
O CARÁTER CONFISCATÓRIO DAS MULTAS NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE CONFISCATORY CHARACTER OF THE FINES AT THE SUPREME FEDERAL COURT

*Nelso Molon Júnior*⁹

Sumário: Introdução. **1.** Confisco e multas segundo os doutrinadores. **2.** A função das sanções. **3.** As multas tributárias no Direito brasileiro. **4.** Entendimento jurisprudencial sobre as multas confiscatórias na Argentina e na Espanha. **5.** As multas confiscatórias no Supremo Tribunal Federal.

RESUMO: O artigo aborda a relação entre as multas tributárias e a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco previsto no artigo 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. São abordadas posições doutrinárias acerca do tema, as funções das sanções tributárias e, após, são analisadas as principais decisões na Argentina, na Espanha e no Brasil que consolidaram o entendimento jurisprudencial acerca do tema nos respectivos países.

PALAVRAS-CHAVE: Confisco. Multa. Tributário. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT: The article deals with the relationship between tax fines and the prohibition of the use of tribute with confiscation effect in the article 150, IV, of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988. Doctrinal positions on the subject, the functions of tax penalties and, the main decisions in Argentina, Spain and Brazil that consolidate the jurisprudential understanding in the respective countries are analyzed.

KEYWORDS: Confiscation. Fine. Tributary. Supreme Federal Court.

⁹ Doutorando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), com período sanduíche na Universidad Autónoma de Madrid (UAM, Espanha), mestre em Direito pela UFRGS, especialista em Direito Público pela Escola Superior da Magistratura Federal RS (ESMAFE RS), especialista em Direito do Estado pela UFRGS e bacharel em Direito pela Universidade de Caxias do Sul (UCS). Advogado. Professor de Direito na Faculdade de Integração do Ensino Superior do Cone Sul (FISUL).

INTRODUÇÃO

A questão acerca da caracterização de efeitos confiscatórios das multas impostas ao contribuinte é de extrema relevância àqueles operadores do Direito que atuam na área tributária, sobretudo devido a habitualidade com que o contribuinte se depara com as onerosas sanções impostas pelo fisco no país.

Espera-se que o presente artigo configure grande valia para o entendimento hodierno brasileiro, embora não exaustivo, sobre a relação das multas com a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco previsto no artigo 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Inicialmente serão destacados os principais dispositivos constitucionais e legais e a posição de parte da doutrina acerca do tema, delineando bases para a compreensão do confisco tributário, com ênfase nas multas. Ainda, serão brevemente abordadas algumas funções das sanções tributárias.

Em um segundo momento, serão analisados os entendimentos jurisprudenciais acerca do tema na Argentina e na Espanha. Acerca do entendimento argentino, será exposta uma construção jurisprudencial ao longo dos anos que culminou no reconhecimento dos efeitos confiscatórios das multas. Enquanto que, como será visto, o tribunal constitucional espanhol trilhou um caminho oposto, não admitindo que as multas tributárias fossem invalidadas por terem caráter confiscatório.

Após, será demonstrada a evolução do entendimento jurisprudencial brasileiro, que há muitos anos reconheceu a aplicabilidade da vedação aos efeitos de confisco às multas, a possibilidade de o juiz reduzir a multa imposta pelo fisco e a possibilidade de diferenciação entre multas em caso de mora e em caso de sonegação, sendo aquelas com um limite menos oneroso que estas. Ademais, será exposto como a Suprema Corte brasileira tem limitado as multas referidas anteriormente.

O método de pesquisa adotado foi o indutivo, a elaboração do trabalho seguiu o método monográfico e a técnica de pesquisa empregada foi a bibliográfica, jurisprudencial e documental.

