



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*
DIREITO TRIBUTÁRIO

FERNANDA FERREIRA PINTO

**O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E AS MULTAS
TRIBUTÁRIAS: Limitações ao Poder de Tributar do Estado**

Salvador

2017

FERNANDA FERREIRA PINTO

**O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E AS MULTAS
TRIBUTÁRIAS: Limitações ao Poder de Tributar do Estado**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de
Direito e Gestão como requisito parcial para
obtenção do grau de Especialista em Direito
Tributário.

Salvador

2017

FERNANDA FERREIRA PINTO

**O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E AS MULTAS
TRIBUTÁRIAS: Limitações ao Poder de Tributar do Estado**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora.

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, __/__/2017.

Dedico

aos meus pais, familiares, amigos e aos
estudantes de direito tributário amantes
deste tema.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, em primeiro lugar, pois é dEle toda honra e toda glória. Sua destra me sustem, e me concede força e sabedoria para conduzir a vida.

Aos aos meus pais pelo apoio incondicional de sempre, especialmente, por me compreender e respeitar minhas escolhas, bem como me agradecer diariamente com o melhor amor do mundo.

Aos meus amigos e familiares, por compreender que determinadas ausências valem a pena, especialmente para a concretização de sonhos como este.

Aos professores e orientadores da Especialização em Direito Tributário que tornaram possível a realização deste trabalho.

Enfim, agradeço a todos aqueles que colaboraram, ainda que de forma indireta, para o fechamento deste ciclo.

“Se ages contra a justiça e eu te deixo agir, então a injustiça é minha.”

Mahatma Gandhi

RESUMO

O presente trabalho objetiva estudar a limitação ao Poder de Tributar do Estado sob a vertente do princípio da vedação ao confisco nas multas tributárias e sua aplicabilidade. E, para chegar à compreensão deste tema, é essencial um estudo sobre os princípios constitucionais que delimitam o Poder Estatal de tributar, bem como análise detida sobre o conceito de confisco, tributação com efeito de confisco, o alcance do princípio da vedação ao confisco e sua aplicabilidade às multas tributárias. Ainda, análise sobre o posicionamento da doutrina e jurisprudência quanto a subordinação das multas tributárias àquele princípio constitucional. Registre-se, que no atual cenário brasileiro, onde há gradativa elevação da carga tributária, torna-se imperiosa a instrução sobre as balizas que limitam a tributação excessiva por parte do Ente Estatal.

Palavras-chave: Direito Constitucional Tributário. Princípios. Limites. Efeito de Confisco. Multas Tributárias.

ABSTRACT

The present study aims to study a limitation to the Power of Tax of the State under a slope of the principle of the prohibition of confiscation in the tax fines and its applicability. And to address the issue, an essential study on the constitutional principles of the delimitation of State Power to tax, as well as content analysis on the concept of confiscation, taxation with effect of confiscation, the scope of the principle of the fence to confiscation and its applicability to tax fines. Also, analysis on the positioning of doctrine and jurisprudence regarding a subordination of tax fines to the principle constitutional principle. It should be noted that, not the current Brazilian scenario, where there is an increase in the tax burden, it becomes an instruction on how beacons limiting excessive taxation by the State Entity.

Key words: Constitutional Tax Law. Principles. Limits. Confiscation Effect. Tax Fines

LISTA DE ABREVIATURA

CF/88: Constituição Federal de 1988

CTN: Código Tributário Nacional

EC: Emenda Constitucional

EC-CALA/GUE: Empréstimo Compulsório para calamidade Pública ou para Guerra Externa

ICMS: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

IE: Imposto sobre a exportação

II: Imposto sobre a importação

IOF: Imposto sobre operações financeiras

IPI: Imposto sobre produtos industrializados

IPTU: Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IR: Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

ISS: Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ITBI: Imposto sobre transmissão de bens imóveis *inter vivos*

ITCMD: Imposto sobre a transmissão causa mortis doações

ITR: Imposto sobre a propriedade territorial rural

RE: Recurso Extraordinário

STF: Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO	13
2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	14
2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA	17
2.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	19
2.4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	21
2.5 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA	23
2.6 PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS	26
2.7 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	27
3 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	31
3.1 BREVE RELATO HISTÓRICO	31
3.2 O CONFISCO TRIBUTÁRIO: CONCEITO	33
3.3 A TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO	35
3.4 A INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NA CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL	40
3.5 A POSSIBILIDADE DE DEFINIÇÃO DO QUANTUM PARA O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	43
3.6 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E A EXTRAFISCALIDADE	46
4 AS MULTAS TRIBUTÁRIAS	51
4.1 CONCEITOS DE TRIBUTO E MULTA	51
4.2 APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO À MULTA TRIBUTÁRIA	52
4.2.1 Posicionamento Doutrinário	53
4.2.2 Posicionamento Jurisprudencial	58
CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS	71

INTRODUÇÃO

É sábio que o Estado, aqui representado por todos os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) possui competência para instituir, majorar ou minorar tributos. Esta prerrogativa encontra-se prevista na Magna Carta de 1988, a qual se encarregou de discriminar a competência tributária de cada Ente.

O poder de tributar do Estado não é irrestrito, pelo contrário, a constituição Federal, traz em seu bojo balizas a fim de nortear e limitar a atuação Estatal na tributação. Pois, se assim não fosse estariam os contribuintes reféns da discricionariedade do Estado, o que certamente causaria um caos social.

Destarte, o Brasil, atualmente, possui uma carga tributária elevada, e que só progride com o tempo, daí, porque não se pode perder de vista os limites constitucionais tributários para a invasão do Estado no patrimônio do contribuinte brasileiro.

Nessa esteira, a CF/88, preocupou-se em estabelecer princípios e normas com o objetivo de nortear e restringir o poder estatal de tributar, a fim de que sempre haja um equilíbrio na relação entre o fisco (credor) e o contribuinte (devedor).

Conforme delenado na Lei Maior, no exercício da competência tributária devem ser observados alguns princípios e normas nela previstos, os quais modularão toda a atividade tributária a ser desenvolvida.

Destaque-se que tais limitações se comunicam. Ao tempo em que a repartição de competência tributária, destina a quem compete o seu exercício, os princípios, por serem gerais e abstratos, alçam a todos os Entes e, as imunidades preveem hipóteses para casos específicos.

A Carta Maior aduz em seu dispositivo 150, inciso IV, a proibição do emprego do tributo com efeito de confisco pelos Entes Federativos.

Contudo, a caracterização do efeito de confisco possui abrangência imprecisa, especialmente no tocante as multas tributárias, visto que a Lei não define um parâmetro exato para sua aplicabilidade e, tanto a doutrina quanto os tribunais distoam quanto a sujeição das multas ao princípio da vedação ao confisco.

Assim, para entender o cerne deste trabalho monográfico, o qual possui como temática "O Princípio da Vedação ao Confisco e as Multas Tributárias: Limitações ao Poder de Tributar do Estado", necessário se faz avaliar o tratamento atribuído pela doutrina e jurisprudência a esse assunto.

Defronte ao quanto ajustado acima e a indispensabilidade de estudo de matérias complementares ao âmago deste trabalho, a presente monografia foi repartida em três capítulos, a seguir elucidados.

Daí porque o estudo desta pesquisa se inicia com considerações a respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, pois compreendendo esta premissa, a base para assimilar o efeito de confisco no tributo estará pronta.

O primeiro capítulo trará a baila os imprescindíveis princípios constitucionais norteadores do exercício de tributação do Estado, os quais guardam relação em diferentes proporções sobre a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias.

No segundo capítulo, será objeto de análise exatamente o confisco, seu conceito e aplicabilidade a carga tributária de maneira geral, bem como, sua possibilidade de quantificação e sua relação com tributos extrafiscais.

No último capítulo será abordado a problemática central desta pesquisa, o qual iniciará com a conceituação de tributo e multa tributária, após, serão trazidos os posicionamentos doutrinários pertinentes a temática e, por fim, será, feita uma análise sobre o posicionamento jurisprudencial dos tribunais do país, bem como da Corte Suprema, STF.

Para este fim, foi alinhada a pesquisa bibliográfica de obras de Direito Constitucional Tributário, bem como análise de jurisprudências, de modo a sistematizar a temática, para que, por intermédio do método dedutivo, fosse elucidada a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias.

Desta forma, almeja-se demonstrar através de robusto estudo sobre a questão, a controvérsia que paira sobre o alcance do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias.

2 LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

A Magna Carta de 1988 estabelece limites ao poder de tributar do Estado, ou seja, ela estabelece balizas que norteiam até onde pode o Estado adentrar no patrimônio do contribuinte a fim de obter para si tributo.

No conceito de Norberto Bobbio, citado por Eduardo Sabbag: “o poder é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento”¹.

Nesse diapasão, a tributação consiste em um instrumento de destaque para a manutenção econômica do Estado, entretanto, esta precisa de limitações a fim de assegurar a arrecadação suficiente para sua manutenção, porém, sem afetar o mercado econômico de forma a desestimular sua atividade/manutenção ou a iniciativa privada, sob pena de causar insegurança jurídica e violar direitos fundamentais.

Importante registrar que, as limitações ao poder de tributar do Estado, previstas na Lei Maior, já iniciam com a repartição de competências tributárias entre os Entes Federativos, o que, por si, já constitui nítida restrição à tributação, tendo em vista que, ao prevê a competência tributária de um determinado Ente de forma privativa, automaticamente, impede que outros Entes tributem sobre o mesmo fato gerador ao ele destinado.

A limitação do poder de tributar do Estado está consignada, especialmente, nos princípios constitucionais tributários elencados nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal.

Nessa esteira, os princípios constitucionais tributários são as balizas da tributação, pois são eles quem aponta como deve ser exercida a competência tributária, ou seja, impõem as limitações ao poder de tributar do Estado.

¹ BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: **Curso de introdução à ciência política**. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v.7, p.12, *apud* SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 53.

No tocante as imunidades tributárias, estas asseguram a proibição de tributabilidade em determinados casos.

Posto isso, analisemos os princípios norteadores do exercício da tributação do Estado e as imunidades, a fim de elucidar a compreensão destes na execução da competência tributária.

2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade é antigo, tendo sua estreia na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, tendo em vista a discussão à época entre nobreza e a plebe, com relação à instituição e cobrança de tributos exacerbada pelo governo. Naquela os súditos lutavam pela prévia autorização destes para a cobrança de tributos, (“*no taxation whithout representation*”)².

O princípio da legalidade tributária está previsto no artigo 150, I, da CF, e seu objeto é impedir que os Entes Federativos (União, Estados, Municípios de Distrito Federal) criem ou aumentem tributo sem Lei anterior prevendo tal hipótese. *In verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Este princípio também se encontra previsto no at. 97 do CTN, sendo tal previsão denominada de reserva legal, pois apenas lei formal e material pode propagar³, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 53.

³ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 65.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Em outro giro verbal, os Entes Federativos somente poderão instituir ou majorar tributo por intermédio de Lei.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri o princípio da Legalidade:

É anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes⁴.

Em suma, em face do princípio da legalidade, a obrigação tributária é necessariamente consequência da incidência da lei sobre determinado fato, não dependendo da vontade do fisco ou do contribuinte.

A regra é que o tributo seja instituído mediante Lei Ordinária, contudo, existem tributos federais que, em que pese obedeçam ao princípio da legalidade são criados mediante Lei Complementar. São eles: Imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF/88; os Empréstimos (art. 148 da CF/88) e as Contribuições Social-previdenciárias Residuais (art. 195, § 4º, CF/88 c/c art. 154, I, CF/88)⁵.

Ainda quanto ao meio legislativo de instituição de tributo, há, também, outra exceção, que embora rara, existe, que é a hipótese de criação de tributo por meio de Emenda Constitucional, a saber: PIS - EC 10/16.

Destarte, seja Lei Ordinária ou Complementar ou mesmo Emenda Constitucional, fato é que ambas devem trazer em seus bojos componentes imprescindíveis para a instituição de tributos, a saber: descrição do fato gerador, indicação da base de cálculo e da alíquota, parâmetros para identificação do sujeito passivo da obrigação,

⁴ SCHOUEIRI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 300.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Elementos do Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 25.

o sujeito ativo e multa. Pois somente assim estarão aptas a produzir efeitos tributários.

Importante destacar que, a Carta Maior traz em seu bojo, art. 153, § 1º, da CF/88, exceções ao princípio da legalidade tributária, ou seja, hipóteses em que os tributos poderão ter suas alíquotas majoradas (ou reduzidas) por ato do Poder Executivo, que ocorre em regra, por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda. São as exceções: II, IE, IPI e IOF⁶.

Outrossim, não se pode olvidar que, a Emenda Constitucional nº 33/2001 agregou mais dois tributos a exceção ao princípio da estrita legalidade tributária, a saber: CIDE-COMBUSTÍVEL e ICMS-COMBUSTÍVEL (o instrumento normativo é o Convênio do CONFAZ), e naturalmente respeitando os limites legais.

Existe ainda outra exceção ao princípio da legalidade tributária, que é a hipótese prevista no art. 177, § 4º, I, “a”, da CF/88, desde que respeitados os limites legais, *in verbis*:

Art. 177. Constituem monopólio da União:

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

[...]

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b;

O motivo pela qual os tributos acima descritos não se subordinam ao princípio da legalidade tributária é a sua natureza extrafiscal, onde além de sua função arrecadatória, também possui função regulatória de mercado.

O caráter extrafiscal dos tributos acima expostos ocorre sobre tudo para regular a economia e manter o equilíbrio de mercado, daí, porque seria ilógico exigir que tais tributos se subordinem ao princípio da legalidade, tendo em vista que o

⁶ SABBAG, Eduardo. **Elementos do Direito Tributário**. Op. Cit. p. 25.

procedimento de um ato legislativo é em sua essência muito mais moroso e burocrático do que um ato do Poder Executivo.

Sobre as exceções ao princípio da legalidade tributária faz indispensável relacionar a lição de Luciano Amaro:

[...] as exceções previstas no art. 153, parágrafo 1º, e no art. 177, parágrafo 4º, da Constituição não configuram hipóteses de atuação discricionária da autoridade administrativa. [...] não pode a Administração fixar, caso a caso (discricionariamente), a alíquota aplicável; deve o Executivo definir em lei material (ato do Executivo), as alíquotas que serão aplicadas para a medida do tributo, nas situações concretas que vierem a realizar-se sob a vigência dessa norma (respeitados, quando for o caso, os limites e condições previamente postos na lei formal).⁷

Destarte, ressalte-se em especial relevo que as multas tributárias assim como os tributos devem observar o princípio da legalidade, não podendo ser instituídas por outro meio senão por lei.

