Cesar Baria de Castilho⁷⁹, a seu turno, leciona que não é apenas o confisco tributário que está vedado no ordenamento jurídico pátrio, mas qualquer forma de expropriação da propriedade sem justa indenização, em cujo contexto estariam incluídas, também, as multas tributárias com valores abusivos. Para o autor, a proibição de multa com efeito de confisco estaria prevista no enunciado do *caput* do artigo 150 da Constituição Federal⁸⁰ que assim propugna: “Sem prejuízo **de outras garantias** asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) **(grifei)**”, para aquele, a proibição de multa tributária com efeito de confisco seria, portanto, umas das outras garantias asseguradas ao contribuinte no dispositivo legal.

De outra banda, há consistes manifestações da doutrina que consideram a não incidência da vedação aos efeitos do confisco no que se refere às multas tributárias. Para Júlio

⁷⁷ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e due process of law**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.201.

⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2.Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.67.

⁷⁹ CASTILHO, Paulo Cesar. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 124-129.

⁸⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicacomilado.htm>. Acesso em: 08 de setembro de 2017.

Cesar Krepsky⁸¹ concluir que a vedação constitucional aos efeitos do confisco que recai sobre os tributos se estende, também, às multas, implicaria acrescer à norma um elemento nela inexistente.

Contrapondo-se à técnica legislativa adotada pelo legislador quando da redação do artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional⁸² que prevê a conversão da obrigação acessória em principal, dada a inobservância daquela, Paulo de Barros Carvalho⁸³ considera um equívoco legislativo a inclusão da penalidade como objeto da obrigação tributária, o que implica na descaracterização da instituição do tributo. Para o autor, a incongruência reside na possibilidade de conversão da obrigação acessória em principal, tendo em vista que a inobservância daquela, em verdade, é fato gerador da obrigação principal, não havendo, assim, que se falar em conversão.

No mesmo sentido entende Hugo de Brito Machado⁸⁴, o qual tece suas considerações dando relevo aos diferentes planos jurídicos em que tem ensejo a multa e o tributo, bem como aos fins diversos que ambos perseguem. Assim, enquanto a multa constitui uma sanção, a hipótese de incidência do tributo é sempre um fato lícito. Quanto ao plano teleológico o autor assim explica:

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

Atrelando-se à finalidade perquirida pela multa tributária, a qual é medida de controle e punição das condutas que visem a impedir ou dificultar as atividades do fisco, Júlio Cesar Krepsky⁸⁵ enfatiza que os próprios fins a que se propõem as multas podem ser parâmetros para lhes estabelecer limites, tendo em vista que além da possibilidade da constatação de excessos na previsão e aplicação destas, pode ocorrer, ainda, desvio de poder relacionado a este instituto. Sobre essa possibilidade de ocorrência disserta o autor:

No exercício de suas competências, pode ocorrer que o Estado utilize

⁸¹ KREPSKY, Júlio César. **Limites das multas por infrações tributárias**. Leme: J. H. Mizuno, 2006, p. 188-189.

⁸² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso: 08 de setembro de 2017.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 295-296.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 42.

⁸⁵ KREPSKY, op. cit., p. 196.

inadequadamente seu poder, desviando-se das finalidades que justificaram a atribuição desse mesmo poder. Por tal motivo, e visando afastar tais condutas desenvolveu-se a teoria do desvio de poder cuja aplicação pode estender-se inclusive ao Direito Tributário, especificamente na fixação e aplicação de multas.

Nesse sentido, o desvio de poder, cuja expressão é assim definida por José Cretella Júnior⁸⁶: “Desvio é distorção, afastamento, mudança de direção; poder é faculdade, competência para decidir determinado assunto, num ou outro sentido” se verifica caso ocorra a aplicação de multas incompatíveis com a sua finalidade, desvirtuando, por exemplo, sua função punitiva, para serem utilizadas como fonte de arrecadação de receitas, cuja incumbência compete ao tributo, ou ainda, em caso de multas ostensivamente punitivas, quando a punição pretendida tiver por objetivo inviabilizar a atividade econômica relacionada à infração.

Desta feita, não obstante as manifestações doutrinárias que defendem a aplicação do disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal⁸⁷ também às multas por infração tributária invoquem elementos constantes na própria Constituição Federal e no Código Tributário Nacional para subsidiar a posição defendida, atentando ao que consta dos dispositivos legais que dão tratamento à matéria, afere-se que não há como estender a vedação que impede que os tributos tenham efeito confiscatório a instituto jurídico diverso.

Nesse norte, não há como ignorar o contexto em que surge cada instituto, tendo em vista que é desse surgimento que emana as finalidades a que cada um se propõe. Enquanto o tributo, por excelência, surge de um fato lícito, cuja finalidade se relaciona à necessidade de angariar receitas para viabilizar, assim, o funcionamento das atividades estatais, a multa, tem como pressuposto um contexto de transgressão, e tem por objetivo, em linhas gerais, evitar que os interesses da coletividade sejam comprometidos pelo desatendimento da obrigação de pagar tributos, ou de outra a esta acessória.

Assim, entender que o disposto no artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional⁸⁸ possibilita o tratamento equiparado dos institutos por prever a conversão da obrigação acessória em principal em razão da inobservância daquela, implica olvidar-se de que em tal comando legislativo consta a expressão “relativamente à penalidade pecuniária”, o que leva a

⁸⁶ CRETELLA JUNIOR, José. **Anulação do ato administrativo por desvio de poder**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 14.

⁸⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicacompileado.htm>. Acesso em: 12 de agosto de 2017.

⁸⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso: 12 de agosto de 2017.

crer que a obrigação acessória subsiste quanto ao seu objeto.

De igual modo, no que concerne ao texto do artigo 150 da Constituição Federal, não obstante as garantias asseguradas ao contribuinte previstas no aludido dispositivo não sejam taxativas, aquele se refere, como bem intitulado na seção, ao poder de tributar, o que, por tudo que foi visto quanto aos elementos que distinguem tributo e multa, não se aplica a estas. Fosse a intenção do legislador constituinte originário aplicar tal vedação às multas, o teria feito de maneira expressa, em contexto diverso do que trata das limitações ao poder de tributar.

