



UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
2018.2



ESTUDO DE CASO: a controvérsia em torno da natureza jurídica das multas tributárias e as hipóteses em que tais multas possuem natureza confiscatória¹

Anna Alice Ribeiro Reis ²
Brenda Tribuzy de Mello e Silva ³
Ramon Pereira Arruda ⁴

Coordenador: Prof. Dr. Edival Braga⁵

RESUMO: Ao longo dos anos, viu-se a edição de leis que penalizavam os contribuintes acima do devido pelo cometimento de infrações a normas tributárias, tendo as multas claro caráter confiscatório. Como toda penalidade encontra limites na Constituição Federal, a questão chegou diversas vezes ao Supremo Tribunal Federal para apreciação, de maneira que os ministros vêm assentando entendimentos favoráveis aos contribuintes. Para tanto, sempre se faz menção aos princípios constitucionais, os quais demandam uma atividade reflexiva para a correta aplicação, com vistas a extirpar ações que possam configurar apropriação indevida pelo Estado das propriedades dos contribuintes, direcionando a correta atuação do Fisco.

Palavras-chave: Multa tributária. Vedação ao confisco. STF. Razoabilidade.

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmica do 8º semestre de Direito da Universidade Federal de Roraima. annaalicer.r@gmail.com

³ Acadêmica do 8º semestre de Direito da Universidade Federal de Roraima. brenda.tribuzy@gmail.com

⁴ Acadêmico do 8º semestre de Direito da Universidade Federal de Roraima. ramonarruda01@gmail.com

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima - UFRR

RESUMEN: A lo largo de los años, se vio la edición de leyes que penalizaban a los contribuyentes por encima del debido por la comisión de infracciones a normas tributarias, teniendo las multas claro carácter confiscatorio. Como toda penalidad encuentra límites en la Constitución Federal, la cuestión llegó varias veces al Supremo Tribunal Federal para apreciación, de manera que los ministros vienen asentando entendimientos favorables a los contribuyentes. Para ello, siempre se hace mención a los principios constitucionales, los cuales demandan una actividad reflexiva para la correcta aplicación, con vistas a extirpar acciones que puedan configurar apropiación indebida por el Estado de las propiedades de los contribuyentes, dirigiendo la correcta actuación del Fisco.

Palabras-claves: Multa tributaria. Vedación a la confiscación. STF. Razonabilidad.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. CONCEITO DE MULTA MORATÓRIA E SUA NATUREZA JURÍDICA; 2.1 RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 582.461/SP: ARGUMENTOS E CONTRA-ARGUMENTOS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA MULTA DE MORA E A INCIDÊNCIA DE CUMULATIVIDADE; 2.2 A MULTA DE MORA E O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO; 3. AS MULTAS PUNITIVAS NO ENTENDIMENTO DO STF; 3.1 DA NATUREZA JURÍDICA DAS MULTAS PUNITIVAS; 4. O ENTENDIMENTO DO STF E O ALCANCE DA JUSTIÇA FISCAL; 5. CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo foi produzido sob a orientação do professor Dr. Edival Braga e apresentado como instrumento parcial de avaliação curricular da disciplina Direito Tributário II, do Curso de Bacharelado em Direito, da Universidade Federal de Roraima.

O tema desta pesquisa diz respeito à controvérsia em torno da natureza jurídica das multas tributárias e das hipóteses em que estas possuem natureza confiscatória. Tem-se como objetivo analisar alguns casos em que multas foram reputadas confiscatórias por contribuintes, de modo que houve recurso ao Supremo Tribunal Federal (STF) para dirimir as questões.

Assim, levando-se em consideração os votos dos ministros da Suprema Corte, almeja-se perquirir os argumentos apresentados para solução da lide, além de ponderar o alcance da justiça fiscal em hipóteses concretas com os entendimentos estabelecidos.

Pretende-se analisar, primeiramente, a questão das multas tributárias moratórias. Para tanto, tecer-se-ão considerações acerca da conceituação e natureza jurídica, para então se passar à exposição dos argumentos utilizados pelas empresas recorrentes, bem como o contraponto trazido pela Fazenda Pública. Em seguida, serão expostos os argumentos utilizados pelos ministros e o que ficou assentado na situação.