2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da anterioridade tributária encontra guarida no art. 150, III, “b” e “c”, da CF/88, *in verbis*:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Da leitura do dispositivo acima, destaca-se a subdivisão do princípio da anterioridade tributária, a saber: anterioridade anual e anterioridade nonagesimal ou noventa.

A anterioridade anual, art. 150, III, “b”, da CF/88, assevera que é vedado aos entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) cobrar tributos no mesmo

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 117.

exercício financeiro (ano fiscal – interregno entre 1º de janeiro a 31 de dezembro) em que tenha sido publicada a lei que instituiu ou majorou o tributo.

Importante esclarecer que, a anterioridade anual só irá incidir sobre os casos de criação e aumento de tributo, ou seja, nas hipóteses de redução ou extinção daquele, a lei produzirá efeito imediato, em razão da ausência de onerosidade para o contribuinte.

Lenciona o Eduardo Sabbag que “a verdadeira lógica do princípio da anterioridade é preservar a segurança jurídica, postulado doutrinário que irradia efeitos a todos os ramos do Direito, vindo a calhar na disciplina ora em estudo, quando o assunto é anterioridade tributária”⁸.

O cerne do princípio da anterioridade é evitar que o contribuinte seja surpreendido no curso do exercício financeiro com a majoração ou a cobrança de novo tributo.

Entretanto, este princípio comporta exceções, as quais se encontram inseridas no art. 150, §1º, da CF/88, ou seja, os tributos a seguir ainda que criados no mesmo exercício financeiro deverão ser cobrados imediatamente: II, IE, IPI, IOF, IEG, EC-CALA/GUE, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível.

No tocante ao art. 150, III, “c”, da CF/88, este prevê a anterioridade nonagesimal, também conhecida como noventena.

A previsão da anterioridade nonagesimal adveio com a EC 42/2003, a qual estabeleceu um prazo de 90 (noventa) dias parainício da cobrança de tributos. Contudo, os tributos a seguir estão excluídos da regra de observância ao princípio da anterioridade nonagesimal: II, IE, IR, IOF, IEG, EC-CALA/GUE, Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA⁹.

⁸ SABBAG, Eduardo. Op. cit. p. 28.

⁹ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 125.

Nessa diapasão, seguindo a regra da submissão ao princípio da anterioridade anual, a legislação que majora as multas tributárias a ela se sujeitam, tanto quanto a legislação que disciplina a expansão das obrigações principais.

2.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia encontra-se inserido no rol dos direitos e garantias fundamentais da Carta Maior:

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

Este princípio tem por finalidade vedar a discriminação entre pessoas, seja em razão de raça, cor, sexo, nacionalidade, dentre outros.

Destarte, o princípio da isonomia tributária, também nomeados por alguns doutrinadores de princípios da proibição dos privilégios odiosos encontra-se inserido no dispositivo 150, II, da CF/88:

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

[...]

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

A finalidade da isonomia tributária é coibir que os Entes tributantes atribuam tratamento diferenciado entre os contribuintes. Em outras palavras, este princípio proíbe tratamento destoante a contribuintes que se encontrem em igual situação.

Em síntese, observar o princípio da isonomia tributária é tratar igualmente os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, e desigualmente aqueles desiguais, na medida de sua desigualdade ou capacidade contributiva.

Lecionam alguns doutrinadores que o princípio da isonomia tributária encontra aplicabilidade no princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CF/88, especialmente, quando este prevê que “Sempre que possível, os impostos

terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

No pensamento de Cláudio Carneiro:

O princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 1º, da CF/88, é considerado corolário do princípio da isonomia. Podemos definir tal princípio como a capacidade que tem o contribuinte para se onerar junto ao Fisco, sem que haja violação de sua dignidade, isto é, dos elementos mínimos para a sua subsistência digna.¹⁰

Assim, o princípio da capacidade contributiva também constitui limitação ao poder de tributar do estatal, o qual em harmonia com os demais princípios constitucionais tributários insere balizas a fim de nortear o ente tributante no exercício de sua competência, bem como o contribuinte na disposição de seu patrimônio ao fisco.

Destaque-se que o princípio da isonomia também está relacionado ao princípio da vedação ao confisco. Isto porque, consoante será estudado no capítulo seguinte, este último possui como escopo a proibição de excesso de tributação, e neste comparativo se percebe o caráter confiscatório do tributo.

Nessa senda, o legislador não pode criar leis discriminatórias e tampouco o aplicador pode utilizar a lei para discriminar, sob pena de eleger perseguições e favoritismos¹¹.

Outrossim, é importante anotar que a isonomia é uma garantia constitucional à pessoa e não ao Fisco. Logo, se, defronte a fatos que merecem tratamento idêntico, a Lei instituir tributo somente em um dos fatos, não pode o fisco valer-se da analogia para tentar tributar o outro fato, consoante se infere do art. 108, § 1º do CTN¹²:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

[...]

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

¹⁰ CARNEIRO, Cláudio, **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 477.

¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 30, *apud*, AMARO, Luciano. Op. cit. p. 135.

¹² AMARO, Luciano. Op. cit. p. 137.

Ademais, assinale-se que o princípio da isonomia não proíbe a oferta de isenções, de forma geral, contudo, defende que estas não sejam criadas de maneira discriminatória, com adoção de critérios sem razoabilidade.

2.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CF/88, defende que o imposto deve ser cobrado do contribuinte em observância à sua disponibilidade econômica. *In verbis*:

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

[...]

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

A doutrina e a jurisprudência vislumbram uma conexão entre o princípio da vedação ao confisco e a capacidade contributiva. Isto porque este último assevera o respeito a aptidão econômica do sujeito passivo em face da arrecadação do Fisco. E, o primeiro, objetiva evitar o vilipêndio patrimonial do contribuinte.

Nas palavras de Roque Carrazza:

O princípio da não confiscatoriedade, contido, no art. 150, IV, CF (pela qual é vedado utilizar tributos com efeito de confisco), deriva do princípio da capacidade contributiva.

[...] é confiscatório o imposto que, por assim dizer, 'esgota' a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas¹³.

Partilhando do mesmo entendimento, Eduardo de Moraes Sabbag:

Quem confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória. Por outro lado, quem se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão, mantém-se na ideal zona intermediária entre o *confisco* e o *mínimo razoável* na tributação. Aliás, o *Princípio da Vedação ao Confisco* deriva do *Princípio da Capacidade Contributiva*, [...] pois tal capacidade se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia¹⁴.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional Tributário**. 22ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 99.

¹⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 9. ed. rev. ampl. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 43/44.

Assim, infere-se que, quando o princípio da capacidade contributiva é afetado, automaticamente se opera o confisco dos bens e renda do sujeito passivo.

Em outras palavras, o princípio da capacidade contributiva abrange limites máximos para a instituição ou majoração de tributos, enquanto que o princípio da vedação ao confisco estaria pelo primeiro abarcado, visto que somente se operará caso o primeiro seja violado.

Nesse viés, disserta, Luiz Felipe Silveira Difini:

Uma lesão de menor intensidade só fere a capacidade contributiva; apenas uma lesão mais grave caracterizaria o efeito de confisco (mas todavia já haveria, antes, malferido a capacidade contributiva, e, já por isso, seria inválida). O âmbito de atuação da não-confiscatoriedade seria menor, mas inteiramente abrangido pelo do princípio de capacidade contributiva¹⁵.

Todavia, note-se que o princípio da capacidade contributiva constitui o parâmetro inicial da arrecadação tributária, porém, silencia sobre seu limite final. Exemplificando, se um contribuinte rico, que possui 50 imóveis, e 20 deles são retirados de sua propriedade em face do adimplemento de imposto, estar-se, claramente, diante um confisco.

Nessa esteira, se não houvesse a previsão de vedação do confisco no art. 150, IV, da CF/88, poderia-se até considerar que a hipótese acima tratada encontra-se em observância ao princípio da capacidade contributiva, haja vista que mesmo defronte ao seu decréscimo patrimonial, seu mínimo vital foi mantido. Entretanto, essa retirada exacerbada do patrimônio do contribuinte pelo Fisco, constituiria violação ao direito de propriedade.

Destaque-se que todos os cidadãos constringidos a fornecer parte de seu patrimônio para custear as despesas públicas, tendo em vista ser este de interesse maior e coletivo. Esta obrigação pe de solidariedade, que traduzindo, atesta que todos de forma cooperativa, renunciam parte de seus interesses individuais em benefício de

¹⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ed., 2006. p. 122.

interesse coletivo, mesmo desconhecendo se receberá contraprestação do Estado em face deste ato de concessão.

Sobre o dever de solidariedade e o princípio da capacidade contributiva aduz Francesco Moschetti:

Solidariedade e capacidade contributiva são dois aspectos da mesma realidade. No âmbito das relações solidárias, o fundamental critério de justiça se sintetiza na fórmula “de cada um segundo a capacidade, a cada um segundo as necessidades”. E já a Corte de Cassação, ao propor ao Ministério pela Constituinte o princípio da capacidade contributiva, sublinhava como este exclui o critério concorrente – conhecido em economia financeira e concretamente aplicada no sistema tributário – da correspondência entre prestação tributária e serviço público. De um lado, em consequência, a solidariedade requer – no plano tributário – o critério da repartição “em razão da capacidade contributiva”; de outro, a assunção de dito critério como princípio-base na repartição dos tributos, indica uma visão da relação entre os cidadãos e sociedade que não se baseia já no individualismo (dominante na época do Estatuto Albertino), senão em uma síntese daqueles ideais de liberdade e sociabilidade que é própria do solidarismo (o Estado é para o indivíduo, mas as potencialidades do indivíduo são o pressuposto de um dever de cooperação pelo interesse comum)¹⁶.

Destarte, o princípio da capacidade existe justamente para nortear o contribuinte nesta situação, visto que, ainda que este esteja compelido a entregar parte de seu patrimônio ao Estado, este somente poderá fazê-lo mediante suas possibilidades.

2.5 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Esse princípio, previsto no art. 150, III, “a”, da CF/88, arqueta sua eficácia para o futuro, ou seja, veda a cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que o criou ou aumentou, *in verbis*:

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

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Tal princípio também encontra resguardo no art. 105 do CTN:

¹⁶ MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.284-285.

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Diferentemente do princípio da anterioridade que considera a publicação da lei, o princípio irretroatividade considera a vigência da lei.¹⁷

Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo:

Diversamente da anterioridade e da estrita legalidade, a vedação à retroatividade das leis não comporta qualquer exceção relativamente à instituição ou ao aumento de tributos. Não existem situações excepcionais nas quais seja possível exigir tributo em relação a um fato ocorrido antes de iniciar-se a vigência da lei correspondente. Entretanto, como se trata de proteção do cidadão contribuinte em face do Estado, a limitação de que se cuida não impede o poder público de editar normas de efeitos retroativos em benefício do contribuinte (p. ex., anistia, redução de penalidades etc.)

Nesse sentido, o STF editou a súmula 654, que dispõe que “A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5^a, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”.

Tal entendimento pautou-se sob a ótica de que o princípio da irretroatividade da lei tributária merece ser visualizado e explanado como garantia constitucional ao contribuinte. Ademais, assim, por ser um princípio que traduz limitações ao poder de tributar do Estado, como os outros princípios somente se aplica ao contribuinte em face da atuação do Ente tributante¹⁸.

Assim, o que se depreende deste princípio é que tanto o legislador quanto aplicador da lei devem observá-lo, a fim de que estes, não criem, majorarem ou cobrem, respectivamente, tributo sobre fato gerador pretérito.

Importante trazer à baila que, reduzir ou retirar o adimplemento de tributo sobre fatos passados por meio de lei, abatendo-se os efeitos decorrentes da legislação à época vigente, desde que realizado de forma expressa, não encontra vedado pelo princípio da irretroatividade tributária, desde que observado o princípio da isonomia. Entretanto, ao Ente tributante é proibido reduzir ou dispensar o tributo em relação a

¹⁷ CARNEIRO, Claudio. Op. cit. p. 467.

¹⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Pleno, **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 712**, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/1992, DJ 19/02/1993 PP-02032 EMENT VOL-01692-02 PP-00265 RTJ VOL-00144-02 PP-00435.

fatos pretéritos, sob a exegese de que a lei nova retirou ou diminiu o ônus fiscal antes previsto¹⁹.

Assim, cristalino é a inafastabilidade do princípio da irretroatividade quando da instituição ou marjoração de tributo, tendo em vista que consoante exposto acima, a lei deve ser aplicada a fatos futuros, e não retroagir para alcançar eventos passados, sob pena, de ser considerada inconstitucional em razão de expressa violação deste princípio.

Destarte, com relação à observância deste princípio no caso das multas tributárias, os dispositivos 105 e 106 do CTN, assim rezam:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo com infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não implicado em fato de pagamento de tributos;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Assim, da leitura dos artigos acima, destaca-se que a lei que minora multas tributárias retroagirá, todavia, se a lei posterior for mais onerosa, aplicar-se-á a lei anterior, tendo em vista a vedação ao retroagimento de lei mais gravosa.

Ainda sobre o art. 106 do CTN, este aduz a expressão “tratando-se de ato não definitivamente julgado”, a qual em simples hermenêutica compreende-se que a irretroatividade da lei tributária somente se opera se for antecedente ao julgamento e constituição definitiva do tributo²⁰.

¹⁹ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 119.

²⁰ SEVERINO, Guilherme Vasconcelos. **O Princípio do Não-Confisco e as Multas Tributárias: limitação ao poder estatal de tributar.** disponível em: <www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33743-43988-1-PB.pdf>. Acessado em: 12/02/2017.

2.6 PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS

Segundo o art. 150, V, da CF/88 é vedado instituir tributo em fase do trânsito intermunicipal ou interestadual, pois tal fato não pode ser fato gerador de tributo, vejamos:

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

[...]

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público".

Da leitura do dispositivo acima transcrito, entende-se que tal princípio veda que um tributo limite a liberdade de locomoção, seja de pessoas quanto de bens. Tal princípio valoriza, também, a integração entre os entes federativos.

Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado:

O citado princípio não veda, propriamente, a cobrança de tributos em operações interestaduais ou intermunicipais. Não há uma imunidade para essas operações. O que não é possível é tributá-las de modo mais pesado que as operações internas, utilizando-se o tributo como forma de desestimular o tráfego de pessoas e bens dentro do território nacional. Exemplificando, se um comerciante estabelecido no Ceará compra mercadorias de outro, estabelecido no Piauí, pode haver a incidência do ICMS mas o ônus fiscal não deve ser superior ao que incidiria se a mercadoria tivesse sido comprada dentro do próprio Estado do Ceará.²¹

Destaque-se que, somente ocorrerá à violação do referido princípio se a Lei instituir como fato gerador de determinado tributo o transpasse de fronteiras municipais e estaduais²².

Conforme alinhado por pelo doutrinador Pontes de Miranda citado por Luciano Amaro, tal previsão atendia a uma preocupação que já vinha desde o primeiro orçamento brasileiro, na Regência de D. Pedro, que objetivou proteger o comércio entre as províncias, no Império, entretanto, na época foi criado o imposto

²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

²² CARNEIRO, Cláudio. Op. cit. p. 492.

interprovincial; na República, que em que pese houvesse a citada vedação, algumas práticas contornaram o obstáculo²³.

Destarte, o que se percebe é que a CF/88 proíbe a instituição de tributo que de alguma forma onere o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou bens, pois esta hipótese estaria limitar o trânsito, pondo em risco a liberdade de locomoção, constitucionalmente assegurada (art. 5^a, LXVIII, da CF/88) e da liberdade de comércio.

O princípio aqui descrito comporta duas atenuações, o pedágio e o ICMS. O pedágio é cobrado em razão do uso das estradas e não pelo tráfego entre o Município e o Estado. E, o ICMS exigido pelos fiscais nas estradas, possui como fato gerador a circulação da mercadoria, o que independe se esta transporá limites municipais ou Estaduais.

Importante destacar que, este princípio veda a instituição de tributo que em sua essencialidade enalteça o tráfego interestadual ou intermunicipal, fato este que não inibe a criação de tributos em operações interestaduais ou intermunicipais²⁴.

Em verdade, este princípio privilegia o direito da liberdade de locomoção no solo brasileiro, previsto no art. 5^o, XV, LXXVIII, da CF/88, daí porque tal princípio proíbe a instituição de tributos que limite este direito de transitar pelos Municípios e Estados.

2.7 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A imunidade, assim como os princípios, também constitui limitação ao poder de tributar estatal.

A imunidade, não se confunde com isenção e tampouco com as hipóteses de não incidência, em que pese se assemelhem em sua consequência, qual seja tornar o tributo indevido.

²³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1969**. 3. ed. Rio de Janeiro. Forense, 1987, *apud*, AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 145.

²⁴ SABBAG, Eduardo. *Op. cit.* p. 48.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, diz-se que há imunidade quando:

A constituição veda a criação e a cobrança de tributos sobre determinados fatos ou sobre determinados sujeitos, reiterando-se do âmbito das regras que delimitam a competência tributária, âmbito no qual, do contrário, não fosse a regra imunizante, tais fatos ou sujeitos estariam normalmente abrangidos. Trata-se de um impedimento constitucional, hierarquicamente superior, verdadeira limitação à competência tributária dos entes tributantes. A lei, se pretender criar o tributo sobre a pessoa ou situação imune, será inconstitucional²⁵.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho a isenção:

É heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo com a permissão constitucional, proíbe o legislador de uma outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma essencial heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição)²⁶.

No tocante a não incidência, leciona Hugo de Brito Machado Segundo:

Abrange todas aquelas situações não descritas na lei como sendo tributadas. Trata-se de mera decorrência lógica da enumeração legal das hipóteses de incidência: por exclusão, o que não está legalmente indicado como sendo tributável configura hipótese de não incidência.

Destarte, depois de alinhada a diferença entre imunidade, isenção e não incidência vejamos o que dispõe o art.150, VI, da CF/88:

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Por intermédio do disposto acima, entende-se que a Magna Carta de 1988 nas hipóteses acima arroladas, não quer que tais situações matérias sejam fato gerador de tributo.

²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 75.

²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 165.

Sintetizando, a imunidade é uma não incidência constitucionalmente qualificada²⁷, decorrente da preservação de valores considerados importantes pela Carta Maior, que ignora eventual capacidade econômica, anunciando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade da pessoa ou situação imune²⁸.

Fazendo um paralelo entre essa temática (imunidade) e o princípio da vedação ao confisco, questiona-se se este último seria um tipo de imunidade, e, nessa esteira grande parte dos doutrinadores entendem que sim.

Jorge de Oliveira Vargas, enfatiza que “o princípio do não-confisco é uma imunidade porque o texto constitucional exclui expressamente a competência dos entes públicos para instituírem tributos que tenham efeito confiscatório”²⁹.

Neste mesmo raciocínio aduz Ricardo Lobo Torres:

[...] a proibição de imposto com efeito confiscatório é vera imunidade fiscal, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica. Imuniza contra cobrança de tributos a propriedade privada considerada em sua totalidade, pois o Estado não pode utilizar o seu poder fiscal para aniquilar a liberdade individual, que não sobrevive sem aquele direito. A propriedade privada, sendo direito fundamental, exhibe como predicado ou qualidade, a impossibilidade de ser atingida em seus limites máximos pelo exercício do poder tributário³⁰.

Dessa forma, as imunidades constituem em sua essência limitações a competência constitucional tributária, do mesmo modo que a doutrina majoritária considera o princípio da vedação ao confisco. Todavia, o princípio da vedação ao confisco opera de forma geral e indistinta, não ocorrendo concessão de competência para posterior supressão de determinada pessoa ou objeto³¹.

Luis Felipe Difin se posiciona nesse sentido:

Em síntese, na imunidade a competência é excluída (por norma constitucional) em relação a objetos ou pessoas; na vedação de efeito confiscatório, a competência já é outorgada com tal exigência, aplicável a

²⁷ SABBAG, Eduardo. Op. Cit. p. 100.

²⁸ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 151.

²⁹ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco como Garantia Constitucional da Tributação Justa**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 178.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, vol. III, p. 128.

³¹ SEVERINO, Guilherme Vasconcelos. Op. Cit.

todos, não excepcionável em relação a objetos e sujeitos determinados. Lá se exclui a competência; aqui confirma-se-a, regrado seu exercício³².

Assim, como o posicionamento que prevalece na doutrina é de que o princípio da vedação ao confisco constitui limitação constitucional ao poder de tributar estatal, apartado das imunidades, no capítulo a seguir, o analisaremos, em razão de sua importância para a compreensão do âmago desta pesquisa.

³² DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 33.

3 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O ato de confiscar no direito tributário significa retirar da posse do contribuinte seus bens em proveito do ente tributante, o fisco. A Magna Carta de 1215 assegura o direito de propriedade (art. 5º, XXII, e art. 170, II) e a proteção alivres iniciativa, vedando o confisco ao prevê a prévia e justa indenização nas hipóteses que autorizam a desapropriação (art. 5º, XXIV; art. 182, §§ 3º e 4º, art. 184).

Importa consignar que, a Constituição em casos específicos, admite, como penalidade acessória o apoderamento de bens do condenado, nos limites legais (art. 5º, XLV e XLVI, b).

O art. 150, IV, da CF/88 aduz o seguinte:

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Da leitura do dispositivo acima, parece difícil identificar quando um tributo é ou não confiscatório, contudo, tal fato não impede o Poder Judiciário de realizar esse controle, onde uma vez identificado o confisco, declare sua inconstitucionalidade. Isto porque o poder de tributar estatal deve permitir que o sujeito passivo, contribuinte, dê continuidade a sua atividade, não podendo extinguí-la.

3.1 BREVE RELATO HISTÓRICO

O instituto do confisco é milenar, encontrando-se presente desde sempre em vários países com o passar da história, desde o Direito Romano até a atualidade. Conforme Sacha Calmon Navarro Coêlho “em sua formulação mais vestuta, o princípio do não confisco originou-se do pavor da burguesia nascente em face do poder de tributar dos reis”³³.

E, como delienado no tópico sobre o princípio da legalidade tributária, a partir do século XI, a população europeia já disseminava a imprescindibilidade de prévia

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit. p. 350.

aprovação nas assembleias representativas sobre a cobrança de tributos. Constituindo este um relevante marco da limitação ao poder de tributar estatal, e, conseqüentemente, um empecilho para a instituição de tributos com efeito confiscatório³⁴.

O doutrinador Fábio Brum Goldschmidt citado por Guilherme Vasconcelos Severino revela que:

Na segunda metade do século XVIII, com a evolução do processo de humanização do direito, começou-se a pôr em dúvida a justiça e a aplicação do confisco. A partir de então, o instituto entrou e saiu da cena jurídica por diversas vezes. Exemplificativamente, veja-se o caso da França, que aboliu o confisco durante a Revolução Francesa, segundo os arts. 2, 8, 17 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26.08.1789, e a lei de 21.01.1790, e posteriormente voltou a admiti-lo nos tempos de Napoleão, como uma arma útil frente a adversários e inimigos³⁵.

Segue, ainda, o doutrinador citado por Guilherme Vasconcelos:

Na Espanha, o repúdio a confisco já se fazia presente na Constituição monárquica de 1837, art. 10. Paralelamente, muitas legislações admitiam o confisco já no século XX, como na Itália e na União Soviética, principalmente como medida de repressão contra os crimes que atentassem contra a segurança do Estado³⁶.

No período da Idade Média iniciou-se o questionamento sobre a aplicação do confisco e a justiça, em razão das conhecidas revoluções. Citando Uckmar, Rodriago Aiache afirma que:

A revolução francesa e a americana – em grande parte conseqüências do descontentamento do povo pela opressão fiscal – conduziram à determinação dos princípios que são basilares do direito constitucional. Na França, aguda era a luta da burguesia contra o clero e a nobreza isentas de grande parte dos impostos³⁷.

Destarte, os inúmeros debates sobre a licitude do confisco passaram a ocorrer no âmbito do Direito Internacional Público, pencialmente nas guerras, tendo em vista as apropriações dos bens dos inimigos que ali ocorriam.

³⁴ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **O Princípio do Não-Confisco Tributário**. 02/11/2006. disponível em:<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394>. acessado em 03/04/2017.

³⁵ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 44 e 45, *apud*, SEVERINO, Guilherme Vasconcelos. Op. Cit.

³⁶ Idem.

³⁷ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Op. Cit, *apud*, UCKAMAN, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e notas de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 31.

A partir de então, até a atualidade, o princípio da vedação ao confisco encontra-se em constante ascensão, encontrando guarida nas mais diversas Legislações do cenário mundial.

No Brasil, o princípio da vedação ao confisco, conforme alinhado no tópico acima, sua previsão expressa somente ocorreu na Constituição Federal de 1988, por intermédio do art. 150, IV.

Sobre isso, observa o doutrinador Luis Felipe Difini:

A proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, como dito, só veio expressa na Constituição de 1988. Mas a vigência da Carta de 67/69, Pontes de Miranda extraía do art. 153, § 11, a extensão da proibição aos tributos: “o imposto e a taxa não podem disfarçar confiscação (art. 153, § 11, 1ª parte)”; e Baleeiro dos §§ 1º (igualdade), 11 e 22 (direito de propriedade) do art. 153: “Dentre os efeitos jurídicos dos arts. 153, §§ 1º, 11 e 22, se inclui o da proibição de tributos confiscatórios³⁸”.

Nessa senda, percebe-se que, ainda que não estivesse o princípio da vedação ao confisco expressamente previsto na Carta Política, estava inserido de forma implícita na ordem jurídica do Brasil, especialmente nos dispositivos que asseguravam o direito de propriedade.

Desta forma, a Magna Carta de 1988, apenas tornou expresso o princípio, que há muito já constava implícita. Tendo em vista, inclusive, que a Constituição brasileira de 1934, em que pese não constar o princípio expressamente, asseverou balizas objetivas, a fim de não permitir a ocorrência do confisco, é o que se nota de seu art. 185: “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”.

3.2 O CONFISCO TRIBUTÁRIO: CONCEITO

Pra melhor elucidação do cerne deste trabalho monográfico, é necessário compreender o conceito de confisco, o qual possui previsão no art.150, IV, da CF/88.

³⁸ DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 59.

Na lição de Sérgio Pinto Martins, “o confisco é a absorção pelo poder do Estado da propriedade do particular, sem pagar-lhe justa indenização que a Constituição prevê³⁹”.

Segundo Regina Helena Costa, “confisco é a absorção total ou substancial da propriedade, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização⁴⁰”.

Ensina, também, Goldschmidt, que confisco “é o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei.⁴¹”

Importante destacar, que a Constituição da República traz em seu bojo duas hipóteses de confisco de bens, são elas:

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

[...]

XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

[...]

b) perda de bens;

Art. 243. As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5º.

Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo será confiscado e reverterá a fundo especial com destinação específica, na forma da lei.

³⁹ Martins, Sérgio Pinto. Op. Cit. p. 114.

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. Op. Cit. p. 102.

⁴¹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Op. Cit. p.45.

Nessa esteira, percebe-se a unicidade no conceito doutrinário de confisco tributário, onde conclui-se em síntese que o confisco nada mais é do que uma punição do Estado, onde o ente tributante retira da esfera do contribuinte um bem seu, sem indenizá-lo por este ato. Contudo, não se pode olvidar que o âmago deste capítulo está pautado em algo mais abstruso, que é o conceito de “efeito de confisco” atribuído a tributação, ora repudiado pela Constituição Federal.

Importante entizar que a Constituição Federal de 1988 não veda o confisco, mas sim o “efeito de confisco”, visto que o tributo não pode constituir sanção por ato ilícito, ou tornar-se oneroso excessivamente ao ponto de perder sua natureza arrecadatória e transformasse em penalizatória.

3.3 A TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO

O questionamento inicial é: Qual momento em que a tributação deixa de ser elevadamente aceitável, e se torna confiscatória?

No Brasil, inexistem critérios objetivos para a definição do quem venha a ser um tributação exarcebada, ficando esta análise, como dito antes, a cargo do Poder Judiciário, quando instado a se manifestar por intermédio de determinado contribuinte que no caso concreto sintasse prejudicado.

O tributo com efeito de confisco constitui aquele expressamente exacerbado, escorchante, o qual perde a natureza de tributo e passa a ter essência de penalidade, ameaçando o direito de propriedade do contribuinte, em expressa violação ao princípio da capacidade contributiva.