De outra banda, o princípio da vedação aos efeitos do confisco, como exaustivamente demonstrado, busca assegurar o exercício de direitos, em especial aqueles que se referem à propriedade privada e às liberdades econômicas, de modo a evitar que o Estado, na busca de angariar receitas para o suprimento de suas necessidades, sobrecarregue o contribuinte e lhe imponha sacrifícios econômicos insuportáveis, o que restaria por comprometer o próprio desenvolvimento Estatal.

Dessa maneira, entender que a multa tributária, que é sanção à infração dessa natureza, com nítido caráter preventivo e repressivo, está limitada pelos efeitos do confisco, conduz-nos a conclusão de que independentemente da infração cometida, dos elementos objetivos e subjetivos da conduta do infrator, a punição que lhe for aplicada não pode ser tamanha, a ponto de comprometer o seu patrimônio.

Outra dificuldade se refere à apuração, em termos práticos, dos efeitos do confisco, posto se tratar de conceito ainda não suficientemente acabado pela doutrina e jurisprudência pátrias, de modo que, no caso concreto, não é fácil aferir quando o patrimônio do infrator está sendo ostensivamente sacrificado pela imposição de multas aplicadas em razão de sua própria conduta ilícita.

No que se refere ao posicionamento levado a efeito pelo Supremo Tribunal Federal, o qual estende às multas a vedação constitucional que impede que os tributos tenham efeito de confisco, tal entendimento dá ênfase ao exercício de direitos como o de propriedade e da livre iniciativa, e deixa em segundo plano o caráter preventivo/punitivo próprio das sanções. Ademais, ainda que se considere essa perspectiva em relação às multas, é notório que os contornos desse dimensionamento ainda não se reveste da segurança que os institutos jurídicos reclamam, tendo em vista se tratar de conceito aberto que guarda relação circunstancial com o caso concreto, cujo reexame de provas inviabilizaria o controle que o Supremo Tribunal Federal deve exercer sobre a matéria

Não se pretende com tais argumentos legitimar a imposição de multas cujo adimplemento seja inviável, mas tão somente demonstrar a necessidade de que estas guardem

coerência com as infrações a que buscam prevenir/punir, de modo que os princípios que são aptos a proteger a propriedade privada e a livre iniciativa não são os mais adequados a consecução dos fins de um instituto jurídico que visa a prevenir e/ou punir ilícitos, ainda que de natureza tributária.

4 PELA PERSECUÇÃO DOS FINS A QUE SE PROPÕEM AS MULTAS TRIBUTÁRIAS: O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

4.1 O princípio da proporcionalidade na Constituição de 1988: elementos, subprincípios e aspectos

O princípio da proporcionalidade é ínsito ao Estado de Direito, funcionando, mais precisamente, como um instrumento de ponderação e estabelecedor de limites no relacionamento Estado-indivíduo, cujas origens, nos dizeres de Helenilson Cunha Pontes⁸⁹, radicam no processo de afirmação concreta dos direitos fundamentais desenvolvido pelo Tribunal Constitucional Alemão (BVerfG), notadamente após a Segunda Guerra Mundial. Sendo, portanto, um princípio construído no bojo de um novo constitucionalismo, o qual exerce na ordem jurídica, simultaneamente, a função de proteger a esfera de liberdade individual contra medidas estatais arbitrárias, bem como de viabilizar a concretização dos direitos fundamentais.

Corroborando as considerações acima textualizadas, Ricardo Azzis Cretton⁹⁰ aduz que a jurisprudência do Tribunal Alemão deu mais conteúdo e contornos ao princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso, como passou a ser invocado, o qual alcançou a categoria de princípio constitucional implícito.

No Brasil, o princípio da proporcionalidade encontra-se implícito na Constituição de 1988. Segundo assevera Fernanda Marinela⁹¹, embora o aludido princípio não esteja expresso no texto constitucional, alguns dispositivos da Carta Magna⁹² podem ser utilizados como paradigmas para o seu reconhecimento, como, por exemplo, o artigo 37 combinado com o artigo 5º, inciso II e o artigo 84, inciso IV do texto constitucional. Na mesma perspectiva, Suzana de Toledo Barros⁹³ defende a plena possibilidade da existência de princípios implícitos na Constituição:

⁸⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética. 2000, p.53-54.

⁹⁰ CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p.58.

⁹¹ MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 4^a ed. Impetus, 2010, p. 51.

⁹² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicacompileado.htm>. Acesso em: 12 de agosto de 2017.

⁹³ BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996, p 86.

A existência do princípio da proporcionalidade no nosso sistema não depende, assim, de estar contido em uma formulação textual na Constituição. Desde que seja possível hauri-lo de outros princípios constitucionais, estará caracterizado e, de resto, sua aplicação será obra dos tribunais.

Na seara administrativa, Dirley da Cunha Júnior⁹⁴ salienta que o princípio da proporcionalidade é um importante princípio constitucional que limita a atuação e a discricionariedade dos poderes públicos e, em especial, veda que a Administração Pública aja com excesso ou valendo-se de atos inúteis, desvantajosos, desarrazoados e desproporcionais. Desta feita, Gilmar Mendes⁹⁵ assevera que o controle de constitucionalidade sobre atos dos quais decorram excesso de poder legislativo implica na aferição da compatibilidade da lei com os fins constitucionalmente previstos.

Ainda de acordo com o magistrado, a doutrina identifica como típica manifestação do excesso de poder legislativo a violação ao princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso que se revela mediante contraditoriedade, incongruência, e irrazoabilidade ou inadequação entre meios e fins.

Para Helenilson Cunha Pontes⁹⁶ o princípio da proporcionalidade apresenta duas dimensões complementares entre si, uma que implica na vedação do arbítrio estatal, a qual implica função negativa, e outra de concretização prática dos diferentes direitos, interesses, e garantias constitucionais, representando, assim, função positiva. Senão vejamos:

Tanto quando desempenha função negativa ou positiva, o princípio da proporcionalidade exerce a dupla missão de constituir o limite e o fim da atuação estatal. Portanto, independentemente da dimensão que assuma, o princípio da proporcionalidade consubstancia sempre um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre o interesse público que suporta uma determinada medida estatal, limitadora do alcance ou do exercício de um bem juridicamente protegido, e o peso que este bem jurídico assume no caso concreto.