Após a abordagem da multa moratória, tratar-se-á da multa punitiva, assim como de suas peculiaridades, com a exposição de julgado na mesma sistemática utilizada anteriormente. Na sequência, serão tecidas considerações acerca de como o entendimento pacificado pelo STF sobre a natureza confiscatória ou não das multas é insuficiente para o alcance de uma justiça fiscal, tendo em vista as diferenças existentes entre os contribuintes e sua situação pessoal.

Por derradeiro, aponta-se como metodologia utilizada neste artigo a pesquisa bibliográfica de materiais publicados sobre o tema, bem como a realização de estudo de leis e jurisprudências.

2. CONCEITO DE MULTA MORATÓRIA E SUA NATUREZA JURÍDICA

A multa de mora possui um conceito pacífico em doutrinas e jurisprudências. Trata-se de penalidades pecuniárias aplicadas ao contribuinte que deixa de pagar o tributo na data prevista em lei tributária. Porém, há complexidade em determinar a sua natureza jurídica, uma vez que pode ser caracterizada de diversas formas – é sanção ou punição, indenização ou compensação, ou ambas, ou uma penalidade pedagógica etc.

Em vista de tal situação, o STF vem discutindo o assunto em diversos julgados. Neste artigo, quanto às multas moratórias, será exposto apenas o Recurso Extraordinário (RE) n. 582.461/SP, uma vez que por meio dele será reafirmada a natureza jurídica da multa de mora defendida pelo STF e serão solucionados os conflitos oriundos dessa divergência, como a vinculação do princípio da cumulatividade e do não confisco à aplicação da multa moratória.

2.1 RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 582.461/SP: ARGUMENTOS E CONTRA-ARGUMENTOS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA MULTA DE MORA E A INCIDÊNCIA DE CUMULATIVIDADE

Antes de expor as divergências, faz-se necessário apresentar os argumentos levantados pela recorrente no RE n. 582.461/SP. Há que se ressaltar, inicialmente, que a empresa Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio LTDA. questionava três situações em face da Fazenda

Pública do Estado de São Paulo, quais sejam: a bitributação na base de cálculo por ICMS, a ilicitude na aplicação da taxa Selic para fins tributários e o caráter confiscatório da multa de 20% por inadimplemento de obrigação tributária.

Neste artigo, como dito alhures, a questão tratada versa sobre a multa moratória, razão pela qual as premissas estarão vinculadas apenas ao terceiro ponto questionado – de que a multa moratória acima de 20% (vinte por cento) tem caráter de confisco.

A recorrente sustentou seu posicionamento de que estaria havendo lesão ao princípio do não confisco sob os seguintes fundamentos: a) primeiro, considera abusiva o parâmetro de multa moratória de 20% (vinte por cento) devido ao fato de que em outras normas brasileiras, como o Código de Defesa do Consumidor (CDC), em seu art. 52, § 1º, as multas moratórias não devem ultrapassar o valor de 2% (dois por cento) da prestação; b) além disso, aduz que há semelhança entre a natureza jurídica da multa de mora e a dos juros de mora e correção monetária, de modo que a cobrança de tal multa estaria caracterizando violação ao princípio da não cumulatividade.

Nas contrarrazões trazidas pela Procuradoria do Estado de São Paulo, defendeu-se que a natureza jurídica da multa de mora não é punir, pois não visa condenar ato infracional, mas é caracterizada como uma penalidade pecuniária que é imposta em razão do inadimplemento da obrigação em pagar o tributo na data certa. Ademais, foi defendido o entendimento de que não houve vulneração ao princípio da não cumulatividade, porquanto a natureza jurídica da multa de mora diverge dos demais institutos. Enquanto a multa moratória pune o atraso, os juros de mora têm o objetivo de remunerar ou indenizar; já a correção monetária se presta a atualizar o valor da moeda.

Em vista disso, o Ministro Gilmar Mendes, relator do Recurso Extraordinário em discussão, concordou com esta última posição em seu voto e demonstrou que já era entendimento jurisprudencial assente no STF. Portanto, o instituto da multa de mora tem a finalidade de corrigir os que atrasam no pagamento do tributo e “[...] prestigiar a conduta dos que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos, e assim [...] cumprirá a sua [...] função de desencorajar a elisão fiscal”⁶.

Neste contexto, pode-se relacionar o supradito com o art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional (CTN), que determina que a multa de mora tem natureza de punição, no momento em que o contribuinte não observar o cumprimento da obrigação principal.

⁶ STF. Recurso Extraordinário. RE n. 582.461 SP – Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJe 17/08/2011- JusBrasil, 2011.