Destarte, o princípio da vedação ao confisco possui um íntimo relacionamento com o direito de propriedade, onde se observa também, o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, visto que este último é aplicável a qualquer tributo.

O imbróglio aqui está em definir até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do contribuinte, sem que se alcance a configuração do confisco.

Nas palavras de Eduardo Sabbag, ressalvadas as hipóteses de exceção acima transcritas, a saber: pena de perdimento de bens (art. 5, XLVI, *b*, da CF/88) e expropriação de glebas destinadas a culturas de plantas psicotrópicas e trabalho escravo, art. 243, § único, da CF/88), “a vedação a confiscabilidade proíbe a instituição de quaisquer tributos com caráter de aborção substancial da propriedade provada, sem a proporcionada indenização⁴²”.

Em definição um pouco mais objetiva, Fábio Brum Goldschmidt citando Casanova leciona que o tributo confiscatório, seria o que aspirasse 100% do bem onde incide o tributo, afirmando, ainda, que o “efeito de confisco” ocorreria de forma antecedente, ou seja, desde o momento em que se verificasse que o tributo estava a exercer imotivada penalização⁴³.

Nesse sentido, concorda Estevão Horvath, o qual anuncia que a palavra “efeito” prevista na Lei Maior, amplifica a cobertura do princípio, fazendo com que este seja sobreposto não somente aos tributos que absorvam integralmente um bem, veja-se a explicação do doutrinador:

[...] 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 efeito⁴⁴.

Em acréscimo ao quanto posicionado acima, Horvath, ainda ensina que:

Seja como for, “utilizar tributo com efeito de confisco” é expressão (não a única), desdobramento, da proibição de confisco. Em outras palavras, ela está abrangida pela proibição genérica de confisco. Assim, mesmo quando um tributo não estiver sendo usado com “efeito de confisco”, poderá ele ser reputado confiscatório por outras razões. É o que ocorre, por exemplo, ao criar-se um tributo inconstitucional, de forma não autorizada pelo texto constitucional.

[...] Assim, cada vez que se fuja dos contornos constitucionais no sentido de se criar tributo não autorizado ou que exceda no seu montante aquilo que razoavelmente se pode presumir como sendo, estaremos diante de exação confiscatória⁴⁵.

⁴² SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 5. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2017, p. 14.

⁴³ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 50.

⁴⁴ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 40 e 41.

⁴⁵ HORVATH, Estevão. Op. Cit. p. 50.

Assim, na hermenêutica do doutrinador supracitado, a área de cobertura do princípio da vedação ao confisco alcança não somente a tributação excessiva sobre um bem, mas, também, todo o tributo que estrapole a razoabilidade em seu sentido mais amplo, ou seja, a razoabilidade não somente em sua vertente de bom senso, como de igual forma a razoabilidade quantitativa.

Quanto ao alcance do princípio da vedação do tributo com efeito de confisco ao aspecto quantitativo da exigência, é o defendido por Luiz Felipe Silveira Difini que afirma que o aspecto quantitativo da exigência dependerá do grau de limite. Em outras palavras, uma alíquota de 10% do IR não possuiria efeito confiscatório, porém, uma alíquota de 80% sim⁴⁶.

Já, José Eduardo Soares Melo, defende que outro critério deve ser levado em consideração para a caracterização do tributo, além da análise da alíquota e da base de cálculo, qual seja, a singularidade dos negócios e atividades desempenhadas⁴⁷.

Em outras palavras, deve-se haver razoabilidade tanto na tributação de um tributo, quanto em seu conjunto.

Entretanto, a doutrina não é uníssina nesse sentido, existindo, pensamentos diversos do acima delienado, como defende Cassiano Menke:

A proibição prevista na Constituição Federal de 1988 de utilizar tributos com efeito de confisco representa a aplicação do postulado da proibição de excesso no âmbito do direito tributário. Trata-se, então, do postulado da proibição aos efeitos de confisco. Ele proíbe que da aplicação das normas tributárias resulte a ineficácia do direito fundamental restringido, independentemente do motivo que esteja a justificar a adoção da medida estatal. O efeito de confisco ocorre toda vez que é violado o núcleo essencial do direito fundamental, isto é, quando o exercício do direito é impedido ou dificultado ao extremo pela aplicação de medidas tributárias. Esse efeito difere do confisco propriamente dito, o qual, por sua vez, significa a extinção do direito de propriedade do titular sobre determinado bem.

O postulado da proibição aos efeitos de confisco diferencia-se dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade. O primeiro serve à proteção absoluta do núcleo essencial dos direitos fundamentais. O segundo e o terceiro servem à proteção dos bens importantes e supérfluos. A proporcionalidade em sentido estrito enfoca a comparação entre grau de promoção de um fim e grau de restrição a outro fim (colateral). Essa

⁴⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Op. Cit. p. 27.

⁴⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Op. Cit. p. 32.

comparação, contudo, não ocorre relativamente às restrições aos bens essenciais, pois restringi-los é algo proibido pelo postulado da proibição aos efeitos de confisco.

Na hermenêutica do doutrinador retrocitado, o efeito de confisco somente se operaria quando o tributo atingisse o núcleo crucial de um direito fundamental, ou seja, quando a tributação excessiva impossibilitar ou tornar praticamente inviável o exercício de um direito.

Ademais, segundo o doutrinador, a razoabilidade é um múnus de nivelamento entre a regra e medida, nesse sentido, ele exemplifica: uma multa de mora tem que ser valorada com base infração praticada, que no caso seria o pagamento intempestivo, sendo que o montante atribuído à multa seria a medida, e a graveza da infração seria a medida. Desta forma, não sendo a multa correspondente a graveza da falta cometida, será considerada irrazoável.⁴⁸

Utilizando-se o exemplo acima, a multa de mora também pode ser considerada desproporcional, uma vez que ainda que seja a prática adequada a fim de inibir o atraso, sua quantificação pode ser inadequada, a depender, pois, eventualmente, a cobrança de um montante menor, pode alcançar o desistímulo e ao mesmo tempo não afetar de forma substancial o direito a propriedade do contribuinte. Portanto, a multa será confiscatória quando sua exigência inutilizar o o direito da propriedade e da liberdade⁴⁹.

Nesse diapasão Fábio Brun Goldschmidt aduz que o princípio da vedação ao confisco deve ser considerado como valorativo, em razão da ausência de objetividade na delimitação da tributação cujo fato gerador detenha efeito de confisco, o que se confirma ante a carência de conteúdos judiciais ou mesmo pareceres justificando a declaração de inconstitucionalidade de um tributo somente por este princípio⁵⁰.

Outrossim, complementa Jorge de Oliveira Vargas que o princípio da vedação ao confisco existe para conceder maior segurança ao contribuinte, onde a lei que o

⁴⁸ MENKE, Cassiano. Op. Cit. p. 91.

⁴⁹ Idem. p. 92.

⁵⁰ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. Op. Cit. p. 89.

tribute observe a razoabilidade, a proporcionalidade e a justiça, visto que, caso não contida essas qualidades na legislação estará o sujeito passivo respaldado a questioná-la perante o Poder Judiciário.⁵¹

No sentido do acima exposto, o RE 413.782/SC⁵² é um exemplo da adoção de perspectivas diferentes feitas pelos ministros ao analisar a questão, visto que enquanto o Ministro Cezar Peluso defendeu a violação do princípio da proporcionalidade, o Ministro Celso de Mello se deteve ao efeito de confisco.

Vejamos as palavras do Ministro Cezar Peluso: "[...] como bem antecipou o Min. Gilmar Mendes, a ofensa é ao princípio da proporcionalidade, porque o Estado está se valendo de um meio desproporcional, com força coercitiva, para obter o adimplemento do tributo".

Na análise do voto do do Ministro Peluso, o doutrinador Cassiano Menke destaca:

Note-se que o Ministro adentrou o exame da proporcionalidade e entendeu violado o dever de necessidade. Ele sustentou que havia outras medidas menos restritivas ao direito fundamental da liberdade de exercício da atividade econômica que poderiam ser utilizadas para a cobrança do crédito tributário não pago, em vez daquela efetivamente implementada pelo Fisco⁵³.

O Ministro Celso de Mello, no entanto, sistematizou o tema no formato a seguir: "Em suma, a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte [...]".

Nessa senda, diferentemente do quanto feito pelo Ministro Cezar Peluso, o Ministro Celso de Mello, não efetuou qualquer análise do princípio da proporcionalidade, estritamente falando, este limitou-se a ratificar que a competência tributária atribuída ao ente tributante não lhe autoriza a invalidar ou tornar inviável o exercício dos direitos fundamentais do contribuinte.

⁵¹ VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do não-confisco como garantia constitucional da tributação justa**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 93.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 413.782/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio, 17/03/2005.

⁵³ MENKE, Cassiano. Op. cit. p. 93.

3.4 A INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NA CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL

Como delineado nos tópicos anteriores, o efeito de confisco pode ser verificado de forma isolada em cada tributo. Contudo, este efeito confiscatório também pode ser constatado, em um conjunto de tributos, seja pela sobreposição entre tributos do de competência do mesmo entre tributante ou não, e quando ocorre a sua incidência igual patrimônio⁵⁴.

Sobre esta temática, Ricardo Torres disserta que:

A proibição de tributos confiscatórios deve ser examinada isoladamente com relação a cada hipótese de incidência, levando-se em conta as condições de modo, tempo e lugar que possam tornar inconstitucional a sua aplicação. O controle judicial exerce sobre a norma que institui o confisco e não sobre o sistema tributário em geral⁵⁵.

Em pensamento oposto, a doutrinadora Ives Gandra leciona que o princípio da vedação ao confisco pode ter sua aplicabilidade tanto no tributo isoladamente quanto na carga tributária total, *in verbis*:

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá de ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão⁵⁶.

Compartilhando do mesmo pensamento Fábio Brum Goldschmidt diz:

Esse entendimento nos parece absolutamente coerente com a teleologia do art. 150, IV, da Carta, pois o direito individual que se objetiva preservar (de liberdade, de trabalho, de propriedade, de produção, de locomoção etc.) não está de forma alguma jungido a esse ou aquele tributo em particular, mas à carga tributária suportada pelo contribuinte. Isso porque é o conjunto dos tributos que pode importar na mitigação ou na aniquilação desses direitos fundamentais, e não uma incidência isolada (embora,

⁵⁴ LEITE, Geílson Salomão; MEDEIROS, Fábio Andrade. **Os princípios constitucionais e a atividade tributária do Estado**. In: LEITE, George Salomão. (Org.) *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 398.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. p. 269.

⁵⁶ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil (promulgada em 05 de Outubro de 1988)**. São Paulo: Saraiva, 1990. v.6, t. I: arts 145 a 156. p. 162.

evidentemente, também seja possível vislumbrar o efeito de confisco relativamente a um único tributo)⁵⁷.

E, continua o doutrinador:

[...] justificativa de tratamento distinto para o limite quantitativo da tributação quando se está diante da análise da carga tributária total (soma de tributos e não um único tributo). O limite da tributação deve ser o mesmo, que se trate de uma única exigência fiscal, quer se trate de diversas exigências, pois o que se tem em conta são os efeitos, e não a(s) causa(s) de geração da destruição da propriedade ou liberdade do particular⁵⁸.

O STF já sinalizou no sentido de que a análise do caráter confiscatório de um novo tributo ou sua majoração se faz em face da carga tributária total a que resta subordinado o contribuinte, in verbis, trecho da ementa da ADI 2.010/DF⁵⁹:

[...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. [...] - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA. - A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional. A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de

⁵⁷ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 280 e 281.

⁵⁸ Idem. p. 283.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010/DF**, Relator: Ministro Celso de Mello, 30/09/1999, Publicado em 12.04.2002, p. 51.

não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em consequência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO.

O voto do Ministro Carlos Velloso na ADI 2.010-2/DF, onde a disposição da Lei nº 9.783/1999 era a majoração da contribuição previdenciária incidente sobre os servidores públicos ativos e inativos, ratificou a incidência do efeito de confisco na carga tributária total:

É que a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco. Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de tributo com efeito de confisco? O conceito é indeterminado, caso em o juiz laborará em área que chamaríamos de "área cinzenta". Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou provento [...]. O efeito de confisco se caracterizaria, sobretudo, no fato, por exemplo, de o servidor, em razão da exigência fiscal, ter que se privar de bens ou utilidades de que vinha se utilizando[...]⁶⁰.

Ainda sobre o julgado acima, o Ministro Ilmar Galvão, complementando em seu voto, complementar ao voto do Ministro Carlos Velloso, aduziu o seguinte exemplo:

[...] estou perfeitamente de acordo com a lição trazida aqui, pelo eminente Relator, a do Professor Ives Gandra, no sentido de que esse confisco pode ser examinado em relação ao somatório dos tributos. Porque, senão, teríamos de admitir que, havendo vinte tributos a 6%, somando 120%, esses tributos não seriam confiscatórios, embora absorvendo 120% do que ganha o servidor. Seria um absurdo pensar uma coisa dessas, que um tributo somente é que teria de tornar insuportável a vida do contribuinte e não o somatório dos tributos.

Por fim, o trecho da ementa do Acórdão da ADI retrocitada, abaixo transcrita, traduz o pensamento do STF sobre esta temática:

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

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

⁶⁰ BRASIL, Op. Cit. Idem.

O STF posicionou-se no sentido de que o efeito de confisco constante na Carta Maior tem aplicabilidade na totalidade da carga tributária imposta ao contribuinte, contudo, destacou que nesta hipótese devem os tributos terem criados pelo mesmo ente tributante.

Nesse sentido, importante destacar que, o Brasil possui quatro entes tributantes, saber: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, todos com competência tributária instituir tributos diversos. Daí, possivelmente, pode ocorrer que, individualmente, a tributação seja aceitável, mas quando considerada em reunião com a tributação dos demais entes tributante, fique caracterizado o confisco.

Diante disso, para a resolução deste imbróglio a doutrina e a jurisprudência têm optado pela declaração de inconstitucionalidade do último tributo criado ou amplificado, os quais reunidos aos demais tributos, ocasionou o efeito de confisco. E, neste vies foi o quanto decidido pelo STF na supracitada ADI 2.010-2/DF, tornando inválido o último aumento na contribuição previdenciária dos servidores.