Temos, portanto, que a compreensão do princípio da proporcionalidade exige a análise de alguns aspectos que integram o seu substrato normativo, que são a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Quanto a esses elementos, Maria Luíza Vianna Pessoa de Mendonça⁹⁷ pontua que com as suas três máximas – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito - o princípio da proporcionalidade é o

⁹⁴ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo**. 7^a ed. Podium, 2009, p. 50.

⁹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: Novas leituras**. Repertório IOB de jurisprudências. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/52999860/Gilmar-Mendes-O-princípio-da-proporcionalidade-na-Jurisprudência-do-STF>. Acesso em: 15 de setembro de 2017.

⁹⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética. 2000, p. 57.

⁹⁷ MENDONÇA, Maria Luiza Viana Pessoa de. Multas tributárias - efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: FICHER, Octavio Campos (Coord). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, P.244

instrumento adequado para a ponderação de princípios constitucionais que se achem em situação de conflito quando do resultado do trabalho do legislador na edição da legislação ordinária que se coloque a concretizar um deles ou mesmo mais de um desses princípios ao mesmo tempo.

Igualmente aduz Gilmar Mendes⁹⁸, para o qual a utilização do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso no Direito constitucional envolve a apreciação da necessidade e adequação da providência legislativa.

Sobre o aspecto da adequação, conforme explica Maria Luiza Pessoa de Mendonça⁹⁹, este visa a que a medida adotada pelo legislador seja apropriada para a consecução dos fins a ela subjacentes, enquanto com o requisito da necessidade se afere se para a obtenção de determinados fins, não era possível ao legislador adotar outro meio menos oneroso para o cidadão do que aquele que por ele foi adotado. Nos dizeres da autora: “apura-se se o legislador poderia ter adotado ou não outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os cidadãos em lugar daquele que adotou”.

Quanto ao último aspecto, o da proporcionalidade em sentido estrito, disserta a autora, que se deve averiguar se o resultado obtido com a intervenção é proporcional à carga coativa nela embutida.

Aos discorrer sobre os elementos que integram o princípio da proporcionalidade Gilmar Mendes¹⁰⁰ disserta que o subprincípio da adequação exige que as medidas intervencionistas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos, enquanto o subprincípio da necessidade implica que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos. No mesmo sentido aduz Humberto Ávila ao esmiuçar tais elementos¹⁰¹:

O postulado da proporcionalidade exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham, para a realização de seus fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se promove um fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca.

⁹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: Novas leituras.** Repertório IOB de jurisprudências. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/52999860/Gilmar-Mendes-O-principio-da-proporcionalidade-na-Jurisprudencia-do-STF>. Acesso em: 15 de setembro de 2017.

⁹⁹ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **Multas tributárias - efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental.** In: FICHER, Octavio Campos (Coord). tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética. P. 244.

¹⁰⁰ MENDES, op. cit.

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** São Paulo: Malheiros Editores, 2007.p.158.

Conforme se infere, o princípio da proporcionalidade encontra-se implícito na Constituição Federal, sendo elementar ao Estado de Direito enquanto parâmetro viabilizador de justiça ao caso concreto. Devendo, para tanto, se recorrer à aferição do diálogo estabelecido entre os seus elementos nucleares: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, para a ponderação das restrições que dele decorrerem.

Nesse sentido, como bem argumenta Mariângela Gama de Magalhães Gomes¹⁰², o princípio da proporcionalidade apresenta uma importância estruturante em todo o sistema jurídico, atuando, especificamente, para que seus imperativos de necessidade, idoneidade e proporcionalidade em sentido estrito sejam atendidos e limitem a atuação do poder estatal.

No Direito Tributário o aludido princípio reveste-se dos mesmos elementos, e perquire, em linhas gerais, os mesmos fins que em outros ramos do direito, adequando-o à matéria, visa a ser instrumento de concretização de justiça tributária. Em um primeiro momento, o princípio da proporcionalidade surge no Direito Tributário como instrumento normativo apto a promoção da eficácia dos princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa. Assim destaca Helenilson Cunha Pontes¹⁰³:

Com efeito, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária pode, entre outras formas, ser buscada mediante uma concretização ótima dos princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa, através do princípio da proporcionalidade, pois enquanto aquele primeiro princípio liga-se diretamente à ideia de justiça e solidariedade, o segundo remete ao ideal de liberdade. Justiça, solidariedade e liberdade são valores presentes, assim, nos princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa, de modo a se exigir a aplicação do princípio da proporcionalidade como instrumento normativo apto à harmonização ótima concreta daqueles objetivos constitucionais.

Desta feita, não obstante o princípio da proporcionalidade, na seara do Direito Tributário, constitua instrumento jurídico de grande relevo no que se refere à promoção e compatibilização da capacidade contributiva e da livre iniciativa, a fim de alcançar o desiderato constitucional de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, é no âmbito do direito tributário sancionador que este princípio imprime fundamental instrumento de controle, sendo, assim, limite substancial à aplicação das multas tributárias.

4.2 A aferição das multas tributárias à luz do princípio da proporcionalidade, conforme o seu caráter punitivo e intimidativo

Conforme alhures demonstrado, a multa tributária constitui espécie de sanção jurídica

¹⁰² GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. **O princípio da proporcionalidade no Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. P. 59.

¹⁰³ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética. 2000, p 103.

à infração tributária. Quanto às sanções jurídicas Norberto Bobbio¹⁰⁴ aponta como elementos distintivos desse tipo de sanção, uma vez que a mesma se encontra institucionalizada, a certeza da resposta proporcional ao infrator e a imparcialidade deste instituto jurídico, que será aplicado conforme critérios e formas predefinidas, a partir das fontes uniformes de produção de normas.

Assim, subsumindo as multas tributárias, enquanto penalidade pecuniária, aos atributos elementares das sanções, temos, a partir de uma cognição sumária, que não será compatível com o ordenamento jurídico a multa que for desproporcional à infração cometida ou implicar em restrições desnecessárias de bens juridicamente resguardados.

A investigação do controle de constitucionalidade das sanções tributárias pelo prisma do princípio da proporcionalidade exige, de início, levar-se em conta a valoração desse instituto, tendo em vista que o mesmo não constitui um fim em si, mas sobretudo é instrumento para alcançar uma finalidade de interesse público. Nessa perspectiva Helenilson Cunha Pontes¹⁰⁵ faz a seguinte abordagem teleológica do instituto:

As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com a sua criação legislativa. [...]. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções.