Acrescenta-se, ainda, o que foi dito pelo Ministro Roberto Barroso no AI 727.872 – RS⁷, para quem a multa moratória tem o aspecto pedagógico com vistas a desestimular os atrasos no pagamento do tributo.

Como dito, a empresa recorrente, em sua fundamentação, considerou que houve ferimento ao princípio do não confisco, pois o parâmetro de até 20% (vinte por cento) é abusivo e desarrazoado se comparado ao parâmetro da multa de mora aplicada no art. 52, § 1º, do CDC, que alcança apenas até 2% (dois por cento) do valor da prestação.

A única contra-argumentação sobre este assunto foi dada Ministra Ellen Gracie. Em seu voto, falou-se que, anteriormente, a multa de mora no CDC era de 10% (dez por cento) e que apenas diminuiu para o valor atual por questões de equidade. Além disso, foi falado que a multa de mora não é de 20% (vinte por cento), isto é, no caso da Lei n. 9.430/96, em seu art. 61, há a previsão de que a multa diária é de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) ao dia e fixada no limite de 20% (vinte por cento). Considerou-se um valor alto, mas que não o torna inválido. Isso porque, segundo a ministra, a relação tributária não se equipara à consumerista, pela circunstância de a obrigação de pagar imposto ser um dever fundamental, pois o receptor é o Estado, finalidade essa que, em contrapartida, não existe na relação consumerista, não havendo espaço para a comparação.

Portanto, é assente no STF que a natureza jurídica da multa moratória é diversa de tributo, tem finalidade de punir, não no âmbito penal, mas sim pecuniário. Não se trata de uma compensação ou indenização, pois não visa ressarcir ou reparar o dano do Estado, tendo, de outro modo, o aspecto pedagógico de desestimular o atraso no pagamento dos tributos.

2.2 A MULTA DE MORA E O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

O STF, pautando-se em seu entendimento em outros julgados, defendeu a tese de que a multa moratória de 20% (vinte por cento) não é confiscatória. Assim, analisando as justificativas no voto da Ministra Ellen Gracie, é possível resumir as ideias trazidas pelos ministros sobre a incidência do confisco na aplicação da multa de mora.

Então, em 1934 a Constituição Federal estabelecia o patamar da multa de mora no valor de 10% (dez por cento), o que não foi previsto nas demais constituições que a sucederam. Assim, a responsabilidade passou ao judiciário que em 1975, com o RE n. 81.550, reduziu

⁷ STF - AgR-ED-ED AI: 727872 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, DJE: 19/04/2016, Primeira Turma).

cobranças de 100% (cem por cento) de multa de mora para 30% (trinta por cento), permanecendo o valor até 2003. Com o RE n. 239.964, foi reduzido para 20% (vinte por cento), sendo este o patamar atual, compreendido como não abusivo nem desarrazoado.

A justificativa nessas diminuições de valores e a fixação de até 20% (vinte por cento) tomaram por base os princípios constitucionais, como o da proporcionalidade, da razoabilidade, da capacidade contributiva e outros, a fim de se fazer uma ponderação ao determinar a incidência de confisco da multa de mora.

3. AS MULTAS PUNITIVAS NO ENTENDIMENTO DO STF

Para a abordagem da multa punitiva, será utilizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF⁸, em que a Confederação Nacional do Comércio – CNC questionou a Lei Federal n. 8.846/94, cuja matéria era primordialmente emissão de documentos fiscais. Buscava-se, a princípio, a inconstitucionalidade total da lei. Todavia, no pedido há a menção específica aos três primeiros artigos.

A solicitação da requerente estava embasada em duas prerrogativas. Era questionada a invasão de competência por parte da União na imposição de impostos, além do abuso de poder de tributar quando impunha obrigação acessória em tributo de competência estadual. Entretanto, neste artigo tratar-se-á apenas da análise da impugnação do art. 3º da aludida Lei, *in verbis*:

Art. 3º Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais. (Grifo nosso) (BRASIL, Lei nº 8.846, de 21 de Janeiro de 1994., 1994)

Nesse dispositivo legal há a imposição de multa de 300% (trezentos por cento) em cima do valor do documento fiscal que deveria ter sido emitido em razão do valor do objeto ou do serviço, ou seja, a multa se aplica a uma obrigação acessória de emissão de documento fiscal. Assim, questionou-se acerca da violação ao princípio do não confisco no art. 3º da referida Lei, pois está disposta no art. 150, IV, da CF/88, sua vedação:

⁸ (STF, Ação Direta de inconstitucionalidade nº1075/DF. Relator : Min. Celso de Mello. DJ 24/11/2006, 2006).

