



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD**

IRIS CINTRA BASILIO DA SILVA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS PREVISTAS NA
LEI DO ICMS DE ALAGOAS EM FACE DA VEDAÇÃO AO CONFISCO: UMA
ANÁLISE À LUZ DOS CRITÉRIOS ADOTADOS PELA ATUAL JURISPRUDÊNCIA DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Maceió/AL
2019

IRIS CINTRA BASILIO DA SILVA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS PREVISTAS NA
LEI DO ICMS DE ALAGOAS EM FACE DA VEDAÇÃO AO CONFISCO: UMA
ANÁLISE À LUZ DOS CRITÉRIOS ADOTADOS PELA ATUAL JURISPRUDÊNCIA DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado) da Faculdade de Direito de Alagoas – FDA/UFAL, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto

Coorientador: Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária Responsável: Helena Cristina Pimentel do Vale – CRB4 - 661

S586i Silva, Iris Cintra Basilio da.

A (in)constitucionalidade das multas tributárias previstas na lei do ICMS de alagoas em face da vedação ao confisco : uma análise à luz dos critérios adotados pela atual jurisprudência do Suprem Tribunal Federal / Iris Cintra Basilio da Silva. – 2019.
154 f.

Orientador: Manoel Cavalcante de Lima Neto.

Co-orientador: Basile Georges Campos Christopoulos.

Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito, Maceió, 2019.

Bibliografia: f. 145-154.

1. Direito tributário. 2. Sanções tributárias. 3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – Alagoas. 4. Multas. 5. Vedação ao confisco. I. Título.

CDU: 342.99:336.22(813.5)



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO – CMD



IRIS CINTRA BASÍLIO DA SILVA

“A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS PREVISTAS NA LEI DO ICMS DE ALAGOAS EM FACE DA VEDAÇÃO AO CONFISCO: UMA ANÁLISE À LUZ DOS CRITÉRIOS ADOTADOS PELA ATUAL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.”

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador (a): Prof. Dr. Prof. Dr. Manoel Cavalcante de L. Neto
Coorientador: Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. Gabriel Ivo (UFAL)

Julgamento: Aprovada, nota 9,0 (nota) Assinatura: _____

Prof. Dr. Prof. Dr. Filipe Lôbo Gomes (UFAL)

Julgamento: Aprovada, nota 9,0 (nota) Assinatura: _____

Prof. Dr. Bruno Emanuel Tavares de Moura (UNIT)

Julgamento: Aprovada, nota 9,0 (nota) Assinatura: _____

Maceió-AL, 31 de maio de 2019.

À minha filha, Ana Luisa, para que sirva de estímulo à eterna busca pelo conhecimento.

Aos meus pais, Ilson e Vitória, para saldar parte da dívida contraída durante uma vida inteira de dedicação, amor e cumplicidade para comigo, na certeza de que nunca conseguirei quitá-la.

AGRADECIMENTOS

A Deus, com quem pude contar durante todo o tempo, especialmente nos momentos mais difíceis e de maior solidão.

Aos meus pais, por terem me ensinado que o conhecimento é uma das maiores riquezas que se pode obter na vida, o que me motiva a querer aprender sempre mais.

À minha filha, pela compreensão diante de tantas ausências e pela visível admiração que teve do meu esforço diário, o que me impulsionou a dar o melhor de mim.

Ao Eduardo, meu irmão, pessoa que admiro pela profunda dedicação ao estudo, por ter me auxiliado desde que resolvi concorrer a uma vaga no mestrado, lendo meu projeto, analisando meus artigos e esclarecendo as intermináveis dúvidas sobre teoria geral do direito e outros assuntos.

Aos amigos Gustavo e Cecílio Argolo por todos os ensinamentos sobre metodologia da pesquisa jurídica e tantos outros temas que precisei debater para uma melhor compreensão dos assuntos relacionados à dissertação.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto, pelas palavras iniciais, estimulantes e esclarecedoras, nos corredores do Fórum Estadual.

Ao Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos, meu coorientador, por todo o conhecimento compartilhado, pela paciência e dedicação às suas orientandas durante o período de desenvolvimento desta pesquisa.

Aos amigos que respeitaram minha ausência e que, mesmo à distância ou nos momentos escassos de encontro, me estimularam a seguir em frente e a me manter focada no objetivo maior de realizar uma pesquisa séria e um trabalho de qualidade, especialmente Alessandra, Aline, Andressa e Bruno.

Aos colegas, amigos e parceiros da advocacia, por todo o auxílio na condução dos processos e no atendimento aos clientes do meu escritório, principalmente à Aniele, Henrique, Gabriela, Gustavo e Laura.

Aos amigos da turma do mestrado, com quem pude compartilhar as mesmas angústias, esperanças e desafios, a quem tive a honra de poder ajudar e que me auxiliaram com atenção e carinho, especialmente Diego, Hugo, Karina, Liv, Nathália, Paula e Tálita.

Certamente há muitas pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para que eu conseguisse realizar este trabalho, a quem eu sempre serei grata e que, por qualquer motivo desimportante, não estão aqui mencionadas expressamente, mas que pernamecerão em minhas orações e em meus pensamentos. Obrigada a todos.

RESUMO

O presente trabalho objetivou classificar as multas tributárias previstas na Lei do ICMS do Estado de Alagoas (Lei n. 5.900/96) de acordo com a sua natureza, visando à identificação do possível caráter confiscatório de cada uma delas, segundo os limites recentemente fixados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, analisou os aspectos principais da proibição ao confisco de acordo com o disposto na CR/88 (art. 150, IV) e na legislação infraconstitucional, verificou o tratamento dado à questão da proibição do confisco em relação às multas tributárias pela doutrina e pela jurisprudência, identificou os critérios utilizados pela atual jurisprudência do STF para classificação das multas tributárias de acordo com sua natureza e os limites que vêm sendo fixados para caracterização de seu efeito confiscatório. Em seguida, listou as multas tributárias previstas na Lei do ICMS do Estado de Alagoas (suas hipóteses e consequências) e realizou a classificação mencionada. O desenho metodológico do presente estudo tem como base uma pesquisa jurisprudencial, qualitativa, que possibilitou a obtenção de resultados a respeito das análises realizadas com maior concretude e argumentações mais precisas. Para tanto, se dividiu em duas fases: na primeira etapa realizou-se uma coleta bibliográfica, indispensável a qualquer pesquisa científica, que com sua base de informações, especificamente catalogadas e selecionadas, forneceram o conhecimento teórico-empírico que nortearam o trabalho desenvolvido; a segunda etapa constou de coleta documental, através da jurisprudência do STF a partir de 1965 aos dias atuais, cujos dados encontrados serviram como meio de diagnóstico que orientaram a leitura da realidade trazida por aquelas informações auxiliando a responder o problema. A relevância do tema se apresenta na possibilidade concreta das multas tributárias relativas ao descumprimento da Lei do ICMS do Estado de Alagoas (Lei n. 5.900/96) comprometerem o exercício do direito dos contribuintes alagoanos a uma existência digna, à prática de atividade profissional lícita ou, ainda, à satisfação das suas necessidades vitais (resultado da tributação confiscatória).

Palavras-chave: Direito Tributário; Multas; Vedação ao confisco.

ABSTRACT

The current paper was aimed at ranking the tax penalties set by the Indirect Tax Code of the State of Alagoas (Law no. 5.900/96) according to their nature, thus intending to point out the possible confiscatory aspect of each one based on the recently established limits set by case law rulings by the Federal Supreme Court (STF). That being so, an analysis of the main features barring confiscation in accordance with what is set in CR/88 (art. 150, IV) and in infra-constitutional legislation revealed how legal doctrine and case law address the prohibition of confiscation when it comes to tax penalties and outline the criteria used in current STF jurisprudence to rank tax penalties according to their nature and the limits that define them as having a confiscatory nature. Thereafter the tax penalties set by the State of Alagoas Indirect Tax Law (its hypotheses and consequences) were outlined and classified. The methodological framework of the current study is based on qualitative case law research that brought out results after firmer analyses and more accurate discussions. The work was divided into two phases: the first step consisted of a bibliographical review, the indispensable groundwork of any research, with its specifically cataloged and selected information background, which provided the theoretical and empirical knowledge that guided the work herein; the second step involved document gathering by perusing STF case law dating all the way back to 1965, whose data helped to assess and accurately interpret the reality brought forth by that information and thus helped to address the issue. The relevance of the subject matter is clear when one thinks of the actual likelihood of tax penalties that infringe the State of Alagoas Indirect Tax Law (Law no. 5.900/96), thus hampering taxpayers' ability to lead a dignified existence, hold a job or run a business, and even meet their most basic needs (the result of confiscatory taxation).

Keywords: Tax law; Fines; Limits; Barring the confiscation.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Quadro esquemático das multas por descumprimento de obrigação tributária principal.....	125
---	-----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CPC – Código de Processo Civil
CR – Constituição da República
CTN – Código Tributário Nacional
DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
EDcl – Embargos de declaração
HC – *Habeas Corpus*;
ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR – Imposto sobre a Renda
IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física
RE – Recurso Extraordinário
REsp – Recurso Especial
RHC – Recurso ordinário em *habeas corpus*
SEFAZ/AL – Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TJAL – Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas
TJMG – Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais
TJPE – Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco
TJPR – Tribunal de Justiça do Estado do Paraná
TJRO – Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia
TJRR – Tribunal de Justiça do Estado de Roraima
TJSC – Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina
TJSP – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TRF – Tribunal Regional Federal
UFESP – Unidade Fiscal do Estado de São Paulo
UPFAL – Unidade Padrão Fiscal do Estado de Alagoas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 “NÃO CONFISCO TRIBUTÁRIO”: REGRA, PRINCÍPIO OU POSTULADO NORMATIVO?	13
2.1 O conceito de norma jurídica, suas espécies e a vedação ao confisco tributário	16
2.2 Não confisco tributário: regra, princípio ou postulado normativo?	20
2.3 Vedação ao confisco como postulado normativo aplicativo da proibição de excesso em matéria tributária	32
3 ESPÉCIES DE MULTAS TRIBUTÁRIAS E SEUS RESPECTIVOS LIMITES	39
3.1 A sanção como elemento essencial à norma jurídica: análise da norma tributária sancionadora	42
3.2. Infrações às normas tributárias: tema de direito penal ou de direito tributário?	53
3.3 A multa fiscal como espécie de sanção estritamente tributária, do tipo pecuniária	57
3.4. Multas fiscais decorrentes de infrações <i>materiais</i> e <i>formais</i> : funções e limites	61
4 LIMITAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS E A JURISPRUDÊNCIA DO STF	72
4.1 A “vedação de excesso”: critérios da pesquisa realizada	74
4.2 Análise da jurisprudência sobre o tema “vedação de excesso”	75
4.3 Resultado da análise: o que é “vedação de excesso” para o STF?	82
4.4 A vedação de excesso em matéria tributária (ou proibição de confisco)	83
4.5 Proibição de confisco de multas tributárias: critérios da pesquisa realizada	85
4.6 Análise da jurisprudência sobre o não confisco tributário aplicado às multas	87
4.6.1 Multas moratórias na jurisprudência do STF	92
4.6.2 Multas punitivas na jurisprudência do STF	96
4.6.3 Multas de revalidação na jurisprudência do STF	103
4.6.4 Multas sem indicação da natureza ou base de cálculo	106
4.7 Resultado da análise: o que é uma multa tributária confiscatória para o STF?	110
5 AS MULTAS PREVISTAS NA LEI DO ICMS DE ALAGOAS E SEUS LIMITES	116
5.1 As multas devidas por descumprimento da obrigação tributária principal	118
5.2 As multas devidas por descumprimento da obrigação tributária acessória	124
5.3 Cumulação das multas por descumprimento das obrigações tributárias	129
5.4 Resultado da análise comparativa das multas fiscais previstas na Lei do ICMS de Alagoas com a jurisprudência do STF	131
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	136

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988 (CR/88) contém dispositivos que visam limitar o poder de tributar do Estado, dentre os quais se encontra a vedação expressa à utilização de tributo com efeito de confisco. De acordo com tal previsão: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] utilizar tributo com efeito de confisco” (art. 150, IV). Não havia menção explícita a restrição semelhante nas Constituições anteriores, ressalvada a limitação de 20% ao aumento de impostos (Constituição de 1934, art. 185) e o teto do imposto de exportação (Constituição de 1946, art. 19, III).