De todo modo, caberá do Poder Judiciário atuar como instrumento para o reconhecimento da incidência do efeito de confisco, tanto paa o tributo isolado quanto para a carga tributária total. E, a decisão que identificar o efeito de confisco pelo carga tributária total atribuída ao sujeito passivo, terá natureza intimidatória aos entes tributantes no exercício de duas competências tributárias, bem como efeito imunizatório em face do sujeito passivo contemplado⁶¹.

3.5 A POSSIBILIDADE DE DEFINIÇÃO DO *QUANTUM* PARA O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Muito se discute a cerca da possibilidade ou mesmo conveniência na instituição de um parâmetro objetivo, onde, uma vez ultrapassado caracterizaria o efeito de confisco, e quem seria o responsável por sua fixação, Poder Judiciário ou Poder Legislativo?

⁶¹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 280 e 281.

A *Corte Suprema de la Nación*, na Argentina, já existe a fixação de limite 33% para determinados tributos. Porém, ressalte-se que tal limite refere-se ao tributo considerado de forma isolada, não havendo imposição de limite para a carga tributária total. Já na Alemanha, seu Tribunal Constitucional, consignou em junho de 1995, que o limite para a carga tributária total imposta ao contribuinte não ultrapasse 50% de seus rendimentos⁶².

O Direito brasileiro, por intermédio, do art. 7º do Projeto de Lei Complementar nº 173 de 1989, que seria um novo Código Tributário Nacional, intentou implementar a fixação de um *quantum* limitatório da carga tributária, *in verbis*:

Art. 7º - Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.

§ 1º. É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.

§ 2º. Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos ou decorrentes de um único negócio.

§ 3º. As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação, utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.

Em simples hermenêutica do dispositivo 7º daquele Projeto de Lei, contata-se que em sua previsão não encontra-se abarcado a integralidade da tributação para a caracterização do efeito de confisco, tendo em vista que pela sua disposição os tributos devem recair sobre o mesmo bem. Ademais, o retromencionado dispositivo prevê a imperiosa obrigação dos tributos ultrapassarem o preço do bem para a configuração do efeito de confisco. E, na hipótese de rendas geradas o tributo deve superar 50% do valor. Em suma, este Projeto de Lei previa percentual superior ao definido na jurisprudência Argentina e ao defendido pela doutrina brasileira.

Sobre a possibilidade, de instituição e definição de parâmetros quantitativos a fim de nortear a caracterização do efeito de confisco pelo Legislador, ressalta sua discordância o doutrinador Luis Felipe Difiini:

[...] a definição destes limites não pode ser feita pelo legislador, seja complementar ou ordinário, pela impossibilidade de previsão normativa abstrata das diferentes quantificações que a norma de colisão assumirá,

⁶² HORVATH, Estevão. Op. cit. p. 119.

conforme sejam os princípios que se apresentem em colisão; pela mutabilidade das soluções que devam ser dadas a estas colisões por motivos políticos, econômicos ou sociais, que não se conforma com a rigidez e formal processo de alteração de textos legais; mas sobretudo porque se trata de uma questão constitucional, não disponível para o legislador, justamente porque visa a demarcar seu campo de ação⁶³.

Nessa esteira, também concorda com o posicionamento acima delineado, Fábio Brum Goldschmidt, afirmando que:

Qualquer limite quantitativo legislativamente eleito para os tributos significaria um certo grau de arbitrariedade; eis que dificilmente embasável em critérios rigorosamente científicos e incontestáveis.

[...] Embora introduza certeza e segurança jurídica nas relações entre o Fisco e contribuinte, é certo que o limite da carga tributária está intimamente ligado a uma série de outros fatores cambiantes de acordo com o momento político, a conjuntura econômica, aspectos de psicologia social, a virtual equivalência entre os tributos e os serviços públicos etc., de modo que, seguramente, qualquer limite legislativamente fixado correria grande risco de se apresentar inadequado dentro de pouco tempo⁶⁴.

O mencionado doutrinador, ainda prossegue dissertando sobre a constitucionalidade de um limite estabelecido pelo Poder Legislativo:

Finalmente, cumpre dizer que acreditamos que toda a Lei Complementar que pretendesse estabelecer parâmetros quantitativos às exigências fiscais certamente acabaria por restringir o âmbito de aplicação desse axioma, reduzindo seu conteúdo através de diploma hierarquicamente inferior, o que redundaria na sua inconstitucionalidade⁶⁵.

Sobre o estabelecimento de uma limitação por parte do legislador, já vimos que esta não prospera. Quanto a esta possibilidade por meio da jurisprudência, tal fato até momento encontra-se indefinido, pois esta raramente pronuncia-se sobre esta temática, e os limitados posicionamento existentes são insuficientes para se traçar norte.

Todavia, nas palavras de Luis Felipe Difini, o cenário atual e embrionário da jurisprudência encontra-se indicam o início de um trajeto. Afirmando, ainda, que seria a jurisprudência o melhor caminho para traçar esta limitação, tendo em vista sua flexibilidade na análise das situações.

Abreviando o tema, Luciano Amaro disserta:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além

⁶³ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 256.

⁶⁴ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 284 e 285.

⁶⁵ Idem. Op. cit. p. 286.

disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco⁶⁶.

Em síntese, o legislador encontra-se impossibilitado de estabelecer limitação ao efeito de confisco, visto que o princípio da vedação ao confisco está disciplinado pela Lei Maior, e a esta não é coerente prevê tal limitação em razão de natureza rígida e as peculiaridades necessárias a nortear os casos concretos. E, de outro não pode lei inferior disciplinar tal tema, sob pena de declaração de sua inconstitucionalidade.

Desta forma, infere-se que defronte a inexistência de parâmetros legais e uniformidade da jurisprudência, cada caso deverá ser analisado de forma isolada pelo Poder Judiciário, a fim de que este, os examine em observância aos ditames razoáveis, proporcionais, morais e justos.

3.6 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E A EXTRAFISCALIDADE

A Magna Carta de 1988 admite em situações excepcionais, a tributação exagerada, sempre que a sua finalidade for a extrafiscalidade. Isto porque os tributos extrafiscais tem por finalidade o controle de mercado, ou seja, o estímulo ou desestímulo de práticas mercatoriais por meio de tributação mais elevada.

Em outras palavras, a extrafiscalidade prioriza as necessidades coletivas em detrimento da circunstância econômica do contribuinte. E, em razão disso, a doutrina não é uníssona quanto a incidência do princípio da vedação ao confisco ser aplicável a tributação extrafiscal.

Posicionando-se quanto a não incidência do princípio da vedação ao confisco aos tributos extrafiscais encontra-se Sacha Calmon Navarro Coêlho, aduzindo que este princípio e a extrafiscalidade são antagônicas. Vejamos:

Em suma, a vedação do confisco há de se entender cum modus in rebus. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir

⁶⁶ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 145.

comportamentos indesejados, é vedada a argüição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda).

Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo de fiscalidade tão somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico⁶⁷.

Partilhando do mesmo posicionamento, Cecília Maria Hamati afirma que " é admitida a tributação sem a observância do princípio do não confisco desde que por motivos extrafiscais e em virtude do poder de polícia"⁶⁸.

Aliomar Baleeiro, também, dissertou que: "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"⁶⁹.

Destarte, a doutrina acima destacada trata-se da parte minoritária, pois a adoutrina marjoritária se posiciona de modo inverso, defendendo que o princípio da vedação ao confisco possui aplicabilidade aos tributos extrafiscais, entretanto, diferentemente da tributação meramente fiscal, a qual possui em seu âmago apenas a finalidade arrecadatória, a parâmetro quantitativo dos tributos extrafiscais seria superior.

Nessa linha, defende Luiz Felipe Difini, afirmando que a Carta Maior não excluiu da aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco a tributação extrafiscal:

O limite é mais além do que na tributação com finalidade fiscal; mas um limite existe, pois a proibição constitucional é de utilizar tributo com efeito de confisco e não apenas de utilizar tributo com finalidade exclusivamente fiscal com efeito de confisco⁷⁰.

Igualmente, Fábio Brum Goldschmidt, compartilha o mesmo pensamento:

Há, no entanto, evidentemente, um limite à tributação extrafiscal, ainda que mais elevado que aquele imposto à tributação meramente arrecadatória. [...] Não é possível buscar, *v.g.*, na seletividade ou na progressividade pretexto para desobedecer aos demais dispositivos constitucionais tributários, até porque, quando o constituinte quis excetuar algum deles, o fez expressamente, como ocorre nos casos de dispensa da observância da legalidade e da anterioridade na mudança de alíquota do imposto de importação⁷¹.

⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 274.

⁶⁸ HAMATI, Cecília Maria. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 275.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 620.

⁷⁰ DIFINI, Luis Felipe Silveira. *Op. cit.* p. 226.

⁷¹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. *Op. cit.* p. 192.

Nessa esteira, mas com enfoque mais principiológico, Marco Aurélio Greco complementa que: “A tributação extrafiscal não é um cheque em branco. Ela tem parâmetros. A invocação de um valor ou princípio não pode ser um pretexto para negar os demais”⁷².

Cassiano Menke vai além e, enfatiza que pouco importa o propósito para o qual foi criado aquele tributo, desde que este, para sua instituição ou majoração não torne impraticável os direitos fundamentais:

Na concretização das normas com finalidade extrafiscal a atuação do Estado é motivada pela consecução de valores protegidos pela Constituição, isto é, elementos materiais desejados pela sociedade que contam com proteção constitucional. Já na concreção das normas cuja finalidade é fiscal esse tipo de fim extrajurídico não está presente. [...] Em relação à extrafiscalidade o Estado deve conciliar a necessidade de realização do valor buscado como finalidade da norma tributária com o valor por ela restringido quando da sua concretização – a propriedade, a liberdade e a dignidade humana. É que ambos se encontram constitucionalmente protegidos, e entre eles não se pode conceber uma relação de hierarquia em nível abstrato.

[...]

Exatamente por restringirem os direitos fundamentais sobre os quais atuam é que ambas as normas se sujeitam ao controle da proibição de efeitos confiscatórios.

[...]

Enfim, é preciso frisar que o postulado da proibição aos efeitos de confisco desconsidera a finalidade justificadora da aplicação da norma tributária. Não interessa saber se o fim almejado é fiscal ou extrafiscal, pois fim algum justifica a invasão do núcleo essencial⁷³.

Outrossim, assevera, ainda, o doutrinador Paulo Cesar Baria de Castilho, a importância do controle dos tributos extrafiscais, tendo em vista que, estes pode ser utilizados para fins exclusivamente arrecadatórios, porém, com roupagem extrafiscal, integral arbitrariedade arrecadatória:

Mas é bom lembrar que, ainda que em situações anômalas, não existe uma “carta branca” para o Estado exigir o quanto quer de tributo. Mesmo nesses casos o confisco, disfarçado de tributo, continua proibido. O que se admite é um elasticamento dos critérios preestabelecidos para tributação confiscatória, sendo certo, contudo, que a perda total da propriedade (ou algo bem próximo disso), por óbvio, não deixa de ser confisco, ainda que camuflado sob as folhas da extrafiscalidade⁷⁴.

⁷² GRECO. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000. p.222.

⁷³ MENKE, Cassiano. Op. cit. p. 99,100 e 102.

⁷⁴ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**, 2002, p. 117.

Destarte, para a doutrina dominante, sedimenta o entendimento de que o princípio da vedação ao confisco também encontra passe livre na tributação extrafiscal. Ressaltam, ainda, que "normas tributárias finalisticamente extrafiscais até podem impor uma restrição mais intensa que aquelas que visam fins fiscais"⁷⁵.

Nessa linha, sobre a possibilidade de estabelecimento de graus distintos de aplicação do princípio da vedação ao confisco, considerando a finalidade atribuída a determinada exação, leciona Estevão Horvath:

[...] o princípio do não-confisco possui alcance diverso quando a ele subjaz tributo com finalidade extrafiscal ou, em outros termos, o alcance atribuído a ele não pode ser o mesmo estando-se diante de tributo fiscal que extrafiscal. Ou seja, ainda, um tributo enquadrado entre os 'fiscais' teria alcance confiscatório sob circunstâncias em que, se fosse extrafiscal, o mesmo não ocorreria.

[...]

Não chegamos ao ponto de concluir [...] pela inaplicabilidade do princípio aos tributos extrafiscais, porquanto a Lei Maior não discriminou estes tributos, excepcionando-os da sujeição aos princípios constitucionais. O que buscamos demonstrar é a diferente elasticidade de sua aplicação às duas funções que a tributação pode exercer⁷⁶.

Em face da fixação da quantificação objetiva do tributo extrafiscal, este vácuo ainda persiste. Nessa linha, aduz Luiz Felipe Difini:

[...] o limite de confiscatoriedade (embora de difícil determinação *a priori*) é atingido quando a tributação inibir a produção e comercialização do produto ou exercício de atividade lícita por não restar, após a incidência da tributação e sua translação total ou parcial ao preço do produto ou serviço, razoável margem de lucro, que possibilite o exercício da atividade. A tributação extrafiscal pode reduzir a atividade tributada (este é mesmo seu objetivo), não pode impedi-la de todo⁷⁷.

Outrossim, Fábio Brum Goldschmidt além de coadunar do entendimento acima partilhado, ainda consigna que é defeso ao tributo possuir finalidade penalizatória ou que inviabilize a prática de direitos constitucionalmente assegurados⁷⁸.

Destaque-se que, a regra, na jurisprudência é a não aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco aos tributos extrafiscais. Tanto que a jurisprudência permite alíquotas confiscatórias nesses tributos. Ademais, o mesmo raciocínio está vem sendo manejado nos casos de progressividade extrafiscal, permitindo-se o exagero

⁷⁵ MENKE, Cassiano. Op. cit. p. 102.

⁷⁶ HORVATH, Estevão. Op. Cit. p. 88;92.

⁷⁷ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 228.

⁷⁸ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 194 e 195.

na cobrança de IPTU e de ITR, quando atrelados ao cumprimento da função social da propriedade⁷⁹.

Desta forma, o Ente estatal quando objetivar penalizar o contribuinte que se tornou infrator em detrimento do descumprimento de algumas obrigações tributárias deve aplicar sem prejuízo de outras sanções multa. Nesta hipótese, indaga-se as multas também estão sujeitas a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco? Esta é a temática central do presente trabalho, abordado no próximo capítulo.

⁷⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 5. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

4 AS MULTAS TRIBUTÁRIAS

As multas tributárias não são tributos, estas decorrem deste último, surgem como penalidade em face do descumprimento de obrigações tributárias.