Assim, temos que, a primeira aferição a ser feita no controle de constitucionalidade de uma sanção sobre o viés do princípio da proporcionalidade é analisar os objetivos imediatos a serem atingidos com a previsão abstrata, e, mais ainda, quando da imposição concreta da sanção, haja vista os elementos objetivos e subjetivos envoltos ao caso. Nesse sentido, temos que não obstante as penalidades pecuniárias terminem, por vezes, por angariar aos cofres públicos valores superiores aos devidos originalmente em razão da hipótese de incidência tributária, a sua função não é arrecadatória, cujo intuito compete aos tributos.

Enquanto sanção em matéria tributária, as multas dessa natureza possuem nítido caráter intimidativo e punitivo, objetivando, em regra, prevenir a consumação de um dano ao erário. Nesse sentido Helenilson Cunha Pontes¹⁰⁶ elucida que a intimidação ocorre através da ameaça de aplicação da pena pecuniária, enquanto a função retributiva/punitiva

¹⁰⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria general del derecho**, 2.ed. Santa Fé de Bogotá – Colômbia: Editorial Temis S.A, 1999, p. 112.

¹⁰⁵ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética. 2000, p. 135.

¹⁰⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética. 2000, p. 134.

consubstancia-se na efetiva imposição de consequências negativas ao infrator da lei tributária, qual seja, a cominação da multa ao caso concreto.

No contexto de finalidades a serem atingidas pelas multas tributárias cabe repisar a classificação feita pelo Ministro Luiz Roberto Barroso, quando da relatoria do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 727.872 RS¹⁰⁷, em cuja oportunidade apontou a existência de três tipos de multas no direito tributário: as moratórias, as punitivas isoladas e as acompanhadas do lançamento de ofício.

Embora em um primeiro momento a aludida distinção seja sugestiva de que as multas moratórias não são punitivas, uma vez que as separa das demais, no decorrer da fundamentação o magistrado diz entender como índice ideal para a aplicação das referidas multas o patamar de 20% (vinte por cento) incidente sobre o valor do tributo devido, e para arrazoar o percentual defendido lança mão dos seguintes argumentos:

Após empreender estudo sobre precedentes mais recentes, observei que as duas Turmas e o Plenário já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório. Este parece-me ser, portanto, o índice ideal. O montante coaduna-se com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do montante que um dia já foi positivado na Constituição.

Conforme se verifica, ao defender que 20% (vinte por cento) é um patamar adequado em se tratando de multas moratórias, Barroso não elide o caráter punitivo destas, mas tão somente entende que este percentual está compatível com a infração cometida pelo contribuinte, que é a impontualidade no recolhimento do tributo. Contudo, mesmo se utilizando de elementos típicos do princípio da proporcionalidade para a estipulação da multa, o qual considera adequado o aludido percentual em função da menor gravidade da conduta do contribuinte, aquele se remete à vedação ao confisco enquanto limite a não ser ultrapassado.

No mesmo sentido, o Ministro Gilmar Mendes quando da relatoria do RE 582.461SP¹⁰⁸ enfatizou que a aplicação de multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos, e assevera que para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a infração tributária correspondente, esta não poderá ser

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Agravo de Instrumento nº 727.872RS**. Relator: Ministro Luiz Roberto Barroso. Brasília, 28 de abril de 2015. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>. Acesso em: 24 de setembro de 2017.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº582.461 SP**. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília. 18 de maio de 2011. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 24 de setembro de 2017.

insignificante, nem tampouco poderá ter feição confiscatória.

Assim, uma vez reconhecida a função punitiva das multas tributárias, Helenilson Cunha Pontes¹⁰⁹ argumenta que o efetivo controle da constitucionalidade da previsão e da imposição de uma sanção tributária deve considerar a compatibilidade do objetivo visado com a regra tributária inobservada e o nível da sanção previsto para essa inobservância, e ainda a extensão da limitação sofrida pelo indivíduo que deve suportar a sanção. Assim, temos que a aplicação de uma multa tributária observa o princípio da proporcionalidade quando há compatibilidade entre o seu *quantum* e a norma jurídica violada, cuja conduta se busca coibir.

Debruçando-se sobre o tema, Maria Luíza Vianna Pessoa de Mendonça¹¹⁰ pontua que para se aquilatar a constitucionalidade da legislação que impõe uma multa tributária parte-se do pressuposto de que esta medida é adequada e necessária para coibir a prática do ilícito tributário. Percebe-se, portanto, que se está a falar dos elementos que integram o princípio da proporcionalidade, quais sejam, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Assim, quanto aos requisitos da adequação e da necessidade, os quais exigem que o meio utilizado pelo Estado para alcançar a finalidade desejada seja apropriado para tal fim, implica averiguar se o montante da multa vai, de fato, produzir os efeitos que se esperam. Neste sentido, instar salientar que, a despeito da necessidade da imposição de multa, uma vez que esta for imposta em percentual ínfimo, certamente não se prestará a desencorajar a prática do ilícito tributário, como também, uma multa que vá além do suficiente importará em excesso da medida adotada.

Mendonça¹¹¹ relaciona a ocorrência simultânea dos três aspectos inerentes ao princípio da proporcionalidade a fim de perquirir a constitucionalidade das multas tributárias:

Deve-se avaliar se o valor da citada multa é de tal monta que se preste para os objetivos perseguidos pela sua imposição (intimidativo e impositivo) inserida nessa consideração a magnitude do dever tributário cujo descumprimento ela visa a sancionar, e, ao mesmo tempo, se o tamanho da ablação que sofrerá o patrimônio do infrator pelo seu pagamento se justifica tendo em vista tais objetivos. Trata-se de aplicar, portanto, a máxima da proporcionalidade em sentido estrito para se avaliar acerca da razoabilidade ou proporcionalidade da multa tributária prevista pelo legislador para apenar o ilícito tributário, o que não é possível ser feito a priori, mas somente diante de um caso concreto de multa tributária em lei.

¹⁰⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** São Paulo: Dialética. 2000, p. 137.

¹¹⁰ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas tributárias - efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: FICHER, Octavio Campos (Coord). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética. P. 253.