Apesar de o art. 150, IV da CR/88 se referir exclusivamente a tributos, há também excessos relacionados às sanções tributárias, ou seja, às penalidades aplicadas aos contribuintes quando atrasam o pagamento dos tributos ou quando descumprem normas relativas a obrigações acessórias, quando agem com dolo na prática da sonegação etc. No entanto, por não existir limite objetivo fixado em norma constitucional ou infraconstitucional (não há lei complementar que regule a questão e o Código Tributário Nacional não o faz), a difícil tarefa de definir os efeitos confiscatórios dos tributos e das multas tem sido atribuída ao Poder Judiciário.

Com base em diversas normas constitucionais (não somente em decorrência do disposto no art. 150, IV, da CR/88), os tribunais pátrios, em especial o Supremo Tribunal Federal (STF), têm buscado construir parâmetros para conter os excessos do legislador ordinário. Inúmeras alegações de inconstitucionalidade de leis instituidoras de tributos e de sanções pecuniárias tributárias têm sido submetidas àquele Tribunal, tanto pela via do controle concentrado quanto pela via difusa. Os contribuintes sustentam a existência de excesso na tributação e na aplicação de penalidades pelo descumprimento da legislação tributária.

Ao analisar as decisões do STF relativas à possível confiscatoriedade das multas tributárias, observa-se que a jurisprudência oscila quanto à fundamentação dos acórdãos e resultados dos julgamentos, tendo, inclusive, deixado de apreciar várias situações que lhe foram submetidas (questões processuais são obstáculos à análise de mérito). Mais recentemente, o Tribunal passou a analisar o mérito dos recursos e realizou uma dosimetria em relação às diversas espécies de multa, identificando parâmetros considerados adequados às penalidades pecuniárias, que classificou em “moratórias” e “punitivas”, cada qual contendo um limite objetivo diferenciado.

Por haver limites fixados atualmente pelo STF e em virtude da possível inadequação das sanções tributárias locais a tais patamares, este trabalho se propõe a analisar se as multas previstas na Lei Estadual n. 5.900/1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) de Alagoas, podem ser consideradas confiscatórias de acordo com os parâmetros atualmente definidos pela jurisprudência do Tribunal Constitucional. Tendo em vista que a classificação adotada pela Lei do ICMS de Alagoas divide as multas locais em “multas relativas à obrigação principal” e multas decorrentes de “infrações às obrigações acessórias”, este estudo realizará previamente uma análise com vistas a identificar quais dessas multas devem ser consideradas “moratórias” e quais devem ser consideradas “punitivas”, adequando a classificação das penalidades da lei local àquela desenvolvida pelo STF. Do contrário, o objetivo principal deste trabalho não poderá ser atingido.

O primeiro capítulo deste estudo verifica, com base na teoria e classificação das normas jurídicas, a natureza da “vedação ao confisco tributário” (se regra, princípio ou norma de outra espécie), sua função e como deve ser utilizada. A definição encontrada guia as análises desenvolvidas ao longo do trabalho. No segundo capítulo, as espécies de multa são objeto de análise mais detalhada. São verificadas as teorias existentes sobre o ilícito em matéria tributária, direito tributário sancionador, dentre tantas outras denominações escolhidas pela doutrina para tratar do tema, assim como as classificações das multas fiscais e definição de cada espécie. Essa análise contribui para dar suporte à classificação e à definição adotadas pelo STF, tendo em vista que aquele Tribunal não se preocupa em realizar definições, conceituações ou classificações, papel este reservado à doutrina, o que demonstra a importância da base teórica trazida neste capítulo.

No terceiro capítulo os estudos são direcionados à interpretação e à aplicação da proibição de excesso e da vedação ao confisco pelo STF. A partir de um estudo da jurisprudência do Tribunal Constitucional, relativamente a cada um dos critérios, analisa-se o modo como o Tribunal os vem utilizando nos processos em que os excessos do Poder Público são discutidos. Por fim, no quarto capítulo, o objeto do estudo são as multas previstas na Lei do ICMS de Alagoas. As sanções pecuniárias ali constantes são analisadas e verifica-se que a classificação adotada pela Lei Estadual de Alagoas (multas por descumprimento de obrigação principal e multas por descumprimento de obrigação acessória) não está de acordo com aquela adotada pelo STF em seus julgados (moratórias e punitivas), o que dificulta a identificação de sua possível confiscatoriedade.

Por essa razão, este capítulo as reclassifica em moratórias, punitivas e de outras espécies, bem como as qualifica em confiscatórias e não confiscatórias, de acordo com o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal.

O desenho metodológico do presente estudo tem como base uma pesquisa jurisprudencial, qualitativa, que possibilitou a obtenção de resultados a respeito das análises realizadas com maior concretude e argumentações mais precisas. Para tanto, se dividiu em duas fases: na primeira etapa realizou-se uma coleta bibliográfica, indispensável a qualquer pesquisa científica, que, com sua base de informações, especificamente catalogadas e selecionadas, forneceu o conhecimento teórico-empírico que norteou o trabalho desenvolvido; a segunda etapa constou de coleta documental, através da jurisprudência do STF a partir de 1965 aos dias atuais, cujos dados encontrados serviram como meio de diagnóstico que orientou a leitura da realidade trazida por aquelas informações, auxiliando a responder o problema.

A relevância do tema se apresenta na possibilidade concreta de as multas tributárias relativas ao descumprimento da Lei do ICMS do Estado de Alagoas (Lei n. 5.900/96) comprometerem o exercício do direito dos contribuintes alagoanos a uma existência digna, à prática de atividade profissional lícita ou, ainda, à satisfação das suas necessidades vitais (resultado da tributação confiscatória). A pesquisa realizada auxilia o contribuinte na identificação da natureza e nos limites da multa a que está submetido, caso venha a praticar o comportamento que a lei visa evitar. Quanto ao Poder Judiciário, contribuirá para análise dos casos concretos submetidos aos magistrados, de modo a facilitar a verificação do adequado enquadramento das sanções aplicadas pelo Estado de Alagoas e de seu possível caráter confiscatório.

Apesar de parte da análise realizada referir-se a casos concretos (jurisprudência do STF proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade), este trabalho desenvolve uma sistematização coerente do conhecimento até então construído a respeito do tema, aplicando-o à legislação local (Lei Estadual n. 5.900/96), com a finalidade de classificar as penalidades nela previstas, de forma abstrata e impessoal, qualificando-as como confiscatórias ou não confiscatórias. O entendimento recentemente manifestado pelo STF no sentido de fixar limites objetivos às sanções pecuniárias tributárias, a existência de 04 (quatro) recursos extraordinários sobre o tema, com repercussão geral reconhecida ainda pendentes de julgamento, e as recentes alterações promovidas na Lei do ICMS de Alagoas pela Lei Estadual n. 8.085/2018, modificando o percentual das penalidades ali previstas, reforçam a atualidade e a importância da matéria pesquisada.

2 “NÃO CONFISCO TRIBUTÁRIO”: REGRA, PRINCÍPIO OU POSTULADO NORMATIVO?

O estudo dos limites das multas fiscais remete à análise do disposto no art. 150, IV, da CR/88, que veda aos entes políticos “utilizar tributo com efeito de confisco”. É este o principal dispositivo usado pelos Tribunais para fundamentar decisões judiciais que restringem as penalidades pecuniárias tributárias a determinado patamar. A leitura do referido enunciado levanta questionamentos a respeito de como se dará sua aplicabilidade aos casos concretos, pois a vagueza da expressão é manifesta.

Afinal, o que significa dizer que um tributo possui efeito de confisco? Por que as penalidades estariam inseridas no âmbito de proteção constitucional que tal disposição abarca, se o conceito de tributo não inclui o de multa (art. 3º do Código Tributário Nacional)¹? Se tributo não é multa, estão os julgadores a se valer de outros dispositivos constitucionais para aumentar o âmbito de aplicação do art. 150, IV? Que dispositivos são esses e que normas jurídicas podem ser deles extraídas? As respostas a essas perguntas devem ser construídas a partir da análise do conceito de norma jurídica, da sua classificação e da função que cada espécie normativa exerce no ordenamento, de modo que se possa analisar que papel a vedação ao confisco tributário exerce no sistema jurídico brasileiro.²

Nas últimas décadas observou-se uma transformação pela qual passou o antigo Estado liberal. No Brasil, tal processo de modificação se verifica desde a Revolução de 1930 e culminou no que atualmente se pode denominar Estado social.³ A busca pela superação da contradição entre igualdade política e desigualdade social se apresenta como um de seus objetivos. Bonavides esclarece que quando o Estado, pressionado pela população, passa a se comprometer com o fornecimento de saúde, previdência, educação, moradia e tantos outros

¹ Código Tributário Nacional. Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Os grifos não constam do original.)

² Ordenamento e sistema serão utilizados neste texto como palavras sinônimas, a despeito da distinção realizada por Robles, para quem “ordenamento” (ou apenas ORD) é o texto jurídico bruto ou, simplesmente, material jurídico, ao passo que “sistema” (ou somente SIS) é o novo texto gerado pelo processo de refinamento e reelaboração do texto bruto, que reflete o primeiro e, ao mesmo tempo, o completa. O segundo é, para Robles, fruto do trabalho da dogmática (ROBLES, Gregorio. **El Derecho como texto (Cuatro estudios de Teoría comunicacional del Derecho)**. Madrid: Civitas, 1998, p. 23).

³ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 7. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 184.

direitos e bens, assim como passa a regular os preços, a economia etc., pode-se denominá-lo Estado social.⁴

Como observado por Ávila, tal transformação trouxe consequências à atividade tributária: o aumento das despesas do Estado implicou o necessário aumento das receitas públicas com a consequente elevação da arrecadação de tributos.⁵ A comodidade do Poder Público, as necessidades de caixa do Tesouro Nacional e a assunção de novas (e cada vez mais complexas) tarefas pelo Estado são razões que levam à constante tentativa de aumento da arrecadação via tributação excessiva. Abusos na prática desta atividade passam a ser inevitáveis. Lima Neto identifica este problema ao consignar que, historicamente, aqueles que comandam a competência tributária tendem a cometer excessos.⁶

Tais situações justificariam a previsão constitucional de proibição de utilização de tributos com efeito de confisco constante do art. 150, IV, da CR/88. A vedação deriva do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que os contribuintes devem ser compelidos a colaborar com os gastos públicos na medida de suas possibilidades, não podendo as leis que preveem exações tributárias exceder tais limites, compelindo-os a fornecer ao Estado algo que ultrapassa sua condição econômica.⁷ É, portanto, confiscatória a tributação que vai além da capacidade contributiva do cidadão e, portanto, “‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas”.⁸

A impossibilidade de instituição de tributo excessivo decorre também da previsão contida no Código Tributário Nacional (CTN), art. 3º, que conceitua tributo como prestação pecuniária compulsória “que não constitua sanção de ato ilícito”. Daí a conclusão de que não pode ser ele utilizado com efeito de confisco.⁹ É que, se tributo não equivale a punição, um sacrifício excessivo não pode ser exigido do contribuinte quando da colaboração com as despesas públicas, pois nada fez para merecê-lo.

A despeito da existência de previsão constitucional expressa que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco (CR/88, art. 150, IV), do rol extenso de direitos e garantias destinadas ao cidadão em geral (CR/88, art. 5º), das limitações à atividade tributária do Estado

⁴ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 7. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 186.

⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 72.

⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais do contribuinte: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005. p. 130.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 89.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 89.

⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. atual., rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 23.

(CR/88, arts. 150 a 152) e de tantas outras previsões protetivas aos contribuintes, ainda se observa a prática de abusos pelos entes tributantes. Mesmo com o leque de direitos e garantias conferidos constitucionalmente ao cidadão, atualmente continuam sendo instituídos tributos e elevados os já existentes de forma imoderada, havendo, ainda, alteração da destinação de recursos públicos.¹⁰

As práticas são variadas e se concretizam não somente pela criação de novas leis estabelecendo novos tributos ou implementando aumento em suas alíquotas ou bases de cálculo, mas também pela prolação de decisões judiciais que mantêm no ordenamento normas inconstitucionais ou que, apesar de declarar a violação à CR/88, preservam seus efeitos passados.¹¹ Tais motivos não podem ser usados como justificativa para permitir a violação dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados constitucionalmente. O direito de ser tributado apenas pelo ente público competente e nos moldes constitucionalmente estabelecidos, observados todos os limites juridicamente impostos, deve ser sempre respeitado.¹²

É consenso na doutrina que a referida proteção se destina às pessoas físicas e jurídicas, ou seja, aos contribuintes em geral. No caso das empresas, ressalta Carrazza que o confisco se configura quando, de tão elevado, o tributo inviabiliza a exploração de suas atividades econômicas.¹³ Enfatiza este autor que as pessoas jurídicas figuram com maior frequência no polo passivo das obrigações tributárias.¹⁴ A título de comparação, no que se refere ao Imposto sobre a Renda (IR) arrecadado em fevereiro de 2019, do total que ingressou nos cofres públicos federais, aproximadamente 11,5% (onze e meio por cento) foi recolhido por pessoas físicas, ao passo que o percentual aproximado de 88,5% (oitenta e oito e meio por cento) decorre de valores pagos por pessoas jurídicas.¹⁵ A desproporção se mostra ainda mais patente quando se considera a cobrança de contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou lucro das empresas.

¹⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais do contribuinte: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005. p. 130.

¹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 72.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 382-383.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 89.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 89.

¹⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Relatórios do Resultado da Arrecadação em Fevereiro/2019**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em 14 abr. 2019.

A frequente sensação de desconforto que surge quando se está sendo tributado além de sua capacidade econômica, contudo, não é suficiente para caracterizar violação aos limites constitucionais. Aliás, como bem registrado por Carvalho, “qualquer excesso impositivo acarretará em cada um de nós a sensação de confisco”.¹⁶ Mas o que significa dizer que um tributo (ou a penalidade que decorre do descumprimento das obrigações tributárias, como se demonstrará) possui efeito de confisco? A análise do conceito de norma jurídica, sua classificação e a função que cada espécie normativa exerce no ordenamento serão úteis à identificação do papel que a vedação ao confisco tributário exerce no sistema jurídico brasileiro.

2.1 O conceito de norma jurídica, suas espécies e a vedação ao confisco tributário

A variedade dos sentidos que são atribuídos à expressão “norma jurídica” e sua utilização por diversas ciências distintas do Direito contribuem para a complexidade da sua definição. Para os fins que este trabalho se propõe a atingir, norma jurídica pode ser conceituada como uma prescrição normativa que estabelece algo permitido, proibido ou obrigatório.¹⁷ Norma jurídica não se confunde com o texto normativo (lei, dispositivo legal),¹⁸ sendo antes dele extraída. É o resultado da interpretação, ou seja, o texto (enunciado) interpretado. A diferença está, pois, no momento em que se toma o enunciado em consideração: se antes ou depois da atividade interpretativa.¹⁹ Por isso se pode afirmar que “disposição” (ou enunciado) é o objeto da interpretação; a norma, seu produto.

Adota-se, pois, uma perspectiva que pressupõe um afastamento entre o conceito de norma e o de enunciado normativo.²⁰ Não há correspondência biunívoca entre dispositivos e normas.²¹ Há normas que não têm em dispositivos específicos seu suporte físico (norma sem

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 323.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 127.

¹⁸ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Edson Bini (tradutor). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24.

¹⁹ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Edson Bini (tradutor). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 25.

²⁰ Para Ávila, “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos” (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 50).

²¹ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Edson Bini (tradutor). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 34; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 51.

texto, portanto), como os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito no ordenamento jurídico brasileiro.²²

Afirmar que a atividade do intérprete do Direito é uma atividade construtiva (do sentido ou significado dos textos normativos) não implica, necessariamente, contribuir para um estado de insegurança jurídica ante uma suposta ausência de limites ao papel desempenhado pelo hermenêuta. Não se pode negar o papel crucial do intérprete na constituição desses significados, pois a aplicação do direito inclui a subsunção de conceitos que não se apresentam prontos antes do processo de aplicação. Há, porém, significados mínimos do texto normativo, que são preexistentes à atividade do julgador. O dispositivo é, apenas, o ponto de partida da interpretação.²³ Não se pode afirmar que o intérprete é completamente livre para criar as conexões entre as normas e os fins que ele deseja.

Tais limites se encontram no ordenamento jurídico, especificamente nos fins a serem atingidos pelo Estado, nos valores a serem preservados e nos bens jurídicos a serem mantidos, não podendo o intérprete desprezar tais pontos de partida. Exemplificativamente, podem ser citadas como finalidades do Estado a garantia e o estímulo à realização dos princípios fundamentais (CR/88, arts. 1º ao 5º), o estímulo e realização dos princípios gerais da atividade econômica (CR/88, arts. 170 e seguintes), a manutenção do Estado federativo (CR/88, art. 18), a preservação da eficiência administrativa (CR/88, art. 37), a garantia da função social da propriedade (CR/88, arts. 184 a 191), a proteção da família (CR/88, arts. 231 e 232) e tantas outras.²⁴

A necessidade de afastamento das finalidades acima, seja por meio da atividade legislativa, seja pelo administrador, deverá ser objeto de três tipos distintos de controle:²⁵ (a) controle argumentativo;²⁶ (b) controle externo à medida; e (c) controle interno à medida. O controle argumentativo exige que se demonstrem e fundamentem razões capazes de justificar suficientemente a inobservância de alguma das finalidades do Estado (por exemplo, do dever de proteção e garantia de qualquer dos direitos fundamentais).

²² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 50.

²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 54.

²⁴ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 416.

²⁵ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 421-422.

²⁶ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2001. p. 218.

Uma argumentação jurídica, como suficiente à aceitação e legitimação das medidas adotadas, exigirá, por exemplo, uma justificação interna e uma justificação externa adequadas. Explica Alexy que “a justificação interna diz respeito à questão de se uma opinião segue logicamente das premissas aduzidas para justificá-la. A correção dessas premissas é o assunto tema da justificação externa”.²⁷ O segundo tipo de controle (controle externo) exige a demonstração de que a medida é proporcional ao atendimento da finalidade que a justifica. Por meio do controle interno se analisará se a medida atende a critérios como gravidade, precisão e concordância.²⁸

Este trabalho adota uma concepção juspositivista argumentativa de norma jurídica (pós-positivista, portanto), por admitir a realização do Direito posto mediante um trabalho construtivo que decorre da interpretação das prescrições normativas.²⁹ A atividade construtiva do intérprete jurídico, no entanto, encontra limite nas normas constitucionais (finalidades indicadas acima), bem como nos significados mínimos do texto normativo, que podem ser verificados antes de sua aplicação. Por isso se pode sustentar que o intérprete não apenas constrói, mas reconstrói o sentido do texto normativo.³⁰ Há sempre um ponto de partida (um sentido preexistente à atividade do hermeneuta) que deve ser observado, não havendo uma total liberdade à construção dos significados que o intérprete e aplicador desejar.

Dizer, contudo, que norma não é texto, mas o sentido que dele se extrai, ou que norma é uma prescrição que estabelece algo permitido, proibido ou obrigatório, não soluciona completamente a questão aqui posta, especificamente a relativa à descoberta do que é a vedação ao confisco. Contribui, num primeiro momento, para que se chegue à conclusão de que o texto constante do art. 150, IV, da CR/88 é apenas texto (não necessariamente norma jurídica). E que se pode tentar extrair dele uma norma. Para tanto, é necessário relê-lo.

Assim dispõe a CR/88: “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; [...]” Resta claro que o texto constitucional prevê uma conduta negativa, inicialmente destinada ao legislador, um não fazer. Do texto se pode extrair,

²⁷ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2001. p. 218.

²⁸ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 422.

²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 128.

³⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 55.

pois, um modal deôntico “proibido”:³¹ a proibição de usar tributo com efeitos equivalentes ao de confisco. O significado mínimo do dispositivo, ou seja, o ponto de partida da atividade interpretativa pode ser considerado o sentido comum desta expressão linguística, isto é, aquele normalmente utilizado pela comunidade jurídica.³²

Uma análise realizada no plano semântico da linguagem pode ser efetuada mediante uma interpretação predominantemente literal e lógica do dispositivo em questão.³³ Recorrendo-se, pois, aos lexicógrafos e ao sentido mínimo de outros textos normativos (por exemplo, o art. 3º do CTN), pode-se afirmar que o disposto no art. 150, IV, da CR/88 proíbe ao legislador infraconstitucional, quando do exercício do poder de tributar, “criar prestações pecuniárias compulsórias que, de tão excessivas, provoquem efeitos equivalentes à perda da propriedade dos contribuintes sobre os bens que lhes pertencem, não se aplicando tal restrição à instituição de punições decorrentes da prática de ato ilícito”.³⁴ Um distanciamento do significado inicial (sentido mínimo) do texto exigirá, pois, uma justificativa adequada e voltada ao atendimento das finalidades do Estado.