1. CONFISCO E MULTAS SEGUNDO OS DOUTRINADORES

O artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988 estabelece que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco”.¹⁰

O poder de tributar, caso não seja exercido corretamente, pode violar o direito de propriedade e os direitos, garantias e liberdades que dele dependem de forma direta ou indireta. Inicialmente, cabe destacar que a Constituição Federal de 1988 não proíbe propriamente o confisco tributário,¹¹ inato da tributação, mas sim os efeitos confiscatórios. A vedação considera os efeitos, e não a medida em si (a própria tributação). Neste sentido, se proíbe, no campo da fiscalidade, a injusta apropriação estatal no todo ou em parte do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo o exercício dos seus direitos.¹²

Segundo Luciano Amaro, desde que a tributação esteja dentro dos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. A vedação do confisco não deseja outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência de tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que o Estado, por meio dos tributos, anule a riqueza privada.¹³

De acordo com Hugo de Brito Machado, é inadmissível o tributo com caráter confiscatório, pois implicaria negar o direito de propriedade.¹⁴ Sacha Calmon Navarro Coêlho refere que não se admite a expropriação sem justa indenização e não é possível a apropriação através da tributação abusiva. É possível a tributação exacerbada por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade). O princípio do não confisco se originou do pavor da burguesia em face do poder de tributar dos reis, mas atualmente o direito de propriedade não é mais intocável, pois a Constituição o garante, mas o subordina à função social da

¹⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

¹¹ Cabe fazer a diferenciação do confisco referido nos artigos 5º, XLV e XLVI e 243 da Constituição Federal de 1988.

¹² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 255-256.

¹³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

propriedade. Para o autor, o princípio do não confisco se parece mais com um princípio de razoabilidade na tributação. Neste sentido, o autor faz a importante reflexão de que “os tributos visam a obter meios, mas sempre preservando as fontes onde se cevam e, até, induzem o crescimento das mesmas”.¹⁵

Ainda, segundo Andrei Pitten Velloso, a norma que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não é regra, pois não se aplica a subsunção. Tampouco é princípio no sentido restrito (como mandamento *prima facie*), mas trata-se de princípio em sentido *lato* que rege a aplicação dos demais e é medida na ponderação. Portanto, é norma de colisão.¹⁶

2. A FUNÇÃO DAS SANÇÕES

Sabemos que o direito positivo regula condutas pela prescrição de normas jurídicas a serem cumpridas. Em caso do não cumprimento das normas estabelecidas, o sujeito cometerá um ilícito e poderá haver previsão de sanção para o sujeito que cometeu a infração. Kelsen e Bobbio, por exemplo, já diferenciavam entre sanções positivas ou premiais e sanções negativas.¹⁷

As sanções tributárias têm como finalidade, além de proteger os interesses da arrecadação e fiscalização, também de proteger a sociedade, pois o descumprimento das normas tributárias prejudica aqueles que as cumprem e têm de arcar com seu ônus isoladamente.¹⁸ Segundo Hugo de Brito Machado, enquanto o tributo possui a finalidade de suprir financeiramente o que o Estado necessita, a multa visa desestimular determinados comportamentos indesejados, constituindo receita extraordinária ou eventual.¹⁹

Acerca da função preventiva, podemos afirmar que a sanção atua como desestimulante do ilícito fiscal e ela tem como objetivo conscientizar os destinatários

¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 242.

¹⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. Tradução Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, São Paulo: Manole, 2007.

¹⁸ MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 122, n. 0, p.319-344, maio 2015.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

sobre o descumprimento do dever fiscal, através da intimidação dos possíveis infratores.²⁰

Quanto à função didática, quando aplicada em concreto, a sanção pode contribuir para a educação do indivíduo que cometeu o ilícito, fazendo com que aprenda as lições a que não se dispôs espontaneamente, impedindo que ele seja nocivo à sociedade no futuro. Há também a função didática na sanção *in abstracto*, pois a sua previsão, deixa explícita a reprovação da conduta, tornando mais evidente e clara a vontade da lei.²¹

A função punitiva ou repressiva se encontra na dimensão individual e concreta, em virtude de uma infração cometida. Quando o infrator violar a norma prescrita, aplica-se a sanção como um castigo, uma punição. Sempre deve haver uma proporcionalidade entre a pena e a infração, porque uma pena muito branda pode enfraquecer a eficácia da norma jurídica. Ao contrário, a pena excessivamente severa não implementa a justiça e, sim, a afasta, pois deve ser proporcional e de possibilitar a reabilitação do infrator.²²