Destaca-se que a natureza jurídica da multa, diferentemente do tributo, é em sua essência penalizatória, uma vez que esta somente existe, se o contribuinte deixar de adimplir as obrigações decorrentes da instituição do tributo, seja obrigações principais ou acessórias.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo que:

As sanções pecuniárias, ou multas, constituem a espécie de sanções mais comuns, e certamente as mais adequadas no âmbito do direito tributário.

Quase todas dizem respeito ao não cumprimento de obrigações tributárias acessórias e têm valor geralmente muito elevado, porque o descumprimento de uma obrigação tributária acessória em regra autoriza a presunção de descumprimento também de obrigações principais⁸⁰.

Nesse sentido, ainda exemplifica, Hugo de Brito:

Assim, quando um comerciante descumpra a obrigação de emitir nota fiscal relativa à venda de determinada mercadoria, esse inadimplemento gera a presunção de que o referido contribuinte não vai pagar o imposto incidente sobre aquela venda, além de também, não pagar outros incidentes sobre a receita bruta da empresa e sobre o lucro tributável⁸¹.

Destarte, a multa tributária é uma prestação pecuniária que se apresenta de forma objetiva, haja vista que se pode mensurá-la valorativamente, porém, nem sempre é arbitrada de forma razoável. Nessa esteira, eis a inquietude cerne deste trabalho, as multas tributárias devem observar o princípio da vedação ao confisco?

4.1 CONCEITOS DE TRIBUTO E MULTA

A Magna Carta de 1215 não traz em seu bojo o conceito de tributo ou multa. Tampouco o CTN, o qual somente prevê em seu dispositivo 3º, a definição de tributo nos seguintes termos:

⁸⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 388-389.

⁸¹ Idem, p. 389.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Com relação ao conceito de multa, Sacha Calmon Navarro Coêlho assim define “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)”⁸².

Da análise dos conceitos supracitados, se verifica a proximidade de ambos, visto que, tanto o tributo quanto a multa constituem prestações pecuniárias compulsórias, previstas em lei e um ente tributante do polo ativo, entretanto, o tributo deriva de um ato lícito, enquanto a multa decorre de um ato ilícito, outrossim, o primeiro possui natureza arrecadatória, e o segundo natureza sancionatória.

Outrossim, os objetivos do tributo e da multa diferem-se. O tributo é o meio utilizado pela Estado para recolher recursos a fim de honrar suas obrigações, como a efetivação de direitos fundamentais. Esta função do tributo é denominada de fiscal. E, quando objetiva estimular ou desestimular determinada conduta, o tributo possui finalidade extrafiscal. Já a multa nasce para reprimir, sancionar comportamento considerado como ilícito e praticado pelo contribuinte.

Ademais, quanto ao conceito de tributo cabe destacar, que a expressão “que não constitua sanção de ato ilícito”, contida do dispositivo 3º do CTN, não inibe a incidência do tributo em situações onde o fato gerador do tributo tenha ocorrido em situações ilícitas, desde que a lei não preveja na hipótese de incidência a matéria ilícita. Um exemplo disso é a incidência de Imposto de Renda sobre patrimônio fruto de conduta criminosa. Isto é possível porque o fato gerador do imposto de renda é a aferição patrimônio, e tal fato independe da atividade que gerou a renda do contribuinte.

4.2 APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO À MULTA TRIBUTÁRIA

⁸² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática da multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 41

Consoante se verificará a seguir, a doutrina e a jurisprudência são dissidentes quanto a submissão da multa tributária ao princípio da vedação ao confisco. Parte entende pela sua submissão e outra discorda.

4.2.1 Posicionamento Doutrinário

A doutrina não é uníssona quanto a sujeição das multas tributárias ao princípio da vedação ao confisco. Parte dela entende não ser aplicável o princípio às multas em razão da diferença do regime jurídico do tributo e das multas.

Em outras palavras, para a doutrina contra a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias, afirmam que o objetivo do tributo é arrecadar receita para o Estado, para que este possa prover de recursos necessários para realizar suas finalidades precípuas e manter-se. No tocante à multa, esta detem a finalidade de desestimular a prática que representa sua hipótese de incidência, compondo uma receita extraordinária ou eventual.

O doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo filiasse a corrente de que as multas tributárias não se sujeitam ao princípio da vedação ao confisco:

Ressalte-se, finalmente, que não se aplica às penalidades pecuniárias o princípio do não confisco, que no ordenamento jurídico brasileiro, está expresso em dispositivo da Constituição Federal de 1988 que veda expressamente a instituição de tributo com efeito de confisco. Aplicam-se, todavia, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, em atenção aos quais devem ser considerados inconstitucionais os dispositivos de lei que estabeleçam multas desproporcionais ao dano resultante da infração à qual correspondam⁸³.

Disserta ainda, o Hugo de Brito que:

A multa de 300% do valor da mercadoria vendida sem nota fiscal é, sem dúvida, um excelente exemplo de combate à sonegação de tributos. Muito melhor que ameaça de cadeia resultante da criminalização da conduta evasiva, ilícita, do contribuinte. Nenhum comerciante pode alegar que não sabe ser obrigatória a emissão de nota fiscal, e não é razoável lhe seja permitida a prática dessa infração tão evidente e tão significativa no controle da arrecadação tributária.

Pretender-se que a multa legalmente cominada para a venda de mercadoria sem nota fiscal não seja confiscatória, mas suportável, de sorte a que os comerciantes possam incluí-la nos seus custos operacionais, é pretender

⁸³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. Cit. p. 388-389.

inteiramente ineficaz a sanção, que restará, assim, convertida num verdadeiro tributo de exigência eventual.

[...] As multas têm como pressuposto a prática de atos ilícitos, e, por isto mesmo, garantir que elas não podem ser confiscatórias significa, na verdade, garantir o direito de praticar atos ilícitos.

Desse mesmo entendimento, compartilha Aliomar Baleeiro, onde afirma que, em que pese a multa conduza o contribuinte a uma redução de seu patrimônio, esta não está a violar qualquer direito:

Aliás, o art. 150, IV, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda (ou de sua fonte). Não impede, entretanto, a aplicação de sanções e a execução de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissivo que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade⁸⁴.

Paulo de Barros Carvalho, faz críticas severas a redação do artigo 113 do Código Tributário Nacional:

É na segunda parte da cláusula que topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica [...]. Ora, a prosperar a idéia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo⁸⁵.

No mesmo sentido, é a doutrina de Antonio José da Costa:

As penalidades de caráter tributário, civil, penal ou administrativo, apesar de no caso de multa moratória ser, na maioria das vezes, um acessório do principal (tributo), em nenhuma hipótese se confunde com o tributo (art. 3º, do CTN), uma vez que a penalidade, além de excluída expressamente do próprio conceito legal de tributo, possui natureza jurídica e está sujeita a regime jurídico diferente. No caso de penalidade exacerbada, poderia ser alegada a quebra do princípio da proporcionalidade, mas nunca o efeito (tributário) confiscatório⁸⁶.

Assim, para a doutrina, que discorda da submissão das multas tributárias ao princípio da vedação ao confisco aduz, que as multas tributárias devem se submeter aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, mas nunca ao princípio da vedação ao confisco.

⁸⁴ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 1999, p. 579.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 295 e 296.

⁸⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Direitos fundamentais ao contribuinte**, Revista dos Tribunais, 2000, p. 432. Apud: DIFINI, Luiz Felipe Silveira, Proibição de tributos com efeito de confisco, 2006, p. 237.

Importante consignar que, em que peso o dissenso que paira na doutrina em relação a aplicabilidade da do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias, fato é que os doutrinadores que discordam, assemem que, ainda que esta não se submeta ao controle deste princípio, a multa deve obedecer outros parâmetros como, o princípio da proporcionalidade.

Destarte, a outra fração da doutrina se posiciona no sentido de que o princípio da vedação ao confisco abarca também as multas tributárias. Tal argumento deriva do dispositivo 113 do Código Tributário Nacional, que concederia, em tese, o mesmo tratamento legal do tributo à multa:

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 decorrente 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, compreende-se do artigo retrocitado, que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. Estabelecendo, porém, o § 3º que a obrigação tributária acessória se tornará obrigação principal na hipótese de não cumprimento. Logo, o adimplemento de uma multa, a qual constitui uma sanção pecuniária, se converteria em obrigação principal, submetendo-se assim, ao regime jurídico dos tributos.

Contudo, deve salientar o pequeno equívoco do legislador ao afirmar que a obrigação acessória converte-se em obrigação principal. Isto porque é o não cumprimento de uma obrigação acessória que origina outra obrigação principal, contudo, isso não significa que a obrigação acessória deixará de existir, e muito menos que se converterá em obrigação principal.

Nessa edge, ratifica o doutrinador, Ricardo Alexandre:

O CTN poderia ter afirmado que o descumprimento de obrigação acessória pode ser definido como fato gerador de obrigação principal concernente ao pagamento da respectiva penalidade pecuniária.

É impreciso afirmar que uma obrigação converte-se em noutra, uma vez que, a título de exemplo, a obrigação de escriturar livros fiscais não se “converte” em multa quando descumprida. Se isso ocorresse, o contribuinte

poderia optar por pagar a multa e não escriturar os livros, uma vez que a obrigação acessória, convertida em principal, e cumprida a tal título, deixaria de existir⁸⁷.

Esta parcela da doutrina defende que, em que pese as multas possuam regime jurídico diferente do tributo, nada obsta de possuírem tratamentos equivalentes na aplicação do princípio da vedação ao confisco:

O princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco aplica-se às multas ou penalidades. É certo que a multa não é tributo e que a própria definição de tributo do Código (art. 3º) expressa não constituir sanção de ato ilícito. Ocorre que o art. 113, § 1º, do CTN, dá o mesmo tratamento tributário ao tributo e à multa, sendo ambos objeto da obrigação tributária⁸⁸.

Em idêntica linha de raciocínio Humberto Ávila citado por Leandro Palsen menciona que:

Aquilo que os tributaristas chamam de confisco é a invasão do núcleo essencial pela instituição de um tributo excessivo que viola o direito de propriedade.

A multa, porém, mesmo não sendo tributo, restringe mesmo direito fundamental, que é o da propriedade da liberdade. Por isso, pouco importa o art. 150, IV, faça referência a tributos. Pelo próprio direito fundamental chega-se à proibição de confisco. Nesse caso, a multa de mora, de tão elevada, pode facilmente restringir de modo excessivo a liberdade de exercício de econômica e a propriedade, na medida em que, pela mera impontualidade atividade, obriga o contribuinte a pagar mais de 60% do valor do tributo, cerceando a organização e direção da empresa pela captura de capital de giro que lhe são essenciais⁸⁹.

Também, corrobora com o pensamento dos doutrinadores supracitados, Celso Ribeiro Bastos, que afirma:

Contudo a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar esse peca-dilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão de sua origem, equiparável ao tributo, há que merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança⁹⁰.

Ainda, sobre o tema, disserta, Marilene Rodrigues:

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 Poder Público Tributante se apossa dos bens do contribuinte, seja a título de tributo, seja a título de penalidade, que se transforma em

⁸⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. p. 265.

⁸⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Op. Cit. p. 238.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. Multa de Mora: Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade. Artigo recebido em mãos, apud, PALSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Ver. Atual. Porto Alegre. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007. p. 225.

⁹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Op. Cit. p. 156.

obrigação principal, e portanto há que merecer o regime jurídico, a teor do art. 113, § 3º, do CTN⁹¹.

Tal o pensamento é ratificado por Sacha Calmon Navarro Coêlho:

[...] uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco⁹².

Na lição de Roque Antônio Carrazza, as multas derivadas do inadimplemento de obrigações tributárias em privilégio a proteção do direito de propriedade pela Carta Maior, é também alcançado pelo princípio da vedação ao confisco:

O princípio do não-confisco, insculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal, proíbe usurpar, simulando tributar ou sancionar, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar, além da monta, com os gastos públicos; tampouco, sancioná-los desmedidamente.

[...]

Na medida em que a Constituição brasileira reconhece e garante o direito de propriedade (embora submeta aos princípios da função social e da dignidade da pessoa humana), é evidente que a tributação ou a apenação fiscal não podem, por via indireta, torná-lo ilusório. Com efeito, a tributação ou apenação fiscal não podem agredir a propriedade privada, a ponto de colocá-la em risco. Em termos mais técnicos, não podem assumir feições confiscatórias⁹³.

Resumindo as mais diversas vertentes aqui apresentadas sobre o tema, temos que tributo e multa são institutos jurídicos integralmente destoantes, não somente porque um está atrelado a um ato lícito e o outro a fato ilícito, mas também em sua natureza jurídica, tendo em vista que enquanto o objeto de um é normalmente a arrecadação, o outro tem por finalidade a penalidade.

Existem, ainda, doutrinadores que resguardam a incidência do princípio da vedação ao confisco às multas, em razão do tratamento legal isonômico aos tributos e às multas pelo dispositivo 113 do CTN. E, outra parte doutrinária que defende a existência de erro na redação do retrocitado artigo, aduzindo, ainda, que por possuir

⁹¹ 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.

⁹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. Op. cit. p. 67.

⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 198;200.

natureza sancionatória, as multas tributárias, a estas, não podem ser aplicadas o princípio em questão.

Desta forma, considerando o dissenso doutrinário sobre a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas tributárias destaca-se que parcela de autores, é unânime sobre a concepção de que as multas devem obedecer a outros critérios, como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por exemplo.

4.2.2 Posicionamento Jurisprudencial

Assim como a doutrina, a jurisprudência brasileira não unânime sobre a possibilidade de extensão do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias, existindo precedentes que reconheçam sua aplicabilidade e precedentes que não permitem essa submissão.

Quanto aos precedentes que admitem a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias encontra-se neste rol o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. *In verbis*:

REEXAME NECESSÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. SUJEIÇÃO AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. AFERIÇÃO CASUÍSTICA DO EFEITO CONFISCATÓRIO. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. PERCENTUAL DE 150%. CONFIGURAÇÃO.

É cediço que o princípio do não confisco, também denominado princípio da vedação ao confisco, é previsto em sede constitucional, constando do art. 150, IV, da Carta Magna 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”.

Sendo corolário da proteção constitucional ao direito de propriedade, estatuído no art. 5º da Carta Magna, tal postulado visa a impedir, no âmbito tributário, que aquele instituto seja desrespeitado pelo Estado, por meio da imposição de tributos excessivos.