É o que ocorre quando se analisa o sentido que lhe atribuem a doutrina e a jurisprudência. O sentido jurisprudencial dado à expressão pelo Supremo Tribunal Federal, impregnado de elementos trazidos pela doutrina jurídica pátria, permite que dele se extraia norma jurídica com significado muito mais amplo que o indicado acima, quando se buscou o sentido literal das palavras que compõem o dispositivo ora analisado. A amplitude atribuída é justificada pelas finalidades do Estado constitucionalmente asseguradas, como a que garante a proteção de direitos fundamentais, a exemplo da propriedade, da liberdade, da dignidade humana etc.

A vedação ao confisco em seu sentido normativo, construído após realizada a atividade do intérprete e aplicador do direito, pode ser definida como a proibição do legislador infraconstitucional, no exercício do poder de tributar, de criar ou alterar tributos, multas (de qualquer natureza) ou deveres instrumentais, de modo que sejam ou se tornem tão excessivos a ponto de equivaler à perda da propriedade dos contribuintes sobre os bens que lhes pertencem. Tal proibição protege tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas do arbítrio do legislador, evitando que a atividade tributária atinja imoderadamente o patrimônio e/ou os

³¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 30.

³² ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Analysis lógico y Derecho**. Vol. 24. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 445

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 201.

³⁴ BASILIO, Iris Cintra. O significado da expressão “utilizar tributo com efeito de confisco” na doutrina e na jurisprudência da Corte Constitucional Brasileira: aproximação ou distanciamento do seu sentido comum? *In Revista de Direito Tributário e Financeiro*. V. 4, n. 1. Salvador, Jan./Jun. 2018. p. 15.

rendimentos do contribuinte, comprometa seu direito a uma existência digna, à prática de atividade profissional lícita, à regular satisfação das suas necessidades vitais ou à exploração de um comércio nos moldes admitidos pela ordem jurídica.³⁵ A disparidade do sentido dado à expressão depois da atividade interpretativa e o texto constitucional é flagrante. Observa-se quanto, no caso do dispositivo ora estudado, o texto difere da norma.

Prosseguindo-se com a análise da norma jurídica que pode ser extraída do texto constitucional, verifica-se ser necessário identificar sua função no ordenamento, pois há normas de vários tipos e o seu uso difere, a depender da classificação que se adote, assim como se apresentam distintas as formas de solucionar conflitos que eventualmente possam surgir com outras normas jurídicas. Nessa perspectiva, observa-se que a vedação ao confisco geralmente é considerada um princípio jurídico.³⁶

A existência de princípios jurídicos, no entanto, conta com acirrada discussão sobre suas características, que categoria integram, como aplicá-los etc. Ao lado das regras e dos princípios, há autores que defendem a existência de outras espécies, como os postulados normativos. Esclarecer tais divergências e identificar a vedação ao confisco como regra, princípio ou postulado normativo é o que se fará a seguir.

2.2 Não confisco tributário: regra, princípio ou postulado normativo?

Há certo consenso na doutrina a respeito da existência de regras e de princípios como tipos de normas, cada qual com suas características específicas. Alguns autores, contudo, não se limitam a indicar apenas estas espécies.³⁷ Dworkin, por exemplo, se opõe à ideia de que o direito “é um conjunto fixo de padrões de algum tipo”.³⁸ Tal assertiva se justifica na medida

³⁵ BASILIO, Iris Cintra. O significado da expressão “utilizar tributo com efeito de confisco” na doutrina e na jurisprudência da Corte Constitucional Brasileira: aproximação ou distanciamento do seu sentido comum? *In Revista de Direito Tributário e Financeiro*. V. 4, n. 1. Salvador, Jan./Jun. 2018. p. 13.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atualiz.). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 570; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 322; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 89; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 355; HARET, Florence Cronenberg. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – Considerações sobre a cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 225, p. 61-77, 2014.

³⁷ Dworkin identifica a existência de políticas e “outros padrões” geralmente utilizados como fundamentos de decisões judiciais em casos difíceis. Ávila afirma haver postulados normativos situados em um plano mais abstrato que o das regras e dos princípios. Outros autores, contudo, são taxativos ao mencionar que uma norma ou é uma regra ou um princípio, como faz Alexy, seguido por Silva.

³⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 119.

em que os juristas devem levar vários elementos (jurídicos) em consideração ao decidirem ou discutirem determinado problema. Mas a classificação exata de cada elemento a ser considerado não parece, para este autor, ser algo tão relevante. Ao rejeitar a ideia de que o direito é um sistema de regras, mas sem pretender afirmar que o direito é um sistema de regras e princípios, sustenta ele que o direito é “um conjunto distinto de proposições, cada uma com sua própria forma canônica”.³⁹

Regras geralmente são conceituadas como normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Conteriam determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.⁴⁰ Parte da doutrina afirma que uma norma jurídica pode ser identificada como regra apenas analisando-se sua estrutura lógica, que seria dotada de hipótese e consequência. Por meio das regras se garantiriam direitos (ou se imporiam deveres) definitivos.⁴¹ As consequências previstas nas regras, verificada a situação factual nelas constante, deveriam ser necessariamente aplicadas.

Além das regras, pode-se afirmar que há no ordenamento jurídico os princípios jurídicos, considerados geralmente normas mais abstratas que aquelas, que preveem um ideal a ser buscado. Princípios são descritos por parte da doutrina como normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível. Seriam, portanto, “mandamentos de otimização” a serem satisfeitos em graus variados; sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das jurídicas, não contendo um mandamento definitivo, mas apenas representando razões que poderiam ser afastadas por razões contrárias.⁴²

Os princípios seriam razões para normas e, indiretamente, razões para ações. Para Dworkin, são padrões a ser observados por exigências de justiça, equidade ou outra “dimensão da moralidade”, que não se apresentam como objetivos a serem alcançados.⁴³ São normas jurídicas (integrantes do direito), podendo, ao lado das regras, estabelecer obrigações jurídicas. Seu reconhecimento como normas jurídicas nem sempre advém do texto emanado do Poder Legislativo (como geralmente acontece com as regras), podendo decorrer do entendimento a respeito do que é apropriado ou do que pode ser considerado como práticas

³⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 527.

⁴⁰ ALEX, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 104.

⁴¹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 45.

⁴² ALEX, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 107.

⁴³ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 36.

morais contemporâneas, da jurisprudência que os invocou como argumento, de leis que pareçam exemplificar esses princípios e de relatórios de comissões ou outros documentos oficiais a estas leis relacionados. Não parece possível conceber uma fórmula ou um teste exato de reconhecimento ao qual os princípios possam ser submetidos.⁴⁴

Os critérios comumente utilizados para distinguir regras de princípios são: (a) generalidade (critério mais usado, segundo o qual princípios são normas com grau de generalidade relativamente alto, enquanto o grau de generalidade das regras é relativamente baixo); (b) determinabilidade dos casos de aplicação; (c) a forma de seu surgimento (normas “criadas” e normas “desenvolvidas”); (d) o caráter explícito de seu conteúdo axiológico; (e) a referência à ideia de direito ou a uma lei jurídica suprema; (f) a importância para a ordem jurídica; (g) o fato de serem razões para regras ou serem elas mesmas regras; (h) o fato de serem normas de argumentação ou normas de comportamento.⁴⁵

Com base nos critérios acima é possível desenvolver três teses diversas acerca da distinção entre regras e princípios. A primeira tese sustenta que toda tentativa de fazer essa diferenciação seria, diante da diversidade existente, fadada ao fracasso; a segunda tese é defendida por aqueles que salientam que, embora aceitem que as normas podem ser divididas em duas classes, tal diferenciação seria apenas “de grau”; a terceira tese sustenta que as normas podem ser distinguidas em regras e princípios e que entre ambos não existe apenas uma diferenciação gradual, mas uma diferença qualitativa.⁴⁶ Para Alexy, a terceira tese é a correta. Ele entende que há um critério de diferenciação que não se encontra na lista apresentada, mas declara a maioria dos critérios tradicionais nela contidos como típicos, ainda que não decisivos, dos princípios. Este critério é o que considera os princípios como “mandamentos de otimização”.⁴⁷

Dworkin considera que “a diferença entre princípios e regras é de natureza lógica”.⁴⁸ A aplicação das regras é realizada, para este autor, à maneira do tudo ou nada. Se ocorridos os fatos previstos na regra e se esta regra for considerada válida, sua consequência deve se dar;

⁴⁴ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 36.

⁴⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 87-88.

⁴⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 89-90.

⁴⁷ Dizer que os princípios são mandamentos de otimização significa que estes são “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” (ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 90).

⁴⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 39.

não sendo válida a regra, não poderá contribuir para a decisão (não poderá ser aplicada ao caso concreto). Quanto aos princípios, estes não preveem consequências jurídicas que possam ser verificadas de modo automático. Se um princípio for relevante a determinado caso, ele deve ser levado em consideração como uma razão que se inclina em uma ou em outra direção.

A distinção nem sempre é de fácil identificação. “A forma de um padrão nem sempre deixa claro se ele é uma regra ou um princípio”.⁴⁹ Por vezes, a diferença entre regras e princípios será apenas de forma, pois as funções desempenhadas por ambos podem ser bastante semelhantes. Dworkin cita exemplo na Suprema Corte americana de norma interpretada como regra, do ponto de vista lógico, e como um princípio, do ponto de vista substantivo. No caso mencionado, a regra continha a expressão “não razoável”, que, assim como as palavras “negligente”, “injusto” e “significativo”, depende do recurso a princípios e políticas para a busca do seu sentido.

A demonstração da validade de uma regra é realizada de forma diferente da análise da autoridade ou do peso de um princípio. No primeiro caso, basta reportar a regra a algum ato normativo do Congresso ou a determinada jurisprudência. Quanto aos princípios, contudo, a demonstração de sua autoridade ou peso depende do apelo a “um amálgama de práticas e outros princípios, nos quais as implicações da história legislativa e judiciária aparecem juntamente com apelos às práticas e formas de compreensão partilhadas pela comunidade”.⁵⁰

Afirma-se, ainda, que na distinção entre regras e princípios não existe apenas uma diferenciação gradual, mas uma diferença qualitativa.⁵¹ Essa distinção é, inclusive, a base da teoria da fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais criada por Alexy e uma chave para a solução de problemas centrais da dogmática desses direitos, de acordo com o autor. As normas de direitos fundamentais são frequentemente caracterizadas como princípios (p. ex., quando se fala em valores, objetivos, formas abreviadas ou regras sobre ônus argumentativo).⁵²

Faz-se referência às normas como regra quando se afirma que a constituição deve ser levada a sério como leis ou quando se aponta para a possibilidade de fundamentação dedutiva também no âmbito dos direitos fundamentais. Falta uma distinção precisa entre regras e princípios e uma utilização sistemática dessa distinção. Mas tanto regras quanto princípios são

⁴⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 43.

⁵⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 58.

⁵¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 90.

⁵² ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 86.

normas, pois ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões lógicas básicas do dever, da permissão e da proibição.