Lidia Maria Lopes Rodrigues Ribas e Gérson Mardine Fraulob referem que as sanções tributárias no Brasil não possuem uma função ressarcitória, embora isso justificasse as penas tributárias serem muito mais gravosas que as civis – para compensar o erário do dano sofrido. Todavia, os autores afirmam que a presença da correção monetária e do juro moratório no sistema tributário deixa claro que as sanções tributárias têm finalidade exclusivamente punitiva, pois aquela repara as perdas inflacionárias este a perda correspondente ao que o Estado poderia ganhar com a aplicação financeira dos recursos. Ainda, referem que se a sanção tivesse finalidade indenizatória, deveria ser proporcional ao dano e não à capacidade contributiva. Assim, poderia chegar até ao confisco total se o dano atingisse o valor da propriedade.²³

²⁰ MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 122, n. 0, p.319-344, maio 2015.

²¹ MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 122, n. 0, p.319-344, maio 2015.

²² MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 122, n. 0, p.319-344, maio 2015.

²³ RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues; FRAULOB, Gérson Mardine. *Confisco e limites das sanções tributárias: aspectos constitucionais*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 77, p. 202-214, nov. 2007.

3. AS MULTAS TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO

Alguns autores como Hugo de Brito Machado, Fabio Brun Goldschmidt, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Antonio José da Costa e Yoshiaki Ichihara, utilizando uma interpretação literal, referem que a vedação do confisco presente na Constituição Federal é sobre os tributos e não à penalidade pecuniária (multa), pois o regime jurídico do tributo não se aplica à multa (tributo e multa são essencialmente distintos), inclusive utilizando o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN)²⁴, que traz o conceito de tributo, como fundamento.²⁵

Vale ressaltar que o artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional estabelece que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”,²⁶ inspirando afirmações de que existe uma identificação entre tributo e multa, justificando a proteção de um regime jurídico para ambos, contrariando a tese dos diversos doutrinadores referidos anteriormente.²⁷

Estevão Horvath refere que muito embora as multas não sejam tributos e não estejam dispostas na Constituição Federal, há a proteção do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito da propriedade, veda o confisco genericamente considerado.²⁸

Humberto Ávila refere que a multa, muito embora não seja tributo e não esteja expressamente na Constituição Federal relacionada ao confisco, quando excessiva, restringe os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade. As elevadas multas de mora podem, muitas vezes, dificultar a organização da empresa na captura de capital de

²⁴ “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”. [BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.]

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, v. 43, n. 140, p. 299-317, jun. 2016.

²⁶ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

²⁷ RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues; FRAULOB, Gérson Gardine. *Confisco e limites das sanções tributárias: aspectos constitucionais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 77, p. 202-214, nov. 2007.

²⁸ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

giro, restringindo intensamente a liberdade do exercício de atividade econômica e a propriedade.²⁹

Não bastasse, além da proteção da propriedade privada, é necessário destacar que outros direitos como a dignidade da pessoa humana, a livre iniciativa e o trabalho também devem ser invocados como limitadores das sanções tributárias.³⁰

Segundo Hugo de Brito Machado, o Supremo Tribunal Federal (STF), como veremos a seguir, possui decisões estabelecendo que o dispositivo constitucional que veda o efeito de confisco ao tributo seja estendido às multas, ao qual o autor discorda. O autor refere que a conclusão do STF é correta, mas o fundamento está equivocado. O fundamento deve ser o princípio constitucional da proporcionalidade e entre a gravidade do ilícito e a sanção correspondente.³¹

Andrei Pitten Veloso refere que o critério para verificarmos os efeitos confiscatórios das multas é diferente dos tributos, pois não se leva em consideração a capacidade contributiva, mas sim a proporcionalidade entre o ilícito e a sanção jurídica.³²

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, como o Brasil se encontra atualmente com a inflação contida, em termos práticos, uma multa de 300% se torna insuportável. Ainda, como as multas possuem como objetivo apenas desestimular alguns comportamentos, em nada contribui para o Estado.³³ Importante destacar que a Constituição brasileira de 1934 estabelecia no parágrafo único do artigo 184 que “as multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito”.³⁴ Nas constituições posteriores, não houve disposição similar limitando especificamente o percentual da multa de mora por inadimplência.