Em termos gerais, o tributo confiscatório seria aquele capaz de causar verdadeira apropriação do patrimônio do contribuinte.

Observa-se que não há delimitações objetivas quanto à definição de tributo com efeito de confisco, inexistindo definição na Constituição Federal de percentual cuja aplicação ao tributo causaria, genericamente, o efeito confiscatório.

Nesse sentido, não se trata de princípio cartesiano, mas de critério informador ao julgador, o qual, analisando o caso concreto, definirá se o tributo é confiscatório ou não.

Por tal razão, se sobressai a aplicação do princípio da razoabilidade, a atuar como baliza no exame da caracterização do confisco, aferindose, casuisticamente, a caracterização do efeito confiscatório da multa tributária prevista no art. 42, V, da Lei nº 7.014/96.

Reconhecimento do efeito confiscat6rio da multa imposta no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento)⁹⁴.

E, continua defendendo a aplica76o do princ6pio da veda76o ao confisco 6s multas tribut6rias:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECU76O FISCAL. EXCE76O DE PR6-EXECUTIVIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DE EX-S6CIO N6O CONFIGURADA.

os fatos geradores que originaram o suposto d6bito de ICMS, que est6 sendo executado pelo Estado da Bahia, ocorreram no per6odo de abril/2009 a dezembro/2011 (fls.53/56), 6poca em o 2º Agravado ainda compunha o quadro societ6rio da pessoa jur6dica executada (abril/2009 a junho/2010). Portanto, deve o Sr. Edeilton de Lima Bonfim, 2º Agravado, ser mantido no polo passivo da execu76o fiscal nº 0520747-08.2014.8.05.0001 at6 ulterior delibera76o. MULTA FISCAL APLICADA NO PERCENTUAL DE 150%. CONFIGURA76O DE ABUSIVIDADE, DESPROPORCIONALIDADE E CAR6TER CONFISCAT6RIO. PRECEDENTES DO STF. REDU76O PARA O PATAMAR DE 100% DO VALOR DEVIDO. Lei Estadual nº 7.014/96 possui previs6o expressa de percentual de multa no valor de 100% do imposto para a suposta infra76o espec6fica cometida pela empresa executada. DECIS6O REFORMADA. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. (Classe: Agravo de Instrumento, N6mero do Processo: 0017738-30.2016.8.05.0000, Relator (a): S6lvia Carneiro Santos Zarif, Primeira C6mara C6vel, Publicado em: 22/11/2016)⁹⁵.

Tamb6m, o Tribunal Ga6cho, no julgamento da Apela76o C6vel nº 599133980, o Desembargador Irineu Mariani, entendeu que o dispositivo 113 do CTN, alcan76a as multas e os tributos, *in verbis*: se a multa n6o 6 tributo, o tratamento legal 6 equivalente, conforme o art. 113, § 3º, do CTN; logo, nada obsta esteja sujeita aos mesmos princ6pios legais⁹⁶.

Ainda sobre a jurisprud6ncia do Tribunal de Justi76a do Rio Grande do Sul, no julgamento de outra Apela76o C6vel nº 70022250740, o Desembargador Relator S6rgio do Nascimento Cassiano, em que pese, no caso concreto n6o tenha reconhecido o confisco na multa fixada em 20% do valor do tributo, assentiu quanto a possibilidade de aplica76o do princ6pios 6s multas. Vejamos:

APELA76O C6VEL. DIREITO TRIBUT6RIO. EMBARGOS 6 EXECU76O FISCAL. MULTA MORAT6RIA. INEXIST6NCIA DE CONFISCO. INAPLICABILIDADE DO CDC.

⁹⁴ BAHIA, Tribunal de Justi76a do Estado da Bahia. Agravo de Instrumento nº 0541059-05.2014.8.05.0001. Relator (a): Lisbete Mª Teixeira Almeida C6zar Santos, Segunda C6mara C6vel, Publicado em: 27/01/2016.

⁹⁵ BAHIA, Tribunal de Justi76a do Estado da Bahia. Agravo de Instrumento nº 0017738-30.2016.8.05.0000. Relator (a): S6lvia Carneiro Santos Zarif, Primeira C6mara C6vel, Publicado em: 22/11/2016.

⁹⁶ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justi76a do Rio Grande do Sul. **Apela76o C6vel nº 599133980**, 1ª C6mara C6vel, Relator: Desembargador Irineu Mariani, 30/06/1999.

A vedação de confisco insculpida no art. 150, IV, da CF/88 aplica-se também às multas por descumprimento da legislação tributária, conforme lição doutrinária e precedente do STF [...] ⁹⁷.

Em sua *ratio decidendi*, explica:

Ocorre que, com a vênia destes entendimentos, no ponto – até mesmo por se tratar de matéria Constitucional – adoto o posicionamento esposado pelo E. Supremo Tribunal Federal em 24 de outubro de 2002, no julgamento da ADIN n. 551/RJ, ocasião em que restou consignado que a vedação ao confisco (CF, art. 150, IV) aplica-se também nas hipóteses de imposição de multa por descumprimento da legislação tributária.

Ademais, na mesma linha, em sede doutrinária, ensina Vittorio Cassone (in Direito Tributário, 8ª ed., São Paulo: Atlas, 1995, p. 93) que, “uma das formas de evitar o confisco consiste em limitar a imposição de penalidade pecuniária”.

Logo, tenho que, ao prever penas, a legislação tributária deve respeitar a vedação insculpida no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Todavia, a possibilidade da aplicação deste princípio às multas não é unânime naquele tribunal, conforme se nota do voto do Desembargador Relator Genaro José Baroni Borges no julgamento de mais uma Apelação Cível nº 70002188175:

Já vai longe o tempo em que a multa tributária se destinava menos a punir o contribuinte que pagou fora do prazo, mais para compensar o Estado pelo prejuízo que sofreu com o atraso no recebimento do que lhe era devido. Tinha, pois, preponderante característica compensatória; sua natureza era comparável às indenizações por danos ou prejuízos, previstas na lei civil.

Nos tempos de hoje, tanto mais após institucionalizada a correção monetária, a multa tributária assumiu feição nitidamente punitiva, com vistas a coibir e desestimular a ilicitude.

A questão está em sabê-la excessiva, ou confiscatória, como impropriamente é tratada.

Para espancar dúvidas, não custa dizer, a sanção não se confunde com o tributo, ainda possa significar obrigação tributária *latu sensu*. De qualquer sorte, o artigo 150, V da Constituição, com vedar o confisco, só se refere aos tributos, sem homenagear a multa.

Por isso não é correto dizer-se confiscatória a imposição punitiva; quando muito escorchantemente, se ultrapassa o razoável e refoge de sua finalidade – dissuadir as ações ilícitas e punir os transgressores ⁹⁸.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais já se manifestou sobre o tema e entendeu pela não sujeição das multas ao princípio da vedação confiscatória em razão da função da multa:

⁹⁷ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70022250740**, 2ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, 20/02/2008.

⁹⁸ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70002188175**, 21ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges, 04/12/2002.

APELAÇÕES CÍVEIS - EXECUÇÃO FISCAL - PRINCÍPIO DO NÃOCONFISCO - ICMS - ESTORNO - LEGITIMIDADE - MULTA DE REVALIDAÇÃO - LEGALIDADE - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MAJORAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA - RECURSOS NÃO PROVIDOS. - Consoante entendimento do colendo Supremo Tribunal Federal, "não ofende o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno proporcional de crédito do ICMS relativo à entrada de mercadorias que, posteriormente, têm a saída tributada com base de cálculo ou alíquota reduzida." - É legítima a cobrança da multa de revalidação no percentual de 50%, não havendo que se falar em efeito confiscatório, pois o encargo possui uma função punitiva e objetiva, em tese, coibir a inadimplência. - Para se proceder à fixação dos honorários advocatícios, nos termos do art. 20 do CPC, deve se levar em conta o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço. - Recursos não provido⁹⁹.

No entanto, o Tribunal de Justiça do Paraná posicionou-se em sentido dialmentalmente oposto, opantando pela aplicabilidade do princípio:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - ISS SOBRE OPERAÇÕES DE LEASING MERCANTIL - MULTA POR SONEGAÇÃO E POR INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA - LEIS Nº 88/94 E Nº 131/06 DO MUNICÍPIO DE APUCARANA - MANIFESTAÇÃO DO ÓRGÃO FRACIONÁRIO PELA INCONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS - PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO - MULTAS NOS PERCENTUAIS DE 300% E 500% SOBRE O VALOR DO TRIBUTO - OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE - REDUÇÃO - INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO - INCIDENTE JULGADO PARCIALMENTE PROCEDENTE.[. . .] "Órgão Especial deste Tribunal de Justiça tem entendido, em casos como o presente, que o parâmetro para se aferir a ocorrência, ou não, de confisco é o valor da obrigação principal, isto é, inexistirá confisco se a multa, diante das circunstâncias fáticas do caso concreto, não ultrapassar"o limite de 100% do principal"¹⁰⁰.

E, em posicionamento contrário, abaixo, um trecho do acórdão daquele Tribunal de Justiça:

Da mesma forma, não se vislumbra confisco na multa ora impugnada, mesmo que aplicada em seu valor máximo, que é de R\$2.000,00, sendo inaplicável a garantia prevista no artigo 150, IV, da CF, já que esta refere-se a tributo, espécie que não se confunde com a multa¹⁰¹.

O Tribunal de Justiça Pernambucano, lastreado em precedentes do STF, posicionou-se no sentido de aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributária, consoante se verifica da ementa abaixo, no Agravo nº 3117995:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. MULTA FISCAL. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE. CARÁTER

⁹⁹ MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº 10024122587355002**, 5ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Luis Carlos Gambogi, 07/04/2014.

¹⁰⁰ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Recurso Administrativo nº 812403801**, Órgão Especial, Relator: Espedito Reis do Amaral, 10/10/2012.

¹⁰¹ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Agravo de Instrumento nº 296402007**, 18ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Jorge Luiz Habib, 29/04/2008.

CONFISCATÓRIO. EXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO STF. 1. O cerne da questão reside na existência de efeito confiscatório em multa fixada no valor de 100% (cem por cento) do montante do imposto devido a título de ICMS. 2. Aplicabilidade do princípio do não confisco à multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3. Entendimento jurisprudencial da Suprema Corte no sentido de que são inconstitucionais as multas fixadas em índices de 100% ou mais do valor do tributo devido. 4. Precedentes: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque. 5. Agravo improvido, por maioria¹⁰².

Em outro julgado mais recente, deste mesmo Tribunal, Agravo nº 3517668, o mesmo entendimento se mantém:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. PRINCÍPIO DO NÃOCONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. REDUÇÃO DE MULTA. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. PRECEDENTES UNÂNIMES DOS TRIBUNAIS. 1. Constata-se a interposição de Recurso de Agravo interposto pelo Estado de Pernambuco contra decisão monocrática proferida por esta relatoria nos autos dos Embargos à Execução que, com supedâneo no art. 557, caput, e §1º do CPC, c/c o art. 74, VIII, do RI/TJ-PE, deu provimento parcial a apelação, reformando a sentença apenas para reduzir a multa aplicada de 200% para 100%, mantendo a sentença monocrática nos seus demais termos. 2. A multa de 200% mostrou-se violadora dos princípios do não-confisco, da razoabilidade e proporcionalidade, visto que equivale à montante maior do que o valor integral da dívida. 3. O princípio constitucional da vedação de confisco aplica-se também às multas decorrentes de obrigações tributárias. 4. Uma vez que a multa moratória, no direito tributário, não substitui a obrigação principal - pagar o tributo - mas, com ela coexiste, conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória do direito privado. Sua natureza é estritamente punitiva. 5. Com a inexistência de fato novo relevante, a simples rediscussão da matéria foge a alçada do recurso intentado, a jurisprudência é uníssona não albergando a recorribilidade das decisões já apreciadas fora do recurso específico para tal. Manifestam-se neste sentido tanto o Tribunal local como os Tribunais Superiores. 6. Agravo conhecido e não provido¹⁰³.

No entanto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça catarinense encontra-se uniforme no sentido da não incidência da vedação ao confisco às multas tributárias. Contudo, com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, os desembargadores, nos autos da Apelação Cível nº 20070031958 reduziram o valor da multa pois entenderam que era desproporcional:

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - INTERVENÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO NÃO OBRIGATÓRIA - NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NÃO CONFIGURADA - DEMONSTRATIVO ATUALIZADO DO DÉBITO - DESNECESSIDADE - NULIDADE DA EXECUÇÃO POR AUSÊNCIA DE JUNTADA DAS NOTIFICAÇÕES -

¹⁰² RECIFE, Tribunal de Justiça de Recife. **Agravo nº 31177995**, 1ª Câmara de Direito Público, Relator: Jorge Américo Pereira de Lira, 31/10/2013.

¹⁰³ RECIFE, Tribunal de Justiça de Recife. **Agravo nº 3517668**, 4ª Câmara de Direito Público, Relator: Rafael Machado da Cunha, 06/01/2016.

INOCORRÊNCIA - TRANSPORTE DE CARGA COM NOTA FISCAL FORA DO PRAZO DE VALIDADE - MULTA DE 30% DO VALOR DA MERCADORIA - ART. 60, IV, LEI ESTADUAL N. 10.297/96 - VALOR EXCESSIVO POR EQUÍVALER A MAIS DO QUE O DOBRO DO VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO - PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE - ANALOGIA COM O ART. 412 DO CC/2002 - AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES - INEXISTÊNCIA - REDUÇÃO DA MULTA PARA 100% DO VALOR DO IMPOSTO.

[...]

A multa moratória fixada no percentual de 30% sobre o valor da mercadoria sobre a qual deveria incidir ICMS, embora não viole o disposto no art. 150, inciso IV, da CF/88, que veda a instituição de tributo com efeito de confisco, porque de tributo não se trata, mostra-se excessiva no caso em tela e, por isso, deve ser reduzida para 100% do valor do imposto, tanto com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como pela analogia com o art. 412 do Código Civil de 2002, segundo o qual "o valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o valor da obrigação principal"¹⁰⁴.

Destarte, quanto aos Tribunais Superiores, deve-se analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tendo em vista a matéria aqui estudada é de sua competência, por se tratar de matéria constitucional, conforme já acentuou o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 775187/MT¹⁰⁵, abaixo ementado:

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.