O ponto decisivo da distinção entre regras e princípios seria a consideração de que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes.⁵³ Também se afirma que a principal diferença entre regras e princípios é a estrutura dos direitos que cada uma dessas espécies de normas garante. “No caso das regras, garantem-se direitos (ou se impõem deveres) definitivos, ao passo que no caso dos princípios são garantidos direitos (ou são impostos deveres) *prima facie*”.⁵⁴

Finalisticamente os princípios também difeririam das regras. Cada espécie normativa teria uma função específica no ordenamento jurídico do qual faz parte. Os princípios seriam utilizados, especialmente, pelos tribunais para justificar suas decisões em casos difíceis e para a criação de uma (nova) regra específica àquele caso decidido, que não existia antes, decorrente de nova interpretação de leis já existentes.⁵⁵ O recurso aos princípios jurídicos seria vinculante (obrigatório) para os juízes, ante o dever de estes os levarem em consideração, assim como fazem com as regras e os princípios aplicáveis às situações que lhes são submetidas.⁵⁶

A forma de solucionar conflitos normativos também seria um fator de distinção entre as espécies. Em dado ordenamento jurídico, as normas se relacionam e podem indicar caminhos ou comportamentos distintos a serem adotados. O conflito de regras poderia ser solucionado com a declaração de invalidade de uma delas ou com a criação de uma regra de exceção.⁵⁷ No entanto, em relação aos princípios, a situação seria mais complexa. Dworkin fala em um possível inter cruzamento destes;⁵⁸ Alexy⁵⁹ e Silva,⁶⁰ em colisão. Pode-se afirmar que a solução adotada pelos autores é parecida, mas não igual. Enquanto uns afirmam que não

⁵³ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 90.

⁵⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 45.

⁵⁵ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 46.

⁵⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 56.

⁵⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 91.

⁵⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 42.

⁵⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 99.

⁶⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 50.

é possível desenvolver uma técnica de solução para esse tipo de conflito normativo,⁶¹ outros, além de desenvolvê-la, tentaram torná-la o mais objetiva possível, criando até mesmo fórmula para tanto.⁶²

A técnica da ponderação, desenvolvida por Alexy com base na “lei de colisão”, visa estabelecer uma relação de precedência condicionada entre os princípios com base nas circunstâncias do caso concreto. Consiste na fixação de “condições sob as quais um princípio tem precedência em face do outro”.⁶³ Sob outras condições é possível que a questão seja resolvida de outra forma. Ao julgar um caso concreto, não se deve fazer menção à precedência de um princípio ou interesse ou pretensão ou direito ou objeto semelhante; devem ser indicadas “condições” sob as quais se verifica uma “violação a um direito fundamental” (exemplo do que faz o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, como sustenta este autor).

A “lei de colisão” é um dos fundamentos da teoria defendida por Alexy e pode ser assim descrita: “as condições sob as quais um princípio tem precedência em face do outro constituem o suporte fático de uma regra que expressa a consequência jurídica do princípio que tem precedência”.⁶⁴ Ela está representada por uma fórmula ((P1 P P2) C)⁶⁵ que é objeto de críticas por parte da doutrina, haja vista a impossibilidade de se objetivar situações que em verdade podem ser bastante subjetivas.

Também se busca solução para conflitos normativos de modo não tão exato quanto o que propõe Alexy (e geralmente é assim). Quando se tratar de colisão entre princípios, a solução pode se dar por meio da avaliação de qual deles tem maior peso para aquele caso concreto (“a força relativa de cada um”).⁶⁶ Para Dworkin, “princípios [...] entram em conflito e interagem uns com os outros, de modo que cada princípio relevante para um problema jurídico particular fornece uma razão em favor de uma determinada solução, mas não a

⁶¹ A teoria desenvolvida por Dworkin “não pressupõe a existência de nenhum procedimento mecânico para demonstrar quais são os direitos das partes nos casos difíceis” (DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 127).

⁶² ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 99.

⁶³ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 96.

⁶⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 99.

⁶⁵ Nesta fórmula criada por Alexy, **P1** é um dos princípios a serem levados em consideração, **P** é a relação de precedência entre o primeiro princípio e o segundo, **P2** é o segundo princípio levado em consideração como razão da decisão e **C** são as condições sob as quais um princípio prevalece sobre o outro (ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 98).

⁶⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 42.

estipula”.⁶⁷ No que se refere aos conflitos entre regras, a solução seria mais taxativa: “se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida”.⁶⁸

Ávila, ao se debruçar sobre a definição de regra e de princípio comumente apresentada pela doutrina, bem como sobre as frequentes diferenciações realizadas entre essas duas espécies normativas, as critica e se propõe a criar novos critérios que considera mais consistentes.⁶⁹ Para este autor, princípios e regras deveriam ser distinguidos quanto aos *deveres* (imediato e mediato) que visam promover, quanto à *justificação* que possuem e quanto à *pretensão de decidibilidade* inerente a cada espécie.⁷⁰

Os princípios teriam como dever imediato promover um estado de coisas ideal; as regras, a adoção de determinado comportamento nelas previsto. O dever mediato dos princípios seria a adoção de condutas necessárias à promoção do estado de coisas visado pela norma; o das regras, o de permanecerem fiéis aos fins buscados pelos princípios que lhes são superiores. Os princípios teriam como justificação uma correspondência entre as consequências da conduta necessária ao atingimento dos fins visados e o estado ideal que pretende promover. A justificação das regras, por sua vez, poderia ser considerada a correlação entre “o conceito da norma e o conceito do fato”.⁷¹

Quanto à pretensão de decidibilidade, os princípios não teriam como objetivo servir como única razão para a tomada de decisões. Sua pretensão seria complementar tais razões, ao lado de outras inevitavelmente existentes. As regras, por outro lado, seriam “preliminarmente decisivas e abarcantes”.⁷² Visariam ter suas condições de decidibilidade preenchidas, de modo a serem aplicadas. Isso poderia não ser suficiente para sua aplicação a determinado caso, mas esse seria o seu objetivo.

Os critérios de distinção propostos por Ávila relativizam todos os critérios anteriormente construídos pela doutrina, atribuindo grande poder ao intérprete e aplicador do direito, por considerar que apenas no momento da busca do sentido dos enunciados normativos, ou seja, somente quando se está diante do caso concreto, é possível realizar uma

⁶⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 114.

⁶⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 43.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 60.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 102.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 102.

⁷² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 101.

adequada diferenciação entre as espécies normativas. Antes disso não seria possível afirmar que de um enunciado se poderá extrair um princípio ou uma regra.

Na hipótese de conflito abstrato entre princípios,⁷³ Ávila sugere que se utilize a ponderação para solucionar o que denomina de conflito abstrato entre princípios. Mas a ponderação (de bens jurídicos, interesses, valores ou princípios) deste autor, que deve ser realizada em três etapas, difere da técnica criada por Alexy.⁷⁴ Para Ávila, inicialmente, analisar-se-ão todos os elementos e argumentos envolvidos, da forma mais exaustiva possível. Após, deve-se fundamentar a relação estabelecida entre os elementos que estão sendo objeto de sopesamento. Ao final, é necessário indicar a primazia entre os elementos sopesados.⁷⁵ Não há fórmula alguma a ser usada, portanto.

De acordo com o que se apresentou até o momento, pode-se afirmar que para parte da doutrina (por exemplo, Alexy) é possível, da leitura de um enunciado normativo, em virtude de sua estrutura lógica e do grau de detalhamento da conduta a ser adotada, identificá-lo como regra ou como princípio. Ávila discorda, por considerar que apenas no momento da atividade interpretativa é que se pode analisar se uma norma é uma regra ou um princípio, ou seja, do mesmo texto normativo se poderia extrair um ou outro tipo de norma.

Para que se tente identificar se algumas normas constitucionais se enquadram mais em uma definição do que em outra, sem abrir mão do entendimento de Ávila, segundo o qual somente no momento da atividade interpretativa é possível realizar tal identificação (ou seja, no caso “a”, a norma “x” pode se apresentar como uma regra, ao passo que no caso “b”, a mesma norma “x” pode se apresentar como um princípio),⁷⁶ serão imaginadas algumas situações concretas de ocorrência mais frequente para análise de alguns dispositivos constitucionais.

Na área tributária, por exemplo, o dispositivo constitucional que prevê a proibição de cobrança de tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (CR/88, art. 150, III, “c”) geralmente poderá ser considerado uma regra. A situação concreta que normalmente pode ser imaginada para esse caso é a cobrança de determinado tributo por algum ente político antes de decorrido o prazo de noventa dias, contado da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Nesse caso, o

⁷³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 90.

⁷⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 98.

⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 187.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 62.

comportamento desejado pelo legislador constitucional, de que a cobrança apenas se dê após o prazo estabelecido, é facilmente identificado. Comportamento contrário violará a norma extraída do art. 150, III, “c”, da CR/88.

O mesmo ocorre quando se prevê que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (CR/88, art. 145, § 2º). Sabe-se o que é “taxa”, “imposto”, “base de cálculo”, de modo que as possíveis situações concretas que se enquadram no dispositivo constitucional podem ser visualizadas de forma bastante específica, previamente à sua ocorrência. Diz-se “própria de impostos”, pois as bases de cálculo destes não são identificadas especificamente no texto constitucional, mas devem necessariamente ter relação direta com sua denominação, que também representa limite à sua instituição (por exemplo, o imposto sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”, de competência da União Federal, conforme art. 153, III, da CR/88, não pode ter como base de cálculo algo que não possa ser caracterizado como renda ou proventos, que se distancie sobremaneira do significado mínimo de renda ou proventos). Em situações como a descrita, do art. 145, § 2º, geralmente poderá ser extraída uma regra.

No entanto, quando se analisa a previsão constitucional de que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (CR/88, art. 145, § 1º), não se pode afirmar que a interpretação ou aplicação do referido texto não acarretará dúvidas, a depender do caso concreto que se apresente. As situações de possível ocorrência são as mais diversas, capazes de suscitar inúmeras controvérsias. A principal delas é a respeito do momento em que a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte deve ocorrer. Afinal, quais situações a expressão “sempre que possível” contempla? Além disso, de que modo deve ser aferida a capacidade econômica do contribuinte? O dispositivo constitucional não esclarece. Um sem-número de situações pode estar abarcada por esta previsão normativa. Outras tantas podem ter sido dela excluídas. Não é possível, a uma primeira leitura (nem a uma leitura isolada desse dispositivo, especificamente), identificá-las.

O disposto no art. 150, IV, por meio do qual se proíbe a utilização de tributo “com efeito de confisco”, também contém indefinições. Várias situações concretas que exijam a aplicação da norma que dele se extrai podem ser imaginadas, como a instituição de uma alíquota de 10% (dez por cento) para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que, em dez anos, culminaria em situação equivalente à perda da propriedade imóvel pelo contribuinte em favor do Poder Público. Para nenhuma delas é possível de antemão afirmar qual o limite a ser observado pelo critério econômico de um tributo (base de

cálculo e alíquota). Na maioria das vezes o limite entre o que possui e o que não possui efeito de confisco se mostra difícil de visualizar antes da ocorrência dos fatos.

Para considerá-la um princípio em determinado caso concreto é necessário que se consiga identificar o estado de coisas buscado por esta norma (qual o seu fim, o ideal que persegue). Não usar tributo com efeito de confisco parece significar uma proibição à tributação excessiva, aquela que ultrapassa a capacidade econômica dos cidadãos de contribuir com as despesas públicas (art. 145, § 2º, da CF/1988). Apesar de esse limite (a partir de que momento a tributação é considerada excessiva) não estar definido, é possível afirmar que o estado de coisas buscado pela norma é um ambiente tributário onde se respeita a capacidade contributiva.