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

³⁰ RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues; FRAULOB, Gérson Mardine. Confisco e limites das sanções tributárias: aspectos constitucionais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 77, p. 202-214, nov. 2007.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

³² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

³⁴ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.

4. O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE AS MULTAS CONFISCATÓRIAS NA ARGENTINA E NA ESPANHA

O conceito de confiscatoriedade no Direito argentino foi estabelecido pela Suprema Corte, consistindo criação exclusivamente jurisprudencial, tendo em vista inexistir norma, na Constituição Argentina, a proibir especificamente que fosse utilizado tributo com efeito de confisco. Havia tão somente a célebre expressão, constante do artigo 17 da Constituição de 1853 que dispunha que “la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino”.³⁵

A Suprema Corte definiu limites quantitativos para o não confisco, com a utilização da famosa fórmula dos 33% aos tributos sobre sucessões e também ao imposto territorial.³⁶

Gustavo J. Naveira de Casanova ressalta uma constelação de julgados que revelam a construção jurisprudencial da matéria na Suprema Corte argentina.³⁷ Inicialmente, no caso “Enrique Diaz de Vivar c. Provincia de Buenos Aires”, a Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina (CSJN) sustentava que os juros acumulados pelo atraso no pagamento do tributo não eram de caráter confiscatório, pois serviam como indenização pelo dano emergente que o Estado teve e não era muito maior do que o que os bancos privados cobravam.³⁸ No caso “Jacobo Ajmechet y otros” o tribunal entendeu que uma multa igual ao décuplo do valor defraudado não é confiscação, pois foi imposta por juízes competentes e fundada em lei anterior ao fato que motivou a pena.³⁹

No caso “Moreda y Louge v. José Feito Fernández” os julgadores reiteraram que as multas eram sanções fiscais com finalidades intimidatórias, dentro das atribuições constitucionais, com o objetivo de garantir o pagamento do tributo e, caso a legislação

³⁵ ARGENTINA. Constitución de la Confederacion Argentina, de 1º de maio de 1853. Tradução livre: “O confisco de bens fica para sempre apagado do Código Penal argentino”.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

³⁷ CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad*: Estudio en España y Argentina. Madrid: Ciencias Juridicas, 1997.

³⁸ ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 187:306. 31 de julho de 1940.

³⁹ ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 191:233. 19 de novembro de 1941.

seja violada, que não seja de forma impune.⁴⁰ Em “Pablo Vernhet, su sucesión” foi ressaltada a diferenciação entre tributo e a mora, sendo esta a sanção imposta ao infrator por um ato voluntário.⁴¹

A guinada jurisprudencial surgiu com a decisão do caso “Provincia de Tucumán c. Cía. Hidroeléctrica de Tucumán” que versava sobre a aplicação de multas no montante de \$ 100 a uma empresa de eletricidade pelo aumento indevido de 2% das suas tarifas na emissão de faturas. Na decisão, os julgadores distinguiram entre uma multa razoável de uma multa sem razão e, portanto, confiscatória. Restou afirmado que se deve observar a racionalidade da relação entre a multa e a natureza e as circunstâncias da sanção aplicada. O CSJN referiu que via de regra, a graduação do montante devido em virtude da aplicação da pena é própria do administrador. Todavia, se alcança extremos confiscatórios, o direito à propriedade do infrator possibilita a revisão judicial da imposição para declarar a sua inconstitucionalidade e a necessidade do administrador graduar novamente a sanção a ser imposta.⁴²

Já na Espanha, a pena de confisco não é considerada contrária à garantia de direito de propriedade, visto que os confiscos só podem ser medidas de caráter pessoal e de fins penais, onde se desapropria um cidadão de seus bens, mediante sentença fundada em lei ou por meio de requisições militares. Assim, não se caracteriza confisco quando se tratarem de sanções exemplificativas e intimidadoras para o objetivo de incentivar o cumprimento das leis que, de outro modo, seriam violadas impunemente. Ainda, se reconheceu que a infração é voluntária e o infrator conhece previamente a sanção.⁴³

Assim, no país não se admite que se invalidem multas por terem efeitos confiscatórios. É possível mencionar, com a finalidade de demonstrar tal entendimento, a decisão prolatada pela Audiencia Nacional na Espanha em 06 de julho de 1993, na qual um contribuinte possuía uma dívida de 11.115.333 pesetas⁴⁴ de uma base tributável de 10.752.230 pesetas. O contribuinte referiu que “la deuda tributaria tiene carácter

⁴⁰ ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 192:418. 20 de maio de 1942.