“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; ” (BRASIL, 1988).

Em um primeiro momento, a Turma foi abordada com a questão acerca da possibilidade ou não da análise da matéria; o entendimento do Relator Ministro Celso de Mello foi em sentido da impossibilidade. Em sua sustentação, levantou o entendimento de que não seria competência da Corte por meio de ADI, pois vislumbra somente a possibilidade de análise *in abstracto*, tendo em vista que o princípio do não confisco demandaria uma análise que somente seria possível vislumbrando o caso concreto. Como não há o estabelecimento de parâmetros na CF/88, a razoabilidade do valor da multa somente seria cabível em uma análise caso a caso.

Contudo, foi voto vencido no julgamento, que se deu em 29/06/1995. E, apesar de não estar exposto no sítio eletrônico do STF, o voto vencedor do Ministro Marco Aurélio foi acompanhado pelos outros componentes – Ministro Ilmar Galvão e Ministro Sepúlveda Pertence. Este último teceu comentário no sentido de que a análise do princípio do não confisco em controle abstrato seria possível quando fosse uma caracterização visível do confisco, trazendo como exemplos o IPTU que se fixe no valor do imóvel e IR de 100% (cem por cento) ou 120% (cento e vinte por cento) da renda líquida.

Superadas as considerações acerca da matéria, passou-se à verdadeira análise do problema. A melhor e mais elaborada tese argumentativa da requerente foi no sentido da proteção da propriedade privada, de forma que o poder de tributar no Direito Tributário deve ser compatível com a capacidade contributiva do cidadão, buscando a manutenção dos princípios constitucionais em respeito à propriedade privada, embasando-se na razoabilidade e justiça das decisões do Estado.

Há uma correlação entre os tributos e as multas deles resultantes, pois estas seriam uma consequência do descumprimento da obrigação principal que é pagar o tributo, ou de obrigação acessória. Desta feita, às multas fiscais cabem todos os princípios aplicados aos tributos. Para melhor ilustrar, segue trecho da defesa nesse sentido:

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

Traz ainda como sustento para a tese o entendimento jurisprudencial da corte, exarado no RE 91.707, com relatoria do Ministro Moreira Alves, cujo acórdão ementado expõe:

EMENTA: ICM. REDUÇÃO DE MULTA DE FEIÇÃO CONFISCATORIA. TEM O S.T.F. ADMITIDO A REDUÇÃO DE MULTA MORATORIA IMPOSTA COM BASE EM LEI, QUANDO ASSUME ELA, PELO SEU MONTANTE DESPROPORCIONADO, FEIÇÃO CONFISCATORIA. DISSÍDIO DE JURISPRUDÊNCIA NÃO DEMONSTRADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (STF, 1992).

A argumentação segue no sentido de estabelecer o parâmetro de 300% (trezentos por cento) como abusivo, colacionando o entendimento pretérito da mesma Corte quando estabeleceu o parâmetro de até 100% (cem por cento) do valor do tributo para multas de caráter punitivo. Tal entendimento decorreu da ADI 551/RJ⁹, que tratou do Governo do Estado do Rio de Janeiro questionando ato que a Assembleia Legislativa havia aprovado no sentido de impor ao que é omissor na contribuição fiscal uma multa de 200% (duzentos por cento) sob o valor do tributo, e, àquele que sonegasse, o valor da multa seria em 500% (quinhentos por cento) sob o valor do tributo.

Para a requerente, o caráter confiscatório ficou comprovado com os valores exorbitantes que fugiam às amarras constitucionais de razoabilidade e proporcionalidade. Ainda, a penalização tributária, característica da multa punitiva, estaria maculada pelo vício confiscatório, pois houve a superação do caráter inibidor de condutas para um verdadeiro expediente técnico de arrecadação, transfigurando-a em tributo disfarçado.