Tributar com parcimônia poderia ser considerada o mandamento *prima facie* que a norma contém. Exercer a tributação de modo proporcional à riqueza das pessoas, retirando parte do que cada uma delas efetivamente possui, sem excessos, sem reduzi-las à situação de pobreza, objetivando fazer retornar tal parcela de riqueza à comunidade da qual faz parte por meio de bens e serviços públicos seria o dever dos entes políticos indicados no *caput* do art. 150 (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Esse seria o “algo” a ser realizado na maior medida possível: respeitar a capacidade contributiva sem cometer excessos, “sempre que possível” (conforme expressão constante da parte inicial do disposto no art. 145, § 2º, da CF/1988). Também se poderia considerar que a tributação proporcional, que respeita a capacidade contributiva, atende à exigência de justiça e equidade no exercício da atividade tributária.

À primeira vista, parece ser possível imaginar situações em que a vedação ao confisco tributário poderia ser enquadrada na categoria dos princípios. No entanto, é importante analisar as demais espécies normativas indicadas pela doutrina, para que se possa aferir se tal enquadramento se apresenta adequado. Além das regras e dos princípios, afirmou-se acima que alguns autores sustentam a existência de outros padrões utilizados para fundamentar as decisões judiciais.

Dworkin entende que os julgadores se valem de princípios, políticas e outros tipos de “padrões” que não são regras, para solucionar casos difíceis.⁷⁷ Em se tratando de casos difíceis, pode parecer que tanto princípios quanto políticas possam ser considerados como origem de uma decisão adequada. No entanto, defende Dworkin que as decisões em casos

⁷⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 36.

difíceis devem ser geradas por princípios, e não por políticas.⁷⁸ Nas palavras do autor: “é preciso ver as decisões judiciais como instâncias justificadas por argumentos de princípio, e não por argumentos de política”.⁷⁹ Por não serem considerados fundamentos adequados às decisões judiciais, os argumentos de política não serão analisados neste estudo. Os “outros padrões” mencionados por Dworkin também não o serão, por não estarem devidamente especificados na obra daquele autor.

Sobre as espécies de norma jurídica, Ávila visualiza a existência de dois níveis normativos distintos (dois planos de abstração ou graus). Entende que há normas (situadas no primeiro nível) e metanormas (situadas no segundo). Do primeiro nível fariam parte as regras e os princípios; do segundo, os postulados normativos hermenêuticos e aplicativos. Estes (os postulados) são metanormas (normas de segundo grau) e estruturam a aplicação de outras normas jurídicas⁸⁰. Seu funcionamento difere daquele dos princípios e regras pois, além de se situar num nível distinto destas duas espécies, os postulados não visam promover um estado de coisas ideal (como fazem os princípios) nem descrevem determinado comportamento (como fazem as regras). Em vez disso, são normas que fornecem critérios precisos para a aplicação do Direito.

Os postulados normativos aplicativos poderiam ser classificados em *inespecíficos* (meras ideias gerais, despidas de critérios orientadores de aplicação) e *específicos* (relacionados a elementos com espécies determinadas). Entre os primeiros se encontram a *ponderação*, que pressupõe existência de elementos (bens, interesses, valores, direitos, princípios, razões) e a necessidade de sopesamento entre eles; *concordância prática*, que pressupõe a coexistência de valores que se imbricam e a necessidade de harmonização destes, com vistas à sua realização máxima. Trata-se de finalidade que deve direcionar a ponderação. Há ainda a *proibição de excesso*, que pressupõe a existência de um direito fundamental passível de excessiva restrição em dado caso concreto e atua visando evitar a excessiva restrição mencionada.⁸¹

⁷⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 131-132.

⁷⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 180.

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 164.

⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 188.

Entre os postulados normativos específicos encontram-se a *igualdade*, a *razoabilidade* e a *proporcionalidade*.⁸² Os dois últimos, juntamente com o postulado da proibição de excesso, são frequentemente utilizados para controlar a atividade do Estado. Os postulados normativos não poderiam ser, para o autor, diretamente violados, por se tratar de metanorma. Violadas são as normas (princípios e regras) que deixam de ser devidamente aplicadas. A inobservância daqueles decorre do fato de não serem as normas interpretadas de acordo com sua estruturação.

A vedação ao confisco equivale, para Ávila, à proibição de excesso em matéria tributária. Apresenta-se como uma das condições essenciais que as normas relativas ao poder de tributar do Estado devem obedecer. Ao lado dela estão a proporcionalidade e a razoabilidade, entre outras. Afirma Ávila: “no exame da proibição de excesso, analisa-se a norma que institui a intervenção ou exação para comprovar se algum princípio fundamental não está sendo atingido no seu núcleo”.⁸³

Como espécies de normas jurídicas, observa-se que a doutrina considera as regras e os princípios (a maioria dos autores). Haveria, ainda, os postulados normativos, metanormas jurídicas que guiam a interpretação e aplicação das normas (classificação adotada por Ávila). Dificilmente se consegue visualizar situações concretas em que a vedação ao confisco se apresentaria como regra. Por ter como base um dispositivo constitucional que acarreta inúmeras dúvidas em sua interpretação e aplicação, não se mostra fácil, de antemão, visualizar as situações que abarca. Por esse motivo, muitos autores o enquadram na categoria dos princípios.

Conforme se expôs, as normas que podem ser identificadas como princípios quando da atividade interpretativa indicam um estado de ideal de coisas a ser buscado. Apresentam elevada carga axiológica (ex.: liberdade, igualdade etc.). A vedação ao confisco, por sua vez, parece mais adequada a servir como guia à interpretação e aplicação dos princípios do que, como costuma se apresentar, um deles. Por esse motivo se analisará novamente tal dispositivo constitucional, agora sob esta perspectiva, com vistas a um possível enquadramento da proibição de utilização de tributos com efeito de confisco (CR/88, art. 150, IV), por parecer mais adequado do que considerá-lo como um princípio jurídico.

⁸² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 206.

⁸³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 180.

2.3 Vedação ao confisco como postulado normativo aplicativo da proibição de excesso em matéria tributária

Classificar a vedação ao confisco tributário entre as espécies de normas jurídicas não se afigura tarefa fácil. Porém, seu adequado enquadramento auxiliará o intérprete e aplicador do Direito na busca do melhor sentido e da máxima eficácia da norma constitucional em exame. Diante da classificação das normas jurídicas indicadas no tópico anterior, aprofundar-se-á neste momento a análise do postulado normativo aplicativo da proibição de excesso (denominação adotada por Ávila).⁸⁴ Observa-se, pois, que sob a perspectiva desenvolvida por esse autor, a vedação ao excesso visa evitar a violação do núcleo essencial dos direitos fundamentais, normas que, estas sim, geralmente se enquadram na categoria dos princípios.

Essa afirmação de Ávila faz muito sentido quando se verifica que as normas jurídicas que instituem ou majoram tributos ou as normas que preveem penalidades por descumprimento da legislação tributária (sanções pecuniárias, por exemplo) são potencialmente lesivas aos direitos fundamentais dos contribuintes. É possível imaginar inúmeras situações desse tipo, como a majoração da alíquota de determinado tributo que, de tão elevada que se torna, quando aplicada fere o direito de propriedade e de liberdade dos contribuintes. Estariam, portanto, as normas jurídicas em um mesmo nível de abstração (regras e princípios), e as metanormas jurídicas, em um plano mais abstrato (postulados normativos), orientando a interpretação e a aplicação daquelas.

Tais considerações fazem emergir a necessidade de uma nova leitura do disposto no art. 150, IV, da CR/88. Do texto que se lê naquele dispositivo constitucional, observa-se que a vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório se apresenta como uma proibição aos entes políticos à criação de regras (tributárias) violadoras de princípios (fundamentais dos contribuintes). De fato, revela-se como metanorma (no dizer de Ávila) que impõe limite a outras normas (regras instituidoras de tributos), guiando a aplicação destas, com vistas à proteção dos direitos dos contribuintes (geralmente normas principiológicas), evitando o cometimento de excessos por parte do Fisco.

Interessante notar que, ao lado da proibição de excesso, há outros postulados normativos que também servem para impor limites ao exercício da competência tributária dos entes políticos. Trata-se da proporcionalidade e da razoabilidade, cada qual conduzindo de forma distinta a aplicação das normas jurídicas. A confusão dos postulados com os princípios

⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 176.

é comum na doutrina. Ávila afirma que “a maior parte da doutrina enquadra-os, sem explicações, na categoria dos princípios”⁸⁵. Mas não é só. Parte dos doutrinadores os considera um tipo específico de regras; outros os consideram máxima ou *topos* argumentativo, uma mistura de regra e de princípios; há, ainda, aqueles que os enquadram na categoria de princípios diferentes (ou “princípios de legitimação”); por fim, alguns os classificam como “normas metódicas”.

É importante considerar a possibilidade de haver restrição a direitos fundamentais, pois estes não são absolutos e podem ceder diante da necessidade de proteção maior a outros direitos. Tal restrição, contudo, deve obedecer a determinados pressupostos e limites: “Se justificada, fundamentada e comprovada, poderá ser feita, desde que, ademais de *razoável*, seja *proporcional* e *não excessiva* quanto aos princípios constitucionais”⁸⁶ (Grifo nosso). Cada postulado deve ser utilizado de uma forma específica, a depender do contexto e dos elementos a serem considerados.

Quanto à proporcionalidade, considerada por Ávila como postulado normativo, trata-se de palavra utilizada nas mais variadas acepções e em diferentes contextos. A ideia de proporção perpassa o Direito como um todo, desde a Teoria Geral, quando o próprio conceito de Direito significa “dar a cada um o que é seu”, sua “parcela”, “quota-parte”. Para Alexy, “a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela”.⁸⁷ A proporcionalidade possui três máximas parciais, de acordo com o referido autor: adequação, necessidade (aplicação do meio menos gravoso) e proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento em sentido estrito).

A máxima da proporcionalidade decorre da essência dos direitos fundamentais; parte-se da premissa de que tais normas são princípios. É consequência da exigência de sopesamento no caso de colisão entre estes, da necessidade de relativização quanto às possibilidades jurídicas, do conceito destes como “mandamentos de otimização”. A aplicação de princípios válidos é obrigatória, sendo necessário um sopesamento em caso de colisão. A adequação e a necessidade decorrem da necessidade de relativização quanto às possibilidades fáticas. O exame da necessidade exige a verificação de que o objetivo não pode ser

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 177.

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 408.

⁸⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed., 4. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 116.

igualmente realizado por outra medida, menos gravosa ao indivíduo. Ao exame da necessidade deve seguir o da proporcionalidade em sentido estrito.

Alexy reconhece que a proporcionalidade é frequentemente denominada “princípio”. No entanto, esclarece o autor que a denominação por ele utilizada (“máxima”) visa distinguir a proporcionalidade do conceito de princípio utilizado em sua obra. Para o autor, a diferença consiste no fato de não ser possível sopesar a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito contra algo. Tais máximas parciais “devem ser consideradas como regras”.⁸⁸ Trata-se de uma fundamentação da máxima da proporcionalidade a partir das normas de direitos fundamentais, caso se adote a premissa de que são princípios.