O STF, diferentemente, do dissensão que apresenta os demais tribunais pátrios, possui entendimento firme e sem variações no sentido de aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias.

¹⁰⁴ SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Cível nº 20070031958**, 2ª Câmara de Direito Público, Relator: Desembargador Jaime Ramos, 29/05/2007.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 775187/MT**, Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, 08/05/2007.

Em um emblemático caso, onde se estabelecia, por intermédio do art. 3º, § único, da Lei nº 8.846/1994, multa de 300% sobre o valor da mercadoria caso o sujeito passivo emitisse nota fiscal sobre a venda, teve sua execução e aplicação suspensa pelo STF. A tese apresentada para o caso foi a de ofensa ao dispositivo 150, IV, da CF/88, a qual fora acatada pelo STF, mesmo não tratando o caso de tributo mas de multa. Vejamos a ementa da ADIMC nº 1.075/DF¹⁰⁶:

E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA - DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS - LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO - ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II) - INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA - PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO - TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO--CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

(...)

(ADI 1075 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237)

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075, Relator: Celso de Mello, Julgado em 17/06/1998, Publicado em 24/11/2006.

Nos termos do voto do Relator Celso de Mello, é inquestionável a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias que detenham o *quantum* excessivo. *In verbis*:

É inquestionável, Senhores Ministros, considerando-se a realidade normativa emergente do ordenamento constitucional brasileiro, que nenhum tributo - e, por extensão, nenhuma penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias - poderá revestir-se de efeito confiscatório.

Mais do que simples proposição doutrinária, essa asserção encontra fundamento em nosso sistema de direito constitucional positivo, que consagra, de modo explícito, a absoluta interdição de quaisquer práticas estatais de caráter confiscatório, com ressalva de situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Carta Política (art. 243 e seu parágrafo único).

[...]

Revela-se inquestionável, dessa maneira, que o “*quantum*” excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional, hoje expressamente inscrita no art. 150, IV, da Carta Política, que deva a utilização de prestações tributárias com efeito de confiscatório [...]

Posteriormente, a ADI nº 551/RJ¹⁰⁷, insitou o STF a constitucionalidade de uma artigo da Constituição Fluminense, onde previa-se multas mínimas de 200% e 500% nos casos de não pagamento e sonegação, respectivamente. A Constituição em questão foi declarada, à unânimidade, inconstitucional, em razão da violação ao dispositivo 150 da Magna Carta de 1988. Vejamos:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. – STF - ADI 551 / RJ - DJ 14-02-2003 PP-00058.

Para o STF, o princípio em estudo deve sim ser estendido às multas tributárias com efeito de confisco, em privilégio e respeito a garantia do direito de propriedade e da proporcionalidade, conforme se nota do julgamento da ADI 551/RJ - STF, rel Min. Imar Galvão, 24.10.2002, trecho do acórdão abaixo:

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 ao

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**, Relator: Ministro Imar Galvão, 24/10/2002.

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

Outrossim, neste mesmo julgado, quando reconheceu a incidência do princípio da vedação ao confisco nas multas exacerbadas ali impostas, o fez lastrado, também, no princípio da proporcionalidade. Vejamos:

O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa. Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco. Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte¹⁰⁸.

Destaque-se, que os recentes julgados do STF permanecem no mesmo raciocínio jurídico quanto a caracterização de confisco nas multas tributárias, em observância ao art. 150, IV, da CF/88, conforme se observa do RE 833.106/GO¹⁰⁹, ementa abaixo consignada:

TRIBUTÁRIO - MULTA - VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO - CONFISCO - ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPUBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ - Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral. (RE 833.106, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe de 12/12/2014)

Nessa senda, importa trazer a baila, o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário/SP nº 550329¹¹⁰, onde o Supremo reconhece como válida a multa de 30% sobre o valor do tributo, sob fundamento de não violação ao princípio da vedação ao confisco:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL NO PERCENTUAL DE 30%. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO AFERÍVEL DE PLANO. Esta Corte tem entendido que a cominação de multa fiscal no percentual de 30% não caracteriza, por si só, confisco. Eventual efeito confiscatório da multa aplicada deverá ser aferido tendo em consideração as peculiaridades do caso concreto, o que não ocorreu na hipótese dos autos. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 14/02/2003. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em 25/02/2012.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 833.106/GO**, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 26/10/2012.

¹¹⁰ _____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 550329/SP**, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 25/11/2014, publicado em 11/12/2014.

Dessa forma, o que se infere dos julgados acima colacionados, infere-se que, em que pese os tribunais pátrios dividam-se ao julgar a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias, o STF, como última *ratio*, mantém incólume o seu posicionamento, no sentido de que, o princípio da vedação ao confisco possui integral aplicabilidade às multas tributárias.

Nesse sentido, arremata-se que o princípio da vedação ao confisco previsto no dispositivo 150, IV, CF/88, possui expressa aplicabilidade prática tanto no âmbito dos tributos quanto no âmbito das multas tributárias.

Outrossim, este princípio possui como escopo, respeito e resguardo ao direito de propriedade e dignidade da pessoa humana em face do contribuinte. E, sobre o reconhecimento do tratamento isonômico dos princípios constitucionais aos tributos e às multas, verificamos que há muito encontra-se pacificado na jurisprudência no Supremo Tribunal Federal.

Portanto, o STF e uma fração da doutrina reconhecem com propriedade a incidência do princípio da vedação ao confisco, de igual forma, para os tributos e as multas tributárias, concedendo aplicação prática de largo alcance ao quanto exposto no art. 150, IV, da Magna Carta. Tal fato constitui mais uma proteção ao contribuinte, o qual, não poderá ficar refém de multas confiscatórias impostas pelo Fisco em caráter irrestrito.

CONCLUSÃO

Consoante detalhadamente exposto neste trabalho, a Magna Carta de 1988, prevê hipóteses para limitar o Poder de tributar do Ente Estatal, inclusive em relação a instituição de multas tributárias.

Desta forma, ficou evidenciado que as multas tributárias assim como os tributos estão submissas ao princípio da legalidade, tendo em vista que, esta somente pode ser criada mediante lei, em privilégio também ao princípio da segurança jurídica.

As multas tributárias também encontram-se sujeitas ao princípio da anterioridade e da irretroatividade, uma vez que, assim como os tributos, se lei posterior majorar a sanção prevista, deverá aplicar a lei anterior, visto que, é vedado a retroatividade de lei mais maléfica ao contribuinte. Contudo, o mesmo raciocínio não vale para a legislação posterior que extingui ou minora as multas, esta pode retroagir. Ainda, importa registrar que, a retroatividade da lei apenas se aplicará se anteceder ao julgamento e constituição definitivamente crédito tributário.

Já encontrava-se previsto, o princípio da vedação ao confisco, de forma implícita, nas Constituições precedentes, inclusive, com aplicação no caso concreto e reconhecimento da doutrina. Passando ter sua previsão expressa na Constituição de 1988.

O princípio da vedação ao confisco, consoante defende a doutrina majoritária, possui sua aplicação indistinta a todos os tributos, razão pela qual não se confunde imunidade, tendo em vista a ausência de exclusão de competência em face de determinadas pessoas ou bens.

Tanto o tributo isolado, quanto a carga tributária total são submetidos ao princípio da vedação ao confisco. Todavia, na hipótese de sua aplicação na carga tributária total, a solução a ser adotada, será a de excluir o último tributo criado ou ampliado, que colaborou a caracterização do efeito de confisco.

Em relação ao princípio da vedação ao confisco e sua aplicabilidade aos tributos extrafiscais, defende a doutrina majoritária sua incidência, ressalvando a possibilidade de arbitramento de restrição mais severa a estes do que ao consignado nos tributos fiscais, em razão de sua finalidade principal, que é o controle de mercado/estímulo e desestímulo de atos.

Outrossim, a especificação do princípio da vedação ao confisco não pode ser efetuada pelo Poder Legislativo, tendo em vista tratar-se de previsão constitucional, sendo vedado seu tratamento por intermédio de Lei inferior, sob pena de declaração de inconstitucionalidade. No tocante a tal delimitação pela Constituição, essa hipótese não seria mais indicada/adequada, visto que, em razão de sua natureza rígida não comportaria as peculiaridades de cada situação.

Nesse sentido, caberá ao Poder Judiciário, mais precisamente o STF, em razão de sua competência constitucional, mediante análise causuística, realizar a delimitação do princípio da vedação ao confisco.

O conceito de multa e tributo se assemelham, pois ambos constituem prestações pecuniárias compulsórias, criadas por lei e com o Ente tributante no polo ativo. Todavia, ambos se diferem na hipótese de incidência, pois enquanto o tributo possui sua incidência em ato lícito, a multa pressupõe a operação de ato ilícito.

Há dissenso doutrinário quanto a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias. Uma parcela da doutrina, em razão do quanto exposto pelo dispositivo 113 do CTN entende pela sua incidência. Aponta, ainda esta parte da doutrina, a ocorrência de erro do mencionado artigo quando afirma que a obrigação acessória descumprida será convertida em obrigação principal. Alertam os doutrinadores que, inexistente uma conversão de obrigações, afirmando que, o que ocorre é o nascimento de uma obrigação principal (multa), o que não implica, necessariamente, na extinção da obrigação acessória, podendo esta ainda sobreviver.

A outra parte da doutrina dissidente, defende que, em razão de sua natureza essencialmente penalizatória, as multas não poderiam se submeter ao princípio da

vedação ao confisco. Contudo, a obediência aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade pela multa, é o ponto comum entre o pensamentos desses doutrinadores.

A jurisprudência dos tribunais pátrios também divergem sobre a temática, havendo, inclusive, decisões detiantes sobre o tema dentro do mesmo tribunal. Enquanto algumas assentem a aplicação do princípio da vedação ao confisco nas multas tributários, outros negam veementemente.

E, como é cediço, por se tratar de matéria essencialmente constitucional, a última *ratio* cabe ao Supremo Tribunal Federal, no qual inexistente qualquer dissenso quanto a possibilidade e o dever das multas em ter seu controle pelo princípio da vedação ao confisco.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal ao consignar a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias, conferiu aplicação prática de largo alcance ao quanto exposto no art. 150, IV, da Magna Carta. Tal fato constitui mais uma proteção ao contribuinte, o qual, não poderá ficar refém de multas confiscatórias impostas pelo Fisco em caráter irrestrito.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724**: informação e documentação – citações em documentos –apresentação. Rio de Janeiro, 2011.

_____. **NBR 10520**: informação e documentação – projeto de pesquisa – apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 6023**: informação e documentação – referências – elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 6028**: informação e documentação – resumo – apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

BAHIA, Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. **Agravo de Instrumento nº 0541059-05.2014.8.05.0001**. Relator (a): Lisbete M^a Teixeira Almeida César Santos, Segunda Câmara Cível, Publicado em: 27/01/2016.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. **Agravo de Instrumento nº 0017738-30.2016.8.05.0000**. Relator (a): Silvia Carneiro Santos Zarif, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 22/11/2016.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil** (promulgada em 05 de Outubro de 1988). São Paulo: Saraiva, 1990. v.6, t. I: arts145 a 156.

BONFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 243-244.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 de mar. 2017.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172 de 25/10/1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 07 de mar. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal, Pleno, **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 712**, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/1992, DJ 19/02/1993 PP-02032 EMENT VOL-01692-02 PP-00265 RTJ VOL-00144-02 PP-00435.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF**, Relator: Ministro Celso de Mello, julgado em 30/09/1999. Publicado em 12.04.2002, p. 51.

_____. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 413.782/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 17/03/2005. DJU 01/04/2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 775187/MT**, Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, 08/05/2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**, Relator: Ministro Ilmar Galvão, 24/10/2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 833.106/GO**, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 26/10/2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 550329/SP**, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 25/11/2014 , publicado em 11/12/2014.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: Estudos e Pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: RT, 2002.

CARNEIRO, Claudio, **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 295 e 296.

CASSONE, Vittorio. **Confisco em matéria tributária**. *in* Repertório IOB de Jurisprudência nº 6, cad.1, 2ª qui. mar 2000.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos

Tribunais, 2002.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática da multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **O Princípio do Não-Confisco Tributário**. 02/11/2006. disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394> acessado em 03/04/2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Contribuição Previdenciária dos servidores públicos federais. Inconstitucionalidade da Lei 9.783/99**. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. São Paulo.v. 38. p. 86. abr-jun 1999.

DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

ELALI, André. **Revista Tributária**. São Paulo: RT. nº 70. 2007.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GRECO. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000.

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

HARADA, Kioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

LEITE, Geílson Salomão; MEDEIROS, Fábio Andrade. **Os princípios constitucionais e a atividade tributária do Estado**. In: LEITE, George Salomão. (Org.) *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.). **TRATADO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MENKE, Cassiano. **A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº 10024122587355002**, 5ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Luis Carlos Gambogi, 07/04/2014.

MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O Princípio do Não Confisco no Direito Tributário**. 2010. 200. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC-SP. São Paulo, 2010.

PALSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. Ed. Ver. Atual. Porto Alegre. Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Recurso Administrativo nº 812403801**, Órgão Especial, Relator: Espedito Reis do Amaral, 10/10/2012.

RECIFE, Tribunal de Justiça de Recife. **Agravo nº 31177995**, 1ª Câmara de Direito Público, Relator: Jorge Américo Pereira de Lira, 31/10/2013.

RECIFE, Tribunal de Justiça de Recife. **Agravo nº 3517668**, 4ª Câmara de Direito Público, Relator: Rafael Machado da Cunha, 06/01/2016.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 599133980**, 1ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Irineu Mariani, 30/06/1999.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70022250740**, 2ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, 20/02/2008.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70002188175**, 21ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges, 04/12/2002.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Agravo de Instrumento nº 296402007**, 18ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Jorge Luiz Habib, 29/04/2008.

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**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Elementos do Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Direito tributário**. 9. ed. rev. ampl. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

_____. **Direito Tributário Essencial**. 5. ed. rev., atual. E ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Cível nº 20070031958**, 2ª Câmara de Direito Público, Relator: Desembargador Jaime Ramos, 29/05/2007.

SMITH, Robert Barreni. **Princípio da Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário Brasileiro**. 2012. 324. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, vol. III.

_____. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VARGAS, Jorge de Oliveira. **Princípio do Não-Confisco como Garantia Constitucional da Tributação Justa**. Curitiba: Jaruá, 2004.