Ao final do julgamento, o Ministro Ilmar Galvão, relator na referida ADI, assentou o entendimento que a multa punitiva que atingisse até a marca de 100% não teria o caráter confiscatório, ficando preservada sua intenção original de repressora de condutas:

“Segundo tais dispositivos, as multas consequentes do não-recolhimento de impostos e taxas não podem ser inferiores a duas vezes o seu valor e as decorrentes de sonegação não podem ser fixadas em menos de cinco vezes o valor do tributo. 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 do valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco. Tal 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 contribuinte.” (SIC) (STF, 2003)

⁹ (STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ : 14/02/2003, 2003)

Apesar de não colacionado na inicial, cabe argumentar que a requerente buscava que fosse reconhecida a mesma linha de raciocínio jurídico da ADI 551/RJ:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (SIC)¹⁰

A seu passo, a União – a requerida – argumentou utilizando-se basicamente do que foi apontado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no Parecer PGFN/CRJN/Nº 790/94, lavrado pelo Procurador Dr. Pedro Oto de Quadros, que estabelece basicamente dois pontos para contrapor os argumentos da inicial: do caráter relativo a proteção à propriedade privada constitucional e que o bem-estar da sociedade reprimiria a busca da preservação de bem-estar individual nesse caso. Nas palavras do Ilustre Procurador:

[...] a nossa Lei Maior dispõe que a propriedade atenderá a sua função social (art.5, XXIII), onde o interesse público sobrepõe-se, indiscutivelmente, ao interesse particular. Nesse diapasão, avocamos a possibilidade de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública, ou interesse social e a autorização de uso de propriedade particular, pela autoridade competente, no caso de iminente perigo público (art. 5º, XXIV e XXV), além da permissão para a União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social (art.185) e a previsão de desapropriação de imóvel urbano que não esteja cumprindo sua função social (art. 182). Aduza-se que a função social da propriedade é, também, um dos princípios norteadores da ordem econômica (art. 170, III). (PGFN, 1994).

E, ainda, faz uma relação com a máxima tributária exposta no CTN em seu art. 113, § 3º, que dispõe sobre a conversão da obrigação acessória em principal:

O próprio CTN estabelece que quando uma obrigação acessória não é cumprida, essa infringência faz surgir uma principal, cujo objeto é a multa. Assim, se o contribuinte deixa de cumprir a obrigação acessória prevista em lei é porque pretende obter, com esse procedimento, vantagem maior, já estando computada na transgressão o risco que lhe é implícito. (PGFN, 1994).

Resta claro no decorrer do Parecer que a União busca desconstruir a argumentação do não confisco elencando que cabe à Administração dizer o que é a melhor situação para todos

¹⁰ (STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão.DJ : 14/02/2003, 2003)

os cidadãos. A suposta invasão a patrimônio privado seria totalmente justificável, tendo em vista que a Administração estaria buscando contribuir para a sociedade como um todo, sendo menos importante o patrimônio de um único indivíduo, que já está errado – seja por descumprir a obrigação principal culposa ou dolosamente.

Ao final, para concluir desmembra o argumento de que à multa se aplicariam as regras de direito tributário quando expõe:

Por outro lado, a proibição constitucional da utilização de tributos com efeito de confisco não atinge as multas, pois, é notório, as multas não se enquadram na categoria dos tributos.

A toda evidência, a multa administrativa, no dizer do Prof. HELY LOPES MEIRELLES é toda penalidade pecuniária a que se sujeita o administrado a título de compensação do dano presumido da infração. Também nos esclarece o renomado administrativista que, nesta categoria de atos punitivos entram, além das multas administrativas propriamente ditas, as multas fiscais, que são modalidades específicas do direito tributário. Prossegue, o consagrado jurista, dizendo que a multa administrativa é de natureza objetiva e se torna devida independentemente da ocorrência de culpa ou dolo do infrator. (In Direito administrativo brasileiro, 16^a edição, ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, SP, pág. 172.)

O CTN, inclusive, em seu artigo 3º, ao definir tributo, exclui do seu âmbito as multas ao estabelecer que 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. (SIC) (PGFN, 1994).

No fim do julgamento, a decisão do STF foi no sentido de apoiar a requerente. Conforme o Relator Ministro Celso de Mello:

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 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).

Essa vedação - que traduz consequência necessária da tutela jurídico-constitucional que ampara o direito de propriedade (CF, art. 5º, incisos XXII, XXIV e XXV; art. 182, §2º, e art. 184, “*caput*”) - estende-se, de maneira significativa, ao domínio da atividade tributária do Estado. (SIC) (STF, 2006)

Dessa forma, concretizando a tese jurídica de que além de ser possível a análise em controle abstrato de constitucionalidade de norma tributária com visível caráter confiscatório, esta ADI trouxe a sedimentação da aplicação desta vedação ao confisco não só para as multas sem caráter punitivo, como as moratórias.