Ávila alerta que não é qualquer emprego da palavra “proporção” que denota a aplicação do postulado da proporcionalidade. A proporcionalidade, que este autor classifica como “postulado normativo”, “se aplica apenas a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim”.⁸⁹ Assim como entende Alexy, Ávila também considera que a aplicação de tal postulado exige três exames fundamentais: o da adequação, o da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito.

No primeiro exame (da adequação) deve-se fazer a seguinte pergunta: o meio promove o fim? No segundo: há algum meio disponível e também adequado para promover o fim, que seja menos restritivo aos direitos fundamentais afetados? No terceiro exame, a pergunta a ser feita é: as vantagens obtidas com a promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pelo meio adotado? Observa-se, pois, que sem um meio, um fim concreto e uma relação de causalidade entre eles, não se pode cogitar da aplicação do postulado da proporcionalidade.

É comum confundir-se proporcionalidade com razoabilidade. No entanto, esclarece Ávila que são postulados distintos. O primeiro exige uma relação de causalidade entre meio e fim, de modo que, ao se implementar o meio, promove-se o fim. Isso quer dizer que um meio é proporcional, em sentido estrito, somente se os benefícios que proporciona superam as desvantagens que provoca. O segundo, por sua vez, não faz referência a uma relação de causalidade entre meio e fim. Trata-se de um dever de harmonização do geral com o individual. É o que esse autor denomina “dever de equidade”. Exige a razoabilidade, portanto,

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 117.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 206.

um suporte empírico para a adoção de uma medida e uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida implementada.

Ávila afirma ser plausível enquadrar a proibição de excesso e a razoabilidade no exame da proporcionalidade em sentido estrito. Para o autor, se a proporcionalidade em sentido estrito for compreendida como amplo dever de ponderação de bens, princípios e valores, no qual a promoção de um não tem como consequência a aniquilação de outro, a proibição de excesso poderá ser incluída no exame da proporcionalidade. Quanto à razoabilidade, explica que “se a proporcionalidade em sentido estrito compreender a ponderação de vários interesses em conflito, inclusive dos interesses pessoais dos titulares dos direitos fundamentais restringidos, a razoabilidade como equidade será incluída no exame da proporcionalidade”.⁹⁰ Não é possível afirmar que este ou aquele modo de explicar a proporcionalidade deve ser considerado correto ou errado.

Silva classifica a proporcionalidade como “regra”. E justifica, esclarecendo que sua estrutura é a de uma regra, “porque impõe um dever definitivo: se for o caso de aplicá-la, essa aplicação não está sujeita a condicionantes fáticas e jurídicas do caso concreto. Sua aplicação é, portanto, feita no todo”.⁹¹ Ao mencionar a expressão utilizada por Alexy (“máxima da proporcionalidade”), esse autor a critica por entender que a palavra “máxima”, pouco utilizada na linguagem jurídica brasileira, pode dar a impressão de se tratar de uma recomendação, ao invés de um dever. O autor também discorda da expressão adotada por Ávila (“postulado normativo”). Explica que o uso dessa expressão não tem nenhuma razão de ser. A tentativa de classificar a proporcionalidade como uma terceira espécie de norma (postulado) mais confunde do que esclarece.

Entende Silva ser mais adequado tratar a proporcionalidade como um tipo especial de regra, e não uma regra comum. Não se está a falar de uma regra de conduta nem de atribuição de competências, mas de uma regra sobre a aplicação de outras regras. Apesar da divergência conceitual em relação aos dois outros autores (Alexy e Ávila), sugere um exame da proporcionalidade muito semelhante àquele proposto pelos primeiros, a saber, a análise da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Quanto ao uso do que denomina “regra” da proporcionalidade, o autor observa que em alguns casos o que deve ser utilizado é o sopesamento, em lugar daquela. “Frequentemente, em casos que deveriam ser resolvidos, quando muito, por meio de sopesamento, recorre-se à

⁹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 204-205.

⁹¹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 168.

aplicação da regra da proporcionalidade”.⁹² E exemplifica, indicando que há casos (a maioria, em sua opinião) nos quais a restrição a um direito fundamental é veiculada por meio de regra presente num texto normativo infraconstitucional.

No processo de controle de constitucionalidade das leis, esclarece esse autor, caso haja uma restrição a direito fundamental, afigura-se necessário recorrer à regra da proporcionalidade, nos moldes analisados. Deve-se questionar se a regra infraconstitucional que restringe um direito fundamental se apresenta adequada para possibilitar a realização de seus objetivos (por exemplo, fomentar a realização de outro direito fundamental), se há alternativa tão eficiente quanto aquela, porém menos restritiva, e, também, se há um equilíbrio entre a restrição de um direito e a realização de outro.

Nos casos em que ainda não houve um sopesamento por parte do legislador (não há uma regra infraconstitucional que discipline a colisão entre princípios), deve haver uma aplicação direta dos princípios constitucionais ao caso concreto. Não se deve utilizar a regra da proporcionalidade, mas um sopesamento entre os potenciais princípios aplicáveis ao caso. Para a utilização da regra da proporcionalidade (e, em especial, para o exame da proporcionalidade em sentido estrito), deve haver uma medida concreta a ser testada, o que não é possível, de acordo com o entendimento desse autor, quando não há norma infraconstitucional a ser objeto da verificação.

Barroso e Barcellos, ao tratarem da ponderação como método utilizado para solucionar casos difíceis que envolvem colisão entre princípios constitucionais, mencionam o que denominam “princípio instrumental da proporcionalidade ou razoabilidade” como fio condutor do processo intelectual da ponderação.⁹³ Tal posicionamento contraria aquele defendido por Silva, para quem ou se deve utilizar a “regra” especial da proporcionalidade ou a técnica de ponderação (ou sopesamento) de Alexy.

Para os autores, as duas primeiras etapas da ponderação (identificação das normas relevantes para solução do caso e o exame dos fatos e circunstâncias concretas) não exigem o uso da proporcionalidade. Mas a terceira etapa, sim. É nesse momento, quando se definirá o grupo de normas que devem preponderar no caso, que se faz necessário mensurar a intensidade da solução selecionada, decidindo-se pelo grau apropriado em que deve ser aplicada.

⁹² SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 178.

⁹³ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 289.

Os princípios instrumentais de interpretação constitucional são “premissas conceituais, metodológicas ou finalísticas que devem anteceder, no processo intelectual do intérprete, a solução concreta da questão posta”.⁹⁴ Não se encontram expressos no texto constitucional, mas a doutrina e a jurisprudência os reconhecem pacificamente. Barroso e Barcellos esclarecem ainda que a existência da ponderação não deve admitir o exercício indiscriminado de ativismo judicial. O controle de legitimidade das decisões obtidas mediante ponderação tem sido feito através do exame da argumentação desenvolvida.

Observa-se, portanto, que apesar de a utilização da proporcionalidade ser bastante semelhante, a doutrina diverge quanto à sua classificação, considerando-a uma “máxima” (Alexy), um “postulado normativo” (Ávila), uma “regra especial” (Silva) ou um “princípio instrumental de interpretação constitucional” (Barroso e Barcellos).

No que se refere especificamente ao postulado da proibição de excesso, este “veda a restrição da eficácia mínima de princípios, mesmo na ausência de um fim externo a ser atingido”.⁹⁵ Visa impedir que o núcleo essencial de um direito fundamental seja violado, limite a partir do qual poderá ser considerado aniquilado.⁹⁶ Pode-se explicar o que representa o núcleo essencial de um direito fundamental utilizando a “Teoria das Esferas” prevista no Direito alemão,⁹⁷ que identifica a existência de três compartimentos no interior de um Direito.

A *esfera nuclear* é central (também denominada *zona privada íntima* ou *núcleo essencial*) seria uma área intocável, retirada de qualquer tipo de influência do Poder Público. A segunda seria uma *zona privada ampla*, em que se encontrariam os bens jurídicos importantes, mas não totalmente protegidos da interferência do Poder Público. A terceira zona é denominada *zona social do direito*, passível de restrição, que conta com menor proteção contra eventuais invasões.⁹⁸ A interferência na segunda e terceira zonas deve atender ao postulado da proporcionalidade; a violação do núcleo essencial, no entanto, é proibida pelo postulado da vedação de excesso.

Este trabalho adota como premissa a existência de normas jurídicas de primeiro grau, constituídas por regras e princípios, e normas jurídicas de segundo grau, compostas por

⁹⁴ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 299.

⁹⁵ ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 334.

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 192.

⁹⁷ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 62.

⁹⁸ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 62.

postulados normativos hermenêuticos e aplicativos (classificação segundo Ávila), estando a vedação ao confisco tributário enquadrada no segundo grupo (normas de segundo grau), mais especificamente entre os postulados normativos cujo objetivo é guiar a aplicação das normas jurídicas (princípios e regras).

Como se verá em capítulo específico, a jurisprudência do STF faz frequente confusão sobre o uso dos três postulados mencionados (vedação ao excesso, proporcionalidade e razoabilidade), o que pode indicar uma possível semelhança (finalística, por exemplo) entre esses tipos de normas jurídicas.

3 ESPÉCIES DE MULTAS TRIBUTÁRIAS E SEUS RESPECTIVOS LIMITES

É certo que pode haver atraso no inadimplemento ou na prática de atos dolosos por parte do contribuinte, como tentativa deste de se furtar ao cumprimento da obrigação de pagar tributos. A fim de evitar ou de punir tais condutas, a legislação prevê inúmeras sanções imputadas àquele que cometer a falta. Para Derzi, “qualquer sanção pecuniária, não importa a denominação que tenha, é penalidade, configurando uma punição sobre o patrimônio do infrator, com o intuito de coibir o comportamento ilícito”.⁹⁹

Há várias espécies de sanção, as quais recebem inúmeras denominações por parte do legislador, tais como multa moratória, multa isolada, multa de revalidação¹⁰⁰, multa de ofício, multa qualificada, multa agravada¹⁰¹ etc. A diversidade se deve às condutas ou omissões diferentes que ensejam penalização do contribuinte, quer pelo descumprimento da obrigação principal, quer pelo descumprimento da obrigação acessória (CTN, art. 113, §§ 1º ao 3º).

A inexistência de limite expresso para a configuração do excesso das multas, assim como acontece com os tributos, dificulta o controle dos abusos cometidos pelo legislador,¹⁰² havendo registros na jurisprudência de sanções pecuniárias instituídas no patamar de 500% do valor do tributo devido na operação¹⁰³ e 300% do valor do bem ou serviço prestado,¹⁰⁴ só para citar alguns exemplos.

Os flagrantes abusos suscitam, há muito, discussão a respeito da aplicabilidade da vedação ao confisco às multas tributárias como forma de evitar cobrança excessiva por parte dos entes tributantes. A respeito do assunto, Ávila adverte que uma compreensão limitada do art. 150, IV, da CR/88, que considere a vedação ao confisco como aplicável aos tributos,

⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 1.272.

¹⁰⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 1.272.

¹⁰¹ HARET, Florence Cronenberg. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – Considerações sobre a cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 225, p. 61-77, 2014.

¹⁰² BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1.271.

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002.