⁴¹ ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 200:374. 14 de dezembro de 1944.

⁴² ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 203:78. 29 de outubro de 1945.

⁴³ VIZCAÍNO, Catalina García. Derechos de los Contribuyentes en Argentina. In: CONTRIBUTIVA, Dirección de Cultura. *Democracia, Moralidad Ciudadana y Derechos del Contribuyente*. México: Prodecon, 2013. p. 146.

⁴⁴ Foi a moeda corrente da Espanha entre 1869 e 2002.

confiscatorio por exceder del rendimiento obtenido en el ejercicio comprobado”.⁴⁵

Todavia, o tribunal não acatou a argumentação do contribuinte, assim se manifestando:

[...] también debe rechazarse el último de los motivos basados en el carácter confiscatorio de la sanción, pues ésta deriva de un incumplimiento del ciudadano con el Estado, de manera que su finalidad no es aprehender el patrimonio individual del contribuyente, sino prevenir conductas semejantes tanto del propio sujeto como de otros que vulneran da igualdad entre los contribuyentes y lesionan gravemente los intereses públicos.⁴⁶

Portanto, a Espanha considera como finalidade prevenir condutas semelhantes e não apreender o patrimônio individual do contribuinte.

5. AS MULTAS CONFISCATÓRIAS NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ainda em 1962 já é possível encontrar decisões no Supremo Tribunal Federal acerca da limitação da imposição de multas por parte da autoridade administrativa. No Recurso Extraordinário 47.937/RJ o Ministro Cândido Motta Filho referiu que “a cobrança do sêlo proporcional com a multa de cinco vezes o valor é excessiva. Por isso, conheço do recurso e lhe dou, em parte, provimento, para excluir a multa, por indevida”.⁴⁷

Em 1965 o plenário da Suprema Corte julgou o importante Recurso Extraordinário n. 55.906/SP, sendo relatado pelo Ministro Luiz Gallotti. Na ocasião, a parte executada alegava que a multa máxima a ser aplicada seria de 50% sobre o imposto não recolhido, visto que a parte tomou a iniciativa de ir até a repartição fiscal para a apuração da dívida. Com o recurso, restou sedimentado que pode “o juiz reduzir a multa imposta pelo Fisco dentro dos limites legais”.⁴⁸ A decisão serviu como

⁴⁵ Tradução livre: “a dívida tributária possui caráter confiscatório por exceder o rendimento obtido no exercício comprovado”.

⁴⁶ Tradução livre: “Também deve ser rechaçado o último dos motivos baseados no caráter confiscatório da sanção, pois este deriva de um inadimplemento do cidadão com o Estado, de maneira que a sua finalidade não é apreender o patrimônio individual do contribuinte, mas prevenir condutas semelhantes tanto do próprio sujeito como de outros que viola a igualdade entre os contribuintes e lesionam gravemente os interesses públicos”.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 47.937/RJ. Relator: Ministro Cândido Motta Filho. *Diário de Justiça*. Brasília, 06 dez. 1962.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 55.906/SP. Relator: Ministro Luiz Gallotti. *Diário de Justiça*. Brasília, 05 ago. 1965.

paradigma para diversas outras decisões que sucederam.⁴⁹ Na época, pode-se afirmar que o Supremo Tribunal Federal admitia a fixação de multa moratória no patamar de até 30%.⁵⁰

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) n. 551/RJ foi proposta pelo próprio governador do Rio de Janeiro, foi relatada pelo Ministro Ilmar Galvão e teve por objeto a constitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Rio de Janeiro em que as multas eram fixadas, em caso de mora, no percentual de 200% e, em caso de sonegação, em 500%.⁵¹ Foi concedida medida cautelar pelo Ministro Marco Aurélio, então presidente do tribunal, para suspender a eficácia dos dispositivos referidos anteriormente com fundamento, dentre outros, no caráter confiscatório do dispositivo e a "inobservância do disposto nos artigos 25, 5º, inciso II, XLVI, alínea "c" e 150, inciso I, da Constituição Federal". A medida foi posteriormente referendada pelo plenário e, ao final, foi julgada procedente. Dentre os argumentos, o relator referiu:

O art. 150, IV, da Carta de República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação.

Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo.⁵²

No voto do Ministro Marco Aurélio, este referiu que “para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias, e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”.⁵³ Cabe destacar ainda o pronunciamento do Ministro Sepúlveda Pertence:

⁴⁹ Podemos citar, a título de exemplo, o Recurso Extraordinário n. 57.904, o Recurso Extraordinário n. 60.413, o Recurso Extraordinário n. 60.476, o Agravo n. 40.319, o Recurso Extraordinário n. 61.160, dentre outros.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁵¹ “Art. 57 - O Município do Rio de Janeiro será Centro Financeiro do Estado do Rio de Janeiro, cabendo às autoridades estaduais e municipais fomentar a atividade financeira no Município do Rio de Janeiro. [...] § 2º - As multas conseqüentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.

§ 3º - As multas conseqüentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor”. [BRASIL. Constituição do Estado do Rio de Janeiro, de 05 de outubro de 1989.]

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça*. Brasília, 14 fev. 2003.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça*. Brasília, 14 fev. 2003.

Esse problema da vedação de tributos confiscatórios, que a jurisprudência do Tribunal estende às multas, gera, às vezes, certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório. [...] Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, pelo mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.⁵⁴

Muito embora não se discutisse especificamente acerca das multas e sanções, é interessante a decisão cautelar da ADI 2.010/DF, onde o STF considerou relevante a tese de ofensa ao princípio do não confisco salientando que o exame da questão do efeito confiscatório deve ser feito em função da totalidade do sistema tributário e não em função de cada tributo isoladamente. No caso, a Lei n. 9.783/99 havia acrescido à alíquota de 11% da contribuição previdenciária do servidor público o adicional de 9% ou 14% de acordo da remuneração, podendo chegar a 25%, mais IR de 27,5%. Cabem destacar importantes considerações trazidas pelo Ministro Celso de Mello:

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 da 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.⁵⁵

Posteriormente à concessão de medida liminar, sobreveio a Lei n. 9.988, de 19 de julho de 2000, que revogou expressamente as principais disposições questionadas pela ADI. Assim, a ação foi julgada parcialmente prejudicada por perda superveniente de seu objeto.

Na ADI 1.075/DF, relatada pelo Ministro Celso de Mello, questionava-se o artigo 3º e parágrafo único da Lei n. 8.846/94. O dispositivo legal previa a incidência de multa de 300% pela falta de emissão de documento fiscal, a incidir sobre o valor da

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça*. Brasília, 14 fev. 2003.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010. Relator: Ministro Celso de Mello. *Diário de Justiça*. Brasília, 28 mar. 2003.

operação ou do serviço prestado e não sobre o tributo devido, o que se revelava manifestamente desproporcional. Em voto preliminar, o Ministro Celso de Mello referiu que não era possível o conhecimento da ação, pois a via de controle abstrato de constitucionalidade não era o adequado para a verificação ofensa ao disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, sendo apenas possível a análise do caso concreto (controle difuso de constitucionalidade). Todavia, o ministro restou vencido acerca do conhecimento da ação e proferiu voto no sentido de que efetivamente o disposto na Lei 8.846/94 era inconstitucional. Dentre seus fundamentos, cabe destacar o seguinte:

Sustenta-se que essa previsão normativa representa transgressão ao princípio constitucional que veda a utilização dos tributos com efeitos confiscatório, pois caracterizaria, em virtude do "quantum" excessivo da multa cominada, verdadeira expropriação do patrimônio dos contribuintes do imposto de renda, ferindo, dessa maneira, o postulado da capacidade contributiva.

[...] 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 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 inscrição 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).⁵⁶

Assim, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da mencionada multa, porque alcançava um patamar irrazoável, o que caracteriza o efeito confiscatório e houve a concessão de medida cautelar determinando a suspensão do texto com efeitos *ex nunc*. Após, a disposição legal foi revogada pelo artigo 82, alínea m, da Lei n. 9.532/97.