Preserva-se o caráter sancionatório da regra que impõe a multa como sanção ao descumprimento do tributo, assim como no Direito Penal, preserva-se os parâmetros de justiça e razoabilidade. Estes consideravelmente importantes no caso, pois decorrem de pleno interesse estatal (de arrecadar) que reflete diretamente na ordem econômica do país e na própria segurança jurídica tributária. Sedimentou-se o entendimento do Min. Celso de Mello com sua definição muito pertinente para o princípio do não confisco:

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 - trate-se de tributos não-vinculados ou cuide-se de tributos vinculados -, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)". (SIC) (STF, 2006)

O voto do Relator foi acompanhado pela Corte, que decidiu em 17/06/1998 pela suspensão da aplicação do art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94, com efeito *ex nunc*. Todavia, em agosto do mesmo ano, a Secretaria da Receita Federal e a União informam a revogação expressa do art. 3º, por meio das Leis n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 9.532, de 10 de dezembro de 1997. De toda forma, o julgamento desta ADI consolidou a tese jurídica de que às multas punitivas se aplicam as normas e os princípios de Direito Tributário e que da mesma forma estão limitadas à vedação do confisco.

3.1 DA NATUREZA JURÍDICA DAS MULTAS PUNITIVAS

O julgamento da ADI demonstrou que para a Corte Suprema do País não é coerente que a Administração aplique multa de caráter punitivo indiscriminadamente. Ademais, as regras tributárias se aplicam às penalidades descritas no CTN para o descumprimento – doloso ou culposo – da obrigação principal.

Sacha Calmon (1979) é extremamente eloquente ao elaborar a correlação entre o desrespeito à norma e consequência, que é a multa:

“O desrespeito ao dever de pagar no prazo acarreta uma multa de mora. O desrespeito ao dever acessório provoca a imposição de multa isolada. Assim, qualquer desrespeito a um ou outro tipo de dever é uma INFRAÇÃO. (Hipótese de norma sancionante). Só está sujeito a uma multa de mora quem tenha cometido uma infração a DEVER OU OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, isto é, quem tenha deixado de pagar tributo. Consequentemente, esta multa de mora é pena e não complemento indenizatório. Algumas legislações ao enfocarem os efeitos decorrentes do inadimplemento da

obrigação tributária principal salientam claramente o que é MULTA e o que é complemento indenizatório do Tributo (juros de ou pela mora). ” (SIC) (CALMON, 1979).

Resta esclarecer, por último, a natureza jurídica da multa punitiva que, apesar de dissociada da multa moratória pela finalidade, deriva-se da natureza de sanção. No primeiro caso, como dito alhures, tem o fim de desestimular o atraso no cumprimento da obrigação principal, que é pagar o tributo; no segundo, a finalidade almejada é repressão da conduta violadora de obrigação acessória.

4. O ENTENDIMENTO DO STF E O ALCANCE DA JUSTIÇA FISCAL

Conforme explicado nos tópicos anteriores, o STF tem entendido que multas moratórias e punitivas que não ultrapassem os limites de 20% (vinte por cento) e 100% (cem por cento), respectivamente, não são consideradas confiscatórias. Sabe-se, também, que muitos ministros mencionaram em seus votos os princípios da capacidade contributiva, isonomia e razoabilidade. No entanto, a mera delimitação, da forma como foi feita, não é suficiente para se dizer que estará sendo alcançada a justiça no caso concreto, isso porque os contribuintes são diversos, de sorte que certos patamares podem ser reputados abusivos para algumas pessoas.

Inicialmente, convém tecer considerações acerca do princípio da isonomia tributária, o qual tem previsão expressa na CF/88. Em âmbito geral, tem-se o art. 5º, *caput*, o qual diz que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Especificamente em matéria tributária, tal princípio figura entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, no art. 150, II, de modo que se veda a instituição de tratamento diverso para contribuintes que estejam em equivalente situação. Abraham (2018, p. 120-121), explicando tal princípio e a compreensão de igualdade material e formal, assim aduz:

Não há qualquer violação ao princípio quando for estabelecida uma atribuição mais benéfica ou distinta das demais em favor de determinado grupo, desde que haja uma motivação e fundamentação que comprove a distinção do universo atingido pela norma tributária mais benéfica (imunidades, isenções, anistias, moratórias etc.) e se demonstre a motivação para tal ato.