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 1075-MC**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998.

apenas “diminuiria as garantias do contribuinte em vez de aumentá-las”.¹⁰⁵ Justifica a assertiva ao esclarecer que “a eficácia direta e a aplicação proporcional dos princípios da proteção da liberdade e da propriedade afastariam não apenas a instituição de tributos com efeito de confisco, mas também a cobrança de obrigações acessórias e de multas excessivas”.¹⁰⁶

Carvalho manifesta entendimento semelhante ao afirmar que a cobrança da multa em elevadíssimo patamar “consubstancia um verdadeiro confisco, figura que a Constituição brasileira também procura impedir”.¹⁰⁷ Assim como Ávila e Carvalho, a doutrina, de modo geral, defende a proibição de se impor sanção confiscatória ao contribuinte,¹⁰⁸ bem como a aplicação da proporcionalidade e/ou da razoabilidade na aferição do caráter excessivo das multas.¹⁰⁹ Uma delimitação mais concreta, no entanto, continua sendo objeto de preocupação dos juristas e, também, do STF.

Na tentativa de encontrar limites objetivos para a identificação da inconstitucionalidade das multas, chegou-se a algumas possíveis soluções, tais como: (a) o patamar máximo da penalidade seria o valor da operação ou bem; (b) as sanções deveriam ser proporcionais ao valor devido a título de tributo e não ao valor da base em que é calculado.¹¹⁰ Entende Lima Neto que “as duas propostas podem ser unificadas de forma a admitir-se como razoável que a sanção pecuniária seja aplicada levando em conta o valor do tributo e não possa exceder o valor da operação ou bem”.¹¹¹

Há, ainda, a questão da cumulação de multas, que poderia ser objeto de aplicação analógica do Direito Penal, de modo a limitar a soma das sanções ao valor do tributo incidente na operação, como sustenta Haret.¹¹² O limite objetivo do não confisco, quando aplicado às multas tributárias, seria, pois, o valor do principal. Tal entendimento, oriundo do Direito Civil

¹⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 435.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 435.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 880.

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1.272-1.273; LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais do contribuinte: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 236.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 881.

¹¹⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais do contribuinte: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 237.

¹¹¹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais do contribuinte: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 237.

¹¹² HARET, Florence Cronenberg. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – Considerações sobre a cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 225, p. 66, 2014.

e aplicado ao Direito Tributário por permissão contida no art. 110 do CTN, afastaria a insegurança e atenderia à proporcionalidade, à isonomia e à capacidade contributiva (objetiva ou absoluta).¹¹³ Trata-se de patamar inferior ao sugerido por Lima Neto, que, como visto, sugere como limite máximo o valor da operação ou do bem.¹¹⁴

Forte divergência doutrinária paira sobre o tema, tornando complexa a análise relativa aos limites das penalidades aplicadas por descumprimento das obrigações tributárias. Por esse motivo é necessário analisar a norma jurídica tributária sancionadora, sua natureza e espécies e, ao fim, os limites que cada tipo de penalidade pecuniária poderá atingir, se é que é possível estabelecê-los previamente.

Antes, é importante esclarecer que as normas que preveem sanções pecuniárias pelo descumprimento de comandos relativos a obrigações tributárias principais ou acessórias se apresentarão como regras jurídicas (e não como princípios ou postulados), ante a necessidade de descrever de forma adequada a conduta que ensejará, se inobservada, a aplicação da penalidade, que também deverá ser indicada claramente.

No estudo da vedação ao confisco das multas tributárias, é possível identificar normas jurídicas de todas as espécies (regras e princípios), assim como metanormas (postulados normativos), na precisa classificação adotada por Ávila.¹¹⁵ Como normas jurídicas ter-se-ão, de um lado, as regras instituidoras das sanções pecuniárias¹¹⁶ (por exemplo, a proibição de atrasar o pagamento do tributo estadual prevista no art. 79 da Lei Estadual de Alagoas nº 5.900/1996, que prevê multa no patamar de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo incidente na operação, para a hipótese de “falta de recolhimento do imposto no prazo legal”).¹¹⁷ Observe-se que a conduta está indicada no enunciado, assim como o percentual da penalidade e a base de cálculo sobre a qual deverá incidir.

De outro lado, há os princípios jurídicos extraídos de enunciados prescritivos que protegem direitos considerados fundamentais aos contribuintes, que possivelmente serão violados pela regra instituidora da sanção, caso esta se apresente excessiva (por exemplo,

¹¹³ HARET, Florence Cronenberg. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – Considerações sobre a cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 225, p. 69, 2014.

¹¹⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais do contribuinte: limitações constitucionais ao poder de tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 237.

¹¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 188.

¹¹⁶ Para Masina, a descrição do ilícito como hipótese constará sempre de uma segunda norma, que será “necessariamente uma regra” (MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definições e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 71).

¹¹⁷ Lei Estadual de Alagoas nº 5.900/1996. Art. 79. Falta de recolhimento do imposto no prazo legal, em situação não compreendida nas hipóteses previstas nos artigos seguintes: MULTA – Equivalente a 50% do valor do imposto. (Nova redação dada ao art. 79 pela Lei nº 7.079/09).

direito à propriedade, liberdade e dignidade da pessoa humana, que encontram base normativa nos arts. 1º, III, 5º, *caput*, entre outros, da CR/88).

Essa potencial violação excessiva aos direitos fundamentais dos contribuintes, cuja concretização dependerá do montante da multa aplicada, será evitada no momento da interpretação e da aplicação das normas relacionadas ao caso, atividade a ser norteadada pela utilização de uma metanorma, ou seja, um critério de interpretação ou aplicação de normas jurídicas previsto no ordenamento. Trata-se do postulado normativo da vedação de excesso em matéria tributária ou, em outras palavras, do “não confisco tributário”, utilizado com o objetivo de impedir, no caso concreto, a violação do núcleo essencial destes direitos. Em situações que tais, o julgador deverá recorrer ao uso do postulado normativo aplicativo (vedação de excesso em matéria tributária, ou seja, o “não confisco”) para evitar que uma regra jurídica (instituidora da sanção) viole o núcleo essencial de um direito fundamental (propriedade, liberdade, dignidade da pessoa humana, entre outros).

Esclarecidas tais premissas, passar-se-á à análise das normas jurídicas instituidoras das penalidades tributárias, sua natureza e espécies. Depois de realizado tal estudo, far-se-á uma classificação dos tipos de multas fiscais existentes, com suas respectivas definições e limites sugeridos pela doutrina, o que se revelará útil ao posterior exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do assunto, a ser empreendido no terceiro capítulo deste trabalho.

3.1 A sanção como elemento essencial à norma jurídica: análise da norma tributária sancionadora

Na tentativa de indicar a estrutura básica de uma norma jurídica, surgiram teorias aparentemente conflitantes, sendo a necessidade do elemento sanção na estrutura lógica da norma um dos pontos de discordância entre elas. É possível indicar duas teorias distintas quando se está a tratar da estrutura lógico-formal da norma jurídica, a saber: (a) a teoria não sancionista; e (b) a teoria sancionista.

A primeira teoria entende que a norma jurídica, para ser tida como completa, não necessitaria do elemento sanção em sua composição, bastando conter “suporte fático” e “prescrição do preceito” a ele correspondente. Os doutrinadores que a defendem podem ser considerados não sancionistas. Alguns, como Pontes de Miranda, sustentam que o descumprimento da norma ocorre menos que sua observância, decorrendo sua obrigatoriedade

do fenômeno da incidência, em vez de ser uma consequência da aplicação da sanção;¹¹⁸ outros, como Larenz, defendem que nem todas as normas do ordenamento jurídico podem ser consideradas como dotadas de imperatividade.¹¹⁹

Sob uma perspectiva pontiana, norma jurídica pode ser conceituada como uma proposição que *descreve o fato social*, denominado “suporte fático”, e *prescreve os efeitos* que tal fato produzirá no mundo jurídico.¹²⁰ A ocorrência, no mundo real, do fato descrito na norma dá surgimento ao chamado “fato jurídico”, ou seja, faz emergir determinada espécie de fato que, em virtude do seu elevado grau de importância à coletividade, foi eleito pela comunidade jurídica como produtor de efeitos no plano da convivência social, passando a compor o suporte fático da norma.

A vinculação do comportamento humano ocorre, assim, com a incidência da norma sobre o fato, fenômeno jurídico que se afigura complexo e envolve várias etapas, a saber: (a) definição da hipótese fática pela norma; (b) realização da hipótese no mundo real; (c) juridicização do fato e ingresso no mundo jurídico; (d) verificação da validade dos atos lícitos; (e) nascimento das situações jurídicas. A incidência, sob essa ótica, se dá no mundo social, não se relacionando com a intervenção estatal coativa, não dependendo, portanto, da sua aplicação.

Portanto, a norma jurídica “se realiza no mundo social pela concreção de seu suporte fático (= ocorrência dos fatos previstos) e pelo comportamento social de acordo com os seus ditames (= realização das consequências)”.¹²¹ Mas nem sempre é assim. Tal teoria reconhece que frequentemente há o descumprimento da prescrição normativa pelo homem. A conduta individual que a infringe, contudo, dela não retira sua legitimidade, desde que se trate de norma aceita pela coletividade e a respeito da qual haja meios e instrumentos (criados previamente pela comunidade), para forçar sua realização.

Inerente a esse tipo de processo de adaptação social, *por integrar sua própria natureza*, é a concreção forçada do direito, ou seja, sua obrigatoriedade. De modo contrário, os demais processos de adaptação social, como a moral, religião, etiqueta etc., não vinculam a conduta humana, não sendo, portanto, obrigatórios (no sentido de não serem coercitivos). Para

¹¹⁸ MIRANDA, Pontes de. MARTINS-COSTA, Judith; HAICAL, Gustavo; SILVA, Jorge Cesa Ferreira da (atualiz.). **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 69.

¹¹⁹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 354.

¹²⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 50.

¹²¹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 43.

Mello, “não há uniformidade quando se trata de saber em que consiste essa obrigatoriedade”.¹²² Alguns entendem que residiria na sanção, ou seja, em uma coação externa; outros, como Pontes de Miranda, entendem que a norma jurídica se torna obrigatória com a sua *incidência*.

Para Larenz, estão inseridas no conceito de norma jurídica tanto “normas de conduta” destinadas aos cidadãos quanto “normas de decisão” destinadas aos tribunais e órgãos administrativos.¹²³ Ambas são representadas por regras contidas no ordenamento jurídico, que objetivam fazer com que seus destinatários se comportem conforme suas prescrições. Seriam inerentes às regras jurídicas, de acordo com Larenz: (a) o caráter normativo, decorrente da pretensão de validade que possuem; e (b) o caráter geral, relacionado à sua aplicabilidade a todos os casos de determinada espécie, dentro do seu âmbito de validade (espacial e temporal).¹²⁴ O primeiro caráter estaria ligado ao fato de tais regras vincularem o comportamento do cidadão ou os julgamentos dos tribunais e órgãos administrativos.

A fim de compreender esse e outros temas relacionados à norma jurídica, a doutrina se propôs a analisar sua estrutura lógico-formal. Larenz, por exemplo, sustenta que as regras jurídicas têm a forma linguística de uma proposição, que ele denomina “proposição jurídica”. Como toda proposição une uma coisa à outra, no caso da proposição jurídica, tais coisas seriam, de um lado, a “situação de fato”, e de outro, a “previsão normativa”. O sentido dessa ligação seria