Outro julgamento paradigmático foi o Recurso Extraordinário n. 582.461/SP relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, onde foi reconhecida a repercussão geral. Na ocasião, se considerou válida a multa moratória estipulada em 20% do valor do tributo. Destaca-se as considerações elaboradas pela Ministra Ellen Gracie:

As multas, como qualquer punição, devem guardar certa proporcionalidade com a gravidade da infração cometida. Deve haver adequação entre o grau

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075. *Diário de Justiça*. Brasília, 24 nov. 2006.

da infração e o percentual da multa cominada, de modo que se evidencie ser esta necessária e suficiente às finalidades de prevenção e de repressão, sem implicar ofensa desarrazoada e excessiva contra o patrimônio do infrator.

A multa moratória, diferentemente das multas de ofício e das multas isoladas, pune o simples inadimplemento, o atraso no pagamento. Não se trata de multa destinada a punir a sonegação, a fraude, o conluio ou qualquer outro ato de maior gravidade que indique a existência de dolo e de manobras para iludir o Fisco, o que exigiria multa com maior potencial repressor.

A multa moratória tem de ser capaz, isto sim, de contra-indicar e inibir o atraso no pagamento dos tributos, tornando oneroso para o contribuinte tal procedimento. Mas não deve se prestar, de outro lado, a abusos, inviabilizando, pela sua excessiva carga, que o contribuinte infrator consiga resgatar sua dívida.⁵⁷

Assim, diante das decisões analisadas anteriormente, observamos que o Supremo Tribunal Federal sinaliza entendimento de que é possível a aplicação multa moratória em percentual de 20%⁵⁸ e de que a multa penal não poderia ultrapassar 100%.⁵⁹ Em outras decisões sem efeito *erga omnes* como no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 765.393 e no 989.691, foi reconhecida como constitucional, sem a violação ao princípio do não confisco, a fixação de multa no patamar de 30%.

A título de comparação, a redação original do Código de Defesa do Consumidor previa uma multa de mora decorrente de inadimplemento de obrigações de no máximo 10%. Com a alteração dada pela Lei n. 9.298, de 1º de agosto de 1996, o percentual máximo foi alterado para 2%. Podemos observar exemplos de limitação de juros na esfera da legislação federal na Lei n. 9.430/96, que em seu artigo 61, § 2º, limita os juros a um máximo de 20% e no artigo 35 da Lei n. 8.212/91 (com redação alterada pela Lei n.11.491/09) que utiliza o mesmo parâmetro da Lei referida anteriormente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na belíssima obra platônica Críton (o dever), já encontrávamos o seguinte diálogo: “Sócrates - Logo, jamais se deve proceder contra a justiça. Critão - Jamais, por

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 582.461/SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes. *Diário de Justiça Eletrônico*. Brasília, 18 de ago. 2011.

⁵⁸ Sobre a limitação da multa moratória, podemos citar os seguintes precedentes nos Recursos Extraordinários com n. 886.446, 727.872, 777.574.

⁵⁹ Acerca da limitação da multa penal ao teto de 100%, podemos citar os seguintes precedentes nos Recursos Extraordinários com n. 1.058.987, 938.538, 863.049, 776.273.

certo. Sócrates - Nem mesmo retribuir a injustiça com a injustiça, como pensa a multidão, pois o procedimento injusto é sempre inadmissível”.⁶⁰

Como visto, a questão que cinge a caracterização dos efeitos confiscatórios das multas impostas é de imensa importância nos dias atuais. A vedação da utilização do tributo com efeito de confisco tem sido aplicada também às multas e proporciona uma importante segurança ao contribuinte brasileiro.

No artigo, foi possível analisar a relação das multas com a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

Em um primeiro momento foram expostas as principais disposições legais e constitucionais, além de posições doutrinárias referentes ao tema estudado. Ainda, foram expostas algumas funções das sanções, como as funções preventiva, didática, punitiva e ressarcitória.