Como corolário do princípio da isonomia há o princípio da capacidade contributiva, que, em termos simples, impõe o dever de observação da capacidade do contribuinte para custear as despesas do Estado, com aplicação também no momento a imposição das sanções

tributárias. Torres (2005, p. 77-80; 82-83; 91-98 *apud* Magalhães, 2013, online), de forma bem esclarecedora, faz apontamentos sobre tal princípio:

“A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vestuto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais. Capacidade contributiva é capacidade econômica do contribuinte, como, aliás, prefere a CF/88, mantendo a tradição da CF/46 e coincidindo, também, com a da Espanha. É capacidade de pagar (*ability to pay*) como dizem os povos de língua inglesa. Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”.

No que tange ao princípio da razoabilidade, há estreita relação com os conceitos de bom senso e moderação, a fim de que haja uma atuação equilibrada em vista das circunstâncias do caso. Cuida-se da necessária utilização dos meios coerentes para o alcance de determinado fim, de maneira que restem afastados comportamentos desarrazoados e distantes dos objetivos a serem alcançados (SABBAG, 2017). Nesse sentido, a verificação de efeito confiscatório sempre deve passar por uma análise de razoabilidade – em conjunto com os outros princípios, certamente –, a fim de evitar condutas à margem da lei.

Para a aplicação de forma correta do entendimento encampado pelo STF nos julgados comentados ao longo do trabalho, há que se ressaltar que foram estabelecidos tetos para a aplicação das multas. O correto entendimento deve ser no sentido da possibilidade de gradação da penalidade a ser aplicada, semelhantemente ao que ocorre no Direito Penal com o princípio da individualização das penas, previsto constitucionalmente. Assim, não necessariamente se deve aplicar em qualquer caso uma multa com o valor máximo permitido. As condições pessoais de quem infringe as normas tributárias devem ser verificadas, de modo que as sanções não assumam caráter confiscatório, retirando do contribuinte suas condições de subsistência.

Embora se possa afirmar que a gradação das multas, de acordo com o entendimento da autoridade fiscal sobre a situação, é passível de mácula em razão da discricionariedade, calha notar que essa atividade está adstrita aos ditames legais (art. 97, V, CTN), de sorte que os critérios estabelecidos em lei precisam ser observados para a correta utilização das multas, segundo suas finalidades. Um bom exemplo a ser considerado nesse sentido no ordenamento jurídico brasileiro diz respeito à previsão constante do art. 6º da Lei nº 9.605/1998. Tal disposição legal elenca critérios para a imposição e gradação de penalidades na seara ambiental. Para melhor ilustrar, convém trazer os exatos termos da Lei:

Art. 6º Para imposição e gradação da penalidade, a autoridade competente observará:
I - a gravidade do fato, tendo em vista os motivos da infração e suas consequências para a saúde pública e para o meio ambiente;
II - os antecedentes do infrator quanto ao cumprimento da legislação de interesse ambiental;
III - a situação econômica do infrator, no caso de multa.

A existência de critérios para a “dosimetria da pena” se mostra como fundamental para a minimização de injustiças com quem comete infrações no âmbito tributário. Ademais, a observação dos princípios comentados caminha nesse sentido, para o sopesamento acerca do caráter confiscatório ou não das multas aplicadas. Nesse sentido, Silva (2017, p. 25) assevera:

A punição confiscatória, além de encontrar obstáculo no direito de propriedade, ainda é limitada pela capacidade contributiva, a qual obsta a imposição de penas que exorbitem da capacidade econômica dos indivíduos. De fato, pelo princípio da capacidade contributiva, veda-se a imposição de sanções fiscais que impliquem desrespeito ao mínimo existencial, ou que comprometam o regular desempenho de atividades econômicas, devendo haver, para evitar estes excessos, graduação das penalidades segundo a capacidade econômica de cada infrator.

Exemplificativamente, grandes empresas certamente podem suportar com menos dificuldade uma multa no importe de 100% sobre o valor objeto da infração, ao passo que um pequeno empresário, indubitavelmente, poderá ter sua atividade comprometida se for penalizado de igual modo. Não há como simplesmente fixar o percentual de multas e dizer que determinado patamar tem efeito de confisco ou não, sem que com isso se esteja vulnerando o princípio da capacidade contributiva. É imprescindível a existência de balizas para a aplicação das sanções, sob pena de restar configurado o enriquecimento ilícito do Estado em detrimento do mínimo existencial dos contribuintes.

5. CONCLUSÃO

Com o presente estudo de caso, foi possível verificar a aplicação do princípio da vedação ao confisco no que tange às multas tributárias. Como abordado, as multas são divididas em moratórias e punitivas, tendo cada espécie finalidades diversas. Enquanto a multa moratória visa desestimular o adimplemento da obrigação principal após a data correta, a multa punitiva destina-se a sancionar o cometimento de uma infração. No entanto, a aplicação de tais multas, longe de cumprir suas finalidades, por vezes ganharam caráter confiscatório com a edição de

alguns diplomas legais, de modo que a questão precisou chegar ao STF para a pacificação de um entendimento pautado na razoabilidade.

Por essa razão, é salutar o debate acerca de tais multas e da (im)possibilidade de confisco, tendo em vista que os contribuintes precisam ser amparados diante da força do Estado. Como se viu, os ministros do STF, ao longo dos anos, vêm assentando entendimentos acerca de um patamar considerado dentro da legalidade, sendo o último no sentido de que patamares de até 20% (vinte por cento) e 100% (cem por cento) são considerados aceitáveis para as multas moratórias e punitivas, respectivamente.

Tais entendimentos, sem exagerado dissenso entre os ministros, trazem sempre a menção a princípios tributário-constitucionais como o da capacidade contributiva, razoabilidade, isonomia, entre outros. Porém, o efetivo impedimento da existência de multas com caráter confiscatório exige a existência de parâmetros concretos para a aplicação das sanções, de forma que o agente fiscal tenha condições mínimas e com amparo legal para uma correta individualização da penalidade.

A mera fixação de patamares, por si só, se mostra insuficiente, porquanto a atividade fiscalizadora precisa estar amparada em critérios sólidos e aferíveis por outrem que não o agente do Estado, permitindo-lhe uma discricionariedade para atuar dentro das balizas determinadas em lei. Assim, somente dessa forma se poderá falar no alcance de uma justiça fiscal, que garanta a manutenção do mínimo existencial aos contribuintes e a suas atividades econômicas, sem que o Estado tome para si indevidamente a propriedade privada, o que é claramente vedado pela CF/88.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. **Por um sistema tributário mais justo: isonomia, capacidade contributiva e justiça fiscal**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 24 fev. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.47147&seo=1>>. Acesso em: 17 nov. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 16 nov. 2018.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 16 de nov. 2018.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 16 de nov. 2018.

_____. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9605.htm>. Acesso em: 16 de nov. 2018.

_____. Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm>. Acesso em: 16 de nov. 2018.

CALMON, S. (out. de 1979). Sanções Tributárias. Revista da Faculdade de Direito UFMG, n. 22, pp. 423-424. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/876>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

IBRAIM, Marco Túlio Fernandes. **Aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às sanções tributárias**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2589, 3 ago. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17105>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

LORGA, Marco Antonio; OPUSZKA, Paulo Ricardo. **Tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas no Brasil e o princípio da capacidade contributiva**. Disponível em <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=5717490cd17470a6>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

MAGALHÃES, Wellington. **Princípio da capacidade contributiva no contexto da fixação das multas tributárias**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 02 set. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.45007&seo=1>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

PGFN, P. G. (1994). Parecer PGFN/CRJN nº 709/94. Legitimidade da norma impugnada. Observância de todos os princípios constitucionais aplicáveis. Improcedência da ação. 12/07/1994. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5131512&prcID=1590554#>>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves F. da. **A individualização da pena no direito tributário sancionador – competência para a graduação da penalidade fiscal e princípios e direitos que autorizam tal atividade**. Disponível em: <http://marizadvogados.com.br/_2017/wp-content/uploads/2018/02/NArt.25-2017.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2018.

STF. Recurso Extraordinário. RE n. 582.461 SP– Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJe 17/08/2011- JusBrasil, 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 17 nov. 2018.

_____. Agravo de Instrumento. AgR-ED-ED AI: 727872 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, DJE: 19/04/2016, Primeira Turma. JusBrasil 2016. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22880409/agravo-de-instrumento-ai-727872-rs-stf>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

_____. (1992). Recurso Extraordinário: 91.707/ MG. Relator: Min. Moreira Alves. DJ 29/02/1980. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000038644&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

_____. (2003). Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ: 14/02/2003. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000015485&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

_____. (2006). Ação Direta de inconstitucionalidade nº1075/DF. Relator: Min. Celso de Mello. DJ24/11/2006. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000089597&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

TJSP. Apelação Civil n. 395.948.5/1. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2606882>>. Acesso em: 20 nov. 2018.