¹¹¹ Idem.p.253

Conforme se infere das considerações esboçadas, percebe-se que, para que a legislação que prevê a incidência de uma multa tributária esteja dentro dos ditames da constitucionalidade, de acordo com as máximas do princípio da proporcionalidade, há de se sopesar se o *quantum* da referida multa é necessário e suficiente para desestimular o sujeito passivo da obrigação tributária a incidir em inadimplência, ou mesmo correr o risco de ser descoberto pelo fisco em se tratando de obrigação acessória, posto que, caso se traduza em percentual ínfimo, a tentativa de burlar o fisco ou o retardo no pagamento pode se configurar vantajosa.

No Supremo Tribunal Federal, ainda no âmbito do poder coercitivo do Estado, o Ministro Cézar Peluso ao proferir voto no Julgamento do RE 413.782/SC¹¹² visualizou ofensa ao princípio da proporcionalidade o ato de indeferimento do pedido de impressão de notas fiscais formulada por contribuinte em débito com a fazenda pública. Entendimento semelhante teve o Ministro Gilmar Mendes ao proferir voto no recurso mencionado, o qual considera que o Estado dispõe de outros meios para efetuar a cobrança, e, ao cotejar o caso concreto com os elementos do princípio da proporcionalidade assim discorreu:

(...) A fórmula adotada pelo Estado, a meu ver, não passa no teste da proporcionalidade. Já no sentido da adequação, até poderia haver uma adequação entre meios e fins, mas certamente não passaria no teste da necessidade, porque há outros meios menos invasivos, menos drásticos e adequados para solver a questão. Por outro lado, é claro que a manutenção desse modelo, pode inviabilizar, conforme vossa excelência também destacou, o próprio exercício de uma atividade lícita do recorrente.

Já o Ministro Ilmar Galvão no julgamento da ADI/551RJ¹¹³ considerou desproporcional a multa de duas vezes o valor do tributo para o caso de não recolhimento e de cinco vezes o valor do tributo para o caso de sonegação, contudo ao invés de justificar a desproporcionalidade aduzida com base nos elementos nucleares do princípio da proporcionalidade, de modo a demonstrar que o patamar da multa era inadequado aos fins perquiridos, sendo possível atingir o intento de prevenção e punição da sanção pecuniária com multas menos gravosas, ou ainda por tal patamar revelar-se desnecessário, em havendo outros meios de se atingir o mesmo fim, o magistrado cingiu-se a alegar que o montante previsto

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 727.872**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 17 de março de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795>>. Acesso em: 25 de setembro de 2017.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, 24 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 25 de setembro de 2017.

para as aludidas multas atenta contra o patrimônio do devedor, configurando, assim, efeito de confisco.

O Ministro Joaquim Barbosa na relatoria do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 523.471 MG¹¹⁴ fez referência explícita ao caráter punitivo da multa tributária e ao princípio da proporcionalidade ao mencionar que: “é ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiossincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada”. Ainda de acordo com o Ministro, a mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição.

Contudo, apesar de construir arrazoado fundado em dinâmica de aferição que remete ao princípio da proporcionalidade, ao considerar a multa moratória de 20% e 30% sobre o valor do débito “adequada”, aquele o fez à luz do princípio da vedação ao confisco e não do princípio da proporcionalidade.

Desta feita, conforme se extrai dos julgados supracitados, embora entendam que as multas tributárias tenham fim punitivo, dado o seu caráter sancionador, o entendimento externado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as legislações que preveem multas tributárias em valores exorbitantes são inconstitucionais, mas não por afronta ao princípio da proporcionalidade, e sim por ofensa àquele que veda que os tributos tenham efeito confiscatório, a despeito de um instituto não se confundir com outro.

4.3 A possibilidade de graduação das multas tributárias

Arrematando a exposição levada a efeito, temos que o princípio da proporcionalidade constitui eficiente instrumento de controle da constitucionalidade dos atos estatais. Na seara das multas tributárias, o conteúdo e o alcance do controle exercido pelo poder judiciário depende, inicialmente, de como o legislador as prever abstratamente, posto que, as sanções tributárias, assim como as sanções penais, estão submetidas aos princípios da legalidade e da tipicidade previstos no artigo 5º, XXXIX, da Constituição Federal¹¹⁵, cujo teor assim se

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Recurso Extraordinário nº 523.471 MG**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 06 de abril de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28523471%2E%2E+OU+523471%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y8tlasjs>>. Acesso em: 25 de setembro de 2017.

¹¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 26 de setembro de 2017.

corporifica: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

O Código Tributário Nacional¹¹⁶, por sua vez, assim dispõe no artigo 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”.

Desta feita, Helenilson Cunha Pontes¹¹⁷ ao enfatizar a necessidade de que a lei preveja todas as minúcias intrínsecas da sanção aplicada a cada infração tributária, assim discorreu:

O legislador, ao estabelecer a sanção aplicável à conduta infratora, pode e deve prever uma **graduação** da mesma, de modo a permitir que a autoridade encarregada da sua concreta imposição possa atender às peculiaridades da infração ocorrida e do sujeito que a praticou, **como exige o princípio constitucional da individualização das penas**. Assim, as penas, não obstante tipificadas legalmente, devem ser fixadas entre um mínimo e um máximo, consoante os critérios utilizados pelo legislador para agravá-las ou reduzi-las; **todavia, a definição concreta da pena aplicável deve ser realizada considerando as características fáticas e jurídicas da infração concretamente praticada, bem como da condição subjetiva do infrator.** (grifei)

Assim, para se aquilatar a constitucionalidade de uma multa, confrontando-a com o princípio da proporcionalidade, além de a mesma se configurar como medida adequada e necessária em razão dos fins a que se propõem, deve se verificar, também, a partir do exame do elemento da proporcionalidade em sentido estrito, se a ablação que o infrator sofrerá em sua esfera individual está compatível com a gravidade da lesão sofrida pela ordem jurídica em razão da infração por aquele perpetrada.

Seguindo essa linha de intelecção é possível se chegar à conclusão de que para se concretizar a máxima da proporcionalidade em sentido estrito, a qual guarda estreita relação com o princípio constitucional da individualização da pena, é indispensável a consideração da situação pessoal do infrator e, igualmente, das condições fáticas e jurídicas em que a conduta infracional foi praticada.

Insta salientar, contudo, que o disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional¹¹⁸, o qual estabelece que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, como também da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, não elide a consideração das condições pessoais do infrator

¹¹⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso: 27 de setembro de 2017.

¹¹⁷ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** São Paulo: Dialética. 2000, p. 146

¹¹⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso: 27 de setembro de 2017.

quando da aplicação sanção abstratamente prevista.

Interpretação diversa colidiria com o direito fundamental de individualização da pena consagrado constitucionalmente, o que implicaria na inconstitucionalidade do dispositivo, uma vez previsto na legislação infraconstitucional. Assim, temos que o corporificado no aludido dispositivo dar conta dá atribuição potencial da responsabilidade, uma vez que se configure o descumprimento de uma obrigação tributária, ficando o infrator sujeito às consequências decorrentes da violação independente de qualquer ato posterior da Administração Pública.

De outra banda, outros dispositivos do Código Tributário Nacional¹¹⁹, embora alheios à esfera das infrações tributárias, sinalizam que este diploma legal no âmbito de algumas disciplinas não ignora as condições pessoais dos contribuintes, como por exemplo, ao estabelecer a possibilidade de remissão do crédito tributário:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares à determinada região do território da entidade tributante.

Igualmente observamos quanto à possibilidade de exclusão do crédito tributário, que impede a concessão de anistia às infrações tributárias resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, conforme previsto no artigo 180, II do CTN, dando ênfase aos meios ardilosos levados a efeito pelos infratores na prática da infração, o que termina por agravar sua conduta, sendo fator impeditivo do benefício concedido através da anistia.

No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as decisões que enfrentam controvérsias quanto aos patamares das multas tributárias indicam levar em consideração no sopesamento da questão o elemento anímico do infrator, bem como a gravidade da conduta levada a efeito. Nesse sentido foi a ponderação feita pelo Ministro Luiz Roberto Barroso¹²⁰,

¹¹⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso: 15 de julho de 2017.

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Agravo de Instrumento nº 727.872 RS.** Relator: Ministro Luiz Roberto Barroso. Brasília, 28 de abril de 2015. Disponível em:

ao situar a questão na seara do direito sancionador:

Obviamente, não se está aqui a tratar de direito penal, mas de todo modo estamos no âmbito do direito sancionador. Genericamente, sempre que o antecedente de uma norma for um comportamento reprovável e o consequente uma punição, é absolutamente indispensável fazer uma análise do **elemento subjetivo da conduta**. Isso se torna evidente quando se verifica se unânime o sentimento de que uma multa decorrente de um equívoco em uma declaração não pode ser quantitativamente equivalente àquela que deverá ser aplicada em desfavor de um contribuinte que emite notas fiscais falsas para locupletar-se de operações que não ocorreram.(grifei)

Conforme se infere dos fundamentos trazidos à baila na sobredita decisão, o elemento subjetivo inerente à infração constitui critério para determinação do percentual da multa, à medida que uma infração decorra de uma conduta dolosa ou culposa do infrator. Tal premissa foi utilizada como parâmetro para que o magistrado chegassem à conclusão na aludida decisão, cujo voto foi ratificado pela Primeira Turma, que o limite de 20% (vinte por cento) sobre o valor do tributo devido seria o ideal para a multa moratória, tendo em vista a impontualidade ser uma falta menos gravosa, se em contraposição com as condutas que ensejam a aplicação de multas punitivas, para as quais foi indicado o índice máximo de 100% (cem por cento) sobre o valor do tributo devido.

Percebe-se, entretanto, que apesar de considerar a gravidade da infração para estabelecer uma graduação das multas, o patamar máximo de 100% (cem por cento) sobre o valor do tributo devido não nos parece uma solução que atenda a todas as minúcias que envolvem as condutas tipificadoras de infração tributária. Apropriando-se da classificação das multas feita por Barroso no bojo da decisão em comento, as multas punitivas isoladas, decorrentes da infração de uma obrigação tributária formal, das quais não decorram repercussão no montante do tributo devido, estariam sujeitas ao mesmo percentual máximo (100%) das multas aplicadas em casos, por exemplo, de sonegação fiscal, sob o argumento de que: “o acessório não pode se sobrepor ao principal”.

Já no julgamento do Ag.Reg. no Recurso Extraordinário 754.554-GO¹²¹, ao qual foi negado provimento por votação unânime da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, mantendo, assim, a decisão agravada que considerou inconstitucional a multa no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o valor da operação, o Ministro Celso de Mello, relator do Recurso, não fez referência à infração cometida, a qual, no caso em apreço, trata-se do

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>. Acesso em: 27 de setembro de 2017.

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 754.554/ GO**, Relator: Ministro Celso de Mello, Brasília, 22 de outubro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>. Acesso em: 27 de setembro de 2017.

descumprimento de obrigação tributária acessória consistente na falsificação, vício ou adulteração de documentos fiscais, nem tampouco à gravidade da conduta perpetrada, mas ateve-se ao fato de que uma multa de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o valor da mercadoria representaria um montante maior do que o próprio recolhimento do ICMS naquele Estado, cuja alíquota é de 17% (dezessete por cento).

Por todo o exposto, resta clarividente que o Supremo Tribunal Federal, no controle de constitucionalidade das multas tributárias, não obstante reconheça a natureza punitiva destas, e por vezes faça referência, nas decisões que enfrentam o tema, ao princípio da proporcionalidade, ou ainda as fundamente com base em premissas que dizem respeito ao referido princípio, o arremate da questão controvertida é feito à luz do princípio da vedação aos efeitos do confisco, e não a partir de uma interpretação teleológica do instituto da multa, subsidiada pelos elementos do princípio da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Compreendemos, entretanto, que o último elemento do princípio da proporcionalidade a ser examinado para fins de aferição da constitucionalidade de uma multa tributária, a proporcionalidade em sentido estrito, através do qual se leva em consideração se a extensão da limitação que o sujeito passivo sofre na sua esfera de direitos individuais está compatível com a gravidade da violação da norma jurídica, pode, por consequência, levar a verificação, no caso concreto, dos efeitos do confisco, sob o prisma de abordagem do Supremo Tribunal Federal, uma vez que esta corte já firmou entendimento no sentido de que às multas tributárias também estão sujeitas à vedação constitucional que impede que os tributos tenham efeito de confisco, o que não seria permitido, tendo em vista que o direito de propriedade é um direito fundamental

A despeito da interpretação do Supremo Tribunal Federal, perlustrando as considerações já levadas a efeito, entendemos que, ainda que o sujeito passivo da obrigação tributária sofra ablação considerável no seu patrimônio, a sanção pecuniária não se revelará inconstitucional se o elemento da proporcionalidade em sentido estrito for observado, ou seja, se houver compatibilidade entre a gravidade de sua conduta e as limitações verificadas na sua esfera de direitos, considerando as peculiaridades do caso.

Asseverando a importância do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito para aferição dos efeitos da sanção no caso concreto, Helenilson Cunha Pontes¹²² assim dispõe:

¹²² PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** São Paulo: Dialética. 2000, p.144.

A proporcionalidade em sentido estrito permite a verificação dos efeitos concretos que a imposição da sanção gera sobre a esfera jurídica do sujeito infrator. É precisamente no âmbito deste juízo de proporcionalidade que o interprete aplicador do direito verifica, atendendo também ao comando constitucional da individualização das penas (artigo 5º, XLVI), se a limitação à esfera jurídica do infrator, como consequência da aplicação da sanção, é proporcional à gravidade da lesão sofrida pela ordem jurídica com a prática daquela determinada infração.

Assim, uma vez constatada a infração, deve se passar a definição concreta do conteúdo, da medida e do alcance da responsabilidade do infrator, observando, ainda, as suas condições pessoais, como, por exemplo, o seu grau de inadimplência, ou o requinte dos meios utilizados para olvidar-se dos deveres tributários, conformando essas características ao princípio de individualização da pena.

Ao se levar a efeito a graduação das multas Júlio Cesar Krepsky¹²³ explica que não seria proporcional, por exemplo, uma multa tributária de valor fixo aplicada igualmente a uma microempresa e a uma empresa de grande porte, tendo em vista a capacidade financeira de ambas. Na mesma perspectiva a prestação de informações incorretas ao fisco por equívoco não poderia ser punida da mesma forma que a prestação de informações falsas que tenham o objetivo de reduzir ou suprimir ou reduzir o pagamento do tributo.

Contudo, o estabelecimento do limite de 20% (vinte por cento) para as multas moratórias e de 100% (cem por cento) para as multas decorrentes do descumprimento de dever instrumental e decorrentes de fraude, é denotativo de que o que se busca resguardar é o patrimônio do infrator, em razão do direito de propriedade ser um direito fundamental, daí falar-se em proibição aos efeitos do confisco.

Apesar dos índices mencionados serem pautados tomando como base a gravidade da conduta do infrator, em razão da impontualidade ser uma falta menos grave do que a sonegação, por exemplo, denotando, assim, que o elemento anímico dolo foi considerado, o limite de 100% (cem por cento) não guarda relação com o desiderato do instituto, que é desestimular condutas ilícitas em matéria tributária, prejudiciais ao interesse público, mas sim é aferido como limite prudente, a partir do qual se verifica os efeitos do confisco.

Dessa forma, compreendemos que o princípio do não-confisco é incompatível com a finalidade da multa, que é medida essencialmente sancionadora, tendo em vista que tanto a jurisprudência do STF como a doutrina majoritária entendem que a multa tributária tem natureza preventiva/punitiva, inclusive as moratórias, cuja função de indenização pela mora é atribuída aos juros, enquanto incumbe à atualização monetária recompor o tributo pago em

¹²³ KREPSKY, Júlio César. **Limites das multas por infrações tributárias**. Ed. Leme: J. H. Mizuno, 2006. P. 200.

atraso.

Desta feita, entendemos que o princípio que veda que os tributos tenham efeito de confisco não se mostra eficaz para balizar as multas, o que se corrobora pela distinção dos elementos que distingue o tributo da multa, tendo em vista que aquele tem finalidade arrecadatória, excetuada a extrafiscalidade inerente a algumas espécies, enquanto esta se presta a inibir a prática de infrações tributárias.

O princípio do não-confisco tem por escopo resguardar o direito de propriedade e as liberdades econômicas. No âmbito dos tributos o referido princípio dispõe de potencialidade para tal desiderato, uma vez que impede que o Estado imponha ao contribuinte carga tributária excessiva que, de fato, afete a propriedade privada e inviabilize a livre iniciativa e as atividades econômicas, daí a previsão constitucional estar inserida na seção que trata das limitações ao poder de tributar.

Ademais, por se tratar de conceito aberto, entendemos que o aludido princípio não oferece elementos capazes de se aferir a partir de quando uma multa tributária passaria a ser confiscatória, cujo reexame de provas inviabilizaria o controle que o Supremo Tribunal Federal deve exercer sobre a matéria, tendo os ministros desta Corte reconhecido a dificuldade de dimensionamento no caso concreto.

Não estamos a defender, todavia, a existência de multas exorbitantes, que tragam como consequência, a aniquilação do patrimônio do devedor, mas, sobretudo o estabelecimento de critérios de aferição que sejam compatíveis com a natureza do instituto, o que, por tudo que foi demonstrado, se concretiza através do princípio da proporcionalidade, através de suas máximas, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado Brasileiro é reconhecido como um Estado marcadamente fiscal, no qual grande parte das receitas para o custeio de suas atividades advém dos tributos. Tal assertiva nos implica duas conclusões: a primeira no sentido de que, de fato, se faz necessária a previsão de instrumentos normativos que visem a equilibrar a relação entre Estado e contribuinte, limitando a esfera de atuação daquele, de modo a preservar o exercício de direitos fundamentais dos cidadãos. A segunda é que, dada a magnitude das funções essenciais do Estado, as quais se legitimam pelo interesse público, deve o fisco agir de modo a coibir a prática de condutas ilícitas das quais resultem diminuição de receitas e comprometa, assim, o funcionamento das atividades estatais.

Nesse contexto, revela-se fundamental a previsão levada a efeito pelo legislador constituinte originário que estabelece a vedação aos efeitos do confisco em relação aos tributos, tendo em vista que aquele buscou evitar que o Estado, a pretexto de operacionalizar suas atividades, impusesse ao contribuinte carga tributária excessivamente onerosa, capaz de comprometer o direito à propriedade e as liberdades econômicas, nesta inserida a livre iniciativa.

De outra banda, ao mesmo tempo que reverenciamos a previsão de normas que impliquem limitação ao poder de tributar, entendemos que a multa tributária, enquanto instrumento intimidativo/repressivo à prática de infração tributária, deve ser de tal monta a concretizar os fins que deram ensejo à sua existência no ordenamento jurídico, cujo desiderato, para ser alcançado, reivindica que as legislações que preveem abstratamente esse instituto estejam comprometidas com a desestimulação de condutas contrárias à legislação tributária, sem contudo, incidir em excessos, sob pena de serem inconstitucionais.

Nesse sentido, reconhecemos que o controle de constitucionalidade exercido pelos ministros do Supremo Tribunal Federal sobre as legislações que preveem multas tributárias em percentuais ou valores elevadíssimos, com a redução dos respectivos índices, em alguns casos, ou mesmo cingindo-se a declarar a inconstitucional da lei, constitui medida essencial e compatível com os ditames do Estado Democrático de Direito, com o qual não coaduna o arbítrio desarrazoado do poder estatal.

Contudo, é necessário que o enfrentamento do tema se dê a luz do princípio apto a aquilatar a questão, de modo que se tenha a segurança que os institutos jurídicos reclamam. Nessa linha de intelecção entendemos que o princípio que veda que os tributos tenham efeito de confisco, não obstante seja este o invocado pelos contribuintes para submeter as

controvérsias da matéria à apreciação do poder judiciário, não seja o mais adequado a nortear o deslinde da questão jurídica controvertida, tendo em vista a sua própria gênese no ordenamento jurídico, a qual guarda relação com o direito de propriedade e das liberdades econômicas. Ademais, a vedação contida no texto constitucional, conforme inserida na sessão que trata dos limites do poder de tributar, diz respeito aos tributos e não as multas.

Assim, entendemos que para se inferir a constitucionalidade das legislações que estabelecem as multas tributárias deve ser invocado um princípio compatível com a sua natureza jurídica, que é essencialmente sancionadora.

Por isso, o princípio da proporcionalidade, enquanto parâmetro utilizado para persecução de justiça nos diversos ramos do ordenamento jurídico, surge como instrumento apropriado para abalizar o *quantum* das multas tributárias tanto para o legislador como para o interprete e aplicador do direito ao caso concreto.

Por essa abordagem é possível se chegar a índices e valores que considerem a gravidade da conduta perpetrada, o elemento anímico do infrator, dentre outras circunstâncias ínsitas ao caso, de modo que se chegue a um patamar necessário, adequado e proporcional à magnitude da norma jurídica violada, diferente do que oferece o princípio do não confisco, cuja dificuldade de aferição no caso concreto é reconhecida pelos Ministros do Supremo, tendo estes consolidado entendimento quanto aos índices de 20% (vinte por cento) para as multas moratórias e 100% (cem por cento) para as demais, sobre o valor do tributo devido, por entenderem que seria este o limite para além do qual se verificaríam os efeitos do confisco, enfatizando o direito de propriedade em detrimento da função da multa e da sua relação com o tipo de obrigação tributária descumprida.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BEVILÁQUIA, Clovis. **Código Civil comentado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda, 1955.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 02 de agosto de 2017.

_____. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 02 de agosto de 2017.

_____. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**: outorgada em 22 de abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 02 de agosto de 2017.

_____. Constituição (1891). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 02 de agosto de 2017.

_____. ESTADO DE GOIÁS. Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991. **Institui o Código Tributário do Estado de Goiás**. Disponível em: <<ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Cte/CTE.htm>>. Acesso em: 08 de setembro de 2017.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13 jun.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 775187/MT**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 08 de maio de 2007. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2996638&num_registro=200501378098&data=20081125&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 26 de agosto de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, 24 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 26 de agosto de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS**. Relator: Ministro Luiz Roberto Barroso. Brasília, 28 de abril de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>. Acesso em: 24 de setembro de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 754.554/GO**, Relator: Ministro Celso de Mello, Brasília, 22 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ag.Reg. no Recurso Extraordinário nº 523.471 MG**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 06 de abril de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28523471%2ENU ME%2E+OU+523471>> . Acesso em: 02 de setembro de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº582.461 SP**. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília. 18 de maio de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>. Acesso em: 24 de setembro de 2017. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 727.872**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 17 de março de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795>>. Acesso em: 25 de setembro de 2017.

BOBBIO, Norberto. **Teoria general del derecho**, 2.ed. Santa Fé de Bogotá – Colômbia: Editorial Temis S.A, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CASTILHO, Paulo César. **Confisco tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CRETELLA JUNIOR, José. **Anulação do ato administrativo por desvio de poder.** Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo.** 7ª ed. Podium, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico.** São Paulo: Saraiva, 1998.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e due process of law.** Rio de Janeiro: Forense, 1986

GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. **O princípio da proporcionalidade no Direito Penal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

HAMATI, Cecília Maria. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte.** nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções tributárias.** In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). Sanções Tributárias. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979.

_____. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo.** 4ª ed. Impetus, 2010.

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

MENDES, Gilmar Ferreira. **O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: Novas leituras.** Repertório IOB de jurisprudências. Disponível em:<<https://pt.scribd.com/document/52999860/Gilmar-Mendes-O-principio-da-proporcionalidade-na-Jurisprudencia-do-STF>>. Acesso em: 15 de setembro de 2017.

MENDONÇA, Maria Luiza Viana Pessoa de. Multas tributárias - efeito confiscatório e desproporcionalidade – tratamento jusfundamental. In: FICHER, Octavio Campos (Coord). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004.

MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos do confisco no Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário.** 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

- NEVES, José Carlos de Souza Costa; CAMPOS, Djalma de. Sanções Tributárias. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Sanções tributárias**. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- PACIELLO, Gaetano. **As sanções do Direito Tributário**. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). Sanções Tributárias. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979.
- PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética. 2000.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte**. Pesquisas tributárias, nova série, nº 6. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – Revista dos Tribunais, 2000.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SILVA. De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KREPSKY, Júlio César. **Limites das multas por infrações tributárias**. Leme: J. H. Mizuno, 2006.
- WAGNER, José Carlos Graça. **Penalidades e acréscimos na legislação tributária**. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coordenador). Sanções Tributárias. São Paulo. Resenha Tributária; coedição Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1979.
- VILLEGRAS, Hector. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.