Após, foi apresentada a construção jurisprudencial acerca do tema na Argentina, onde inicialmente se tinha um entendimento no sentido de que as multas e juros aplicados ao contribuinte não possuíam caráter confiscatório, pois serviam como forma de coibir a indenização pelo dano emergente que o Estado teve, era uma pena imposta por juízes competentes e fundada em lei anterior ao fato gerador da pena, etc. Após, sobretudo com o caso “Provincia de Tucumán c. Cía. Hidroeléctrica de Tucumán”, o Tribunal Constitucional argentino determinou que as multas desarrazoadas não deveriam prosperar, pois eram confiscatórias. Na Espanha a Suprema Corte entendeu que as multas extremamente onerosas não são confiscatórias e contrárias ao direito de propriedade, pois são exemplificativas e intimidadoras para evitar com que as leis sejam violadas impunemente.

No Brasil foi possível encontrar decisões ainda na década de 60 onde se reconheceu que o juiz poderia reconhecer a excessividade das multas e reduzir o seu valor. Em ações de controle concentrado de constitucionalidade, como a ADI 1.075/DF e a ADI 551/RJ, foi reconhecido que as leis que permitiam multas em elevadíssimos percentuais em decorrência de mora ou sonegação contrariavam a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco. Em diversas ações de controle difuso de constitucionalidade analisadas foi possível concluir que a Suprema Corte brasileira

⁶⁰ PLATÃO. *Críton (o dever)*. Trad: Jaime Bruna. pos. 86.

permite a multa penal até o dobro do valor do tributo devido e a multa por mora entre 20 e 30%.

Trata-se de imprescindível garantia de proteção do contribuinte como a sua propriedade, a sua livre iniciativa, a sua dignidade como pessoa humana, o seu trabalho, etc. Espera-se que o trabalho tenha auxiliado o leitor na compreensão do tema, sem necessariamente esgotar a vasta discussão que cinge o tema analisado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARGENTINA. Constitución de la Confederacion Argentina, de 1º de maio de 1853.

ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 187:306. 31 de julho de 1940.

ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 191:233. 19 de novembro de 1941.

ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 192:418. 20 de maio de 1942.

ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 200:374. 14 de dezembro de 1944.

ARGENTINA. Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina. Decisão 203:78. 29 de outubro de 1945.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. Tradução Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, São Paulo: Manole, 2007.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Constituição do Estado do Rio de Janeiro, de 05 de outubro de 1989.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão. *Diário de Justiça*. Brasília, 14 fev. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.010. Relator: Ministro Celso de Mello. *Diário de Justiça*. Brasília, 28 mar. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075. *Diário de Justiça*. Brasília, 24 nov. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 47.937/RJ. Relator: Ministro Cândido Motta Filho. *Diário de Justiça*. Brasília, 06 dez. 1962.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 55.906/SP. Relator: Ministro Luiz Gallotti. *Diário de Justiça*. Brasília, 05 ago. 1965.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 582.461/SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes. *Diário de Justiça Eletrônico*. Brasília, 18 de ago. 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *El principio de no confiscatoriedad*: Estudio en España y Argentina. Madrid: Ciencias Jurídicas, 1997.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

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

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, v. 43, n. 140, p. 299-317, jun. 2016.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 54, p. 211-232, jan. 2004.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

HARADA, Kiroshi. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007. Novo Hamburgo, Business & Law, 2012.

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

KUNZLER, Ivo J. *Justiça tributária e os limites do poder de tributar: entre o dever de pagar e o confisco, que se tenha um tributo democraticamente (re)construído*.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 122, n. 0, p.319-344, maio 2015.

PLATÃO. *Crítton (o dever)*. Trad: Jaime Bruna.

RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues; FRAULOB, Gérson Mardine. Confisco e limites das sanções tributárias: aspectos constitucionais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 77, p. 202-214, nov. 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

VIZCAÍNO, Catalina García. Derechos de los Contribuyentes en Argentina. In: CONTRIBUTIVA, Dirección de Cultura. *Democracia, Moralidad Ciudadana y Derechos del Contribuyente*. México: Prodecon, 2013.

WACHELESKI, Marcelo Paulo; MEDEIROS, Clayton Gomes de; FLORES, Pedro Henrique Brunken. Proporcionalidade e o princípio da vedação do confisco: limites constitucionais ao poder punitivo estatal em matéria tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 122, p. 69-83, maio/jun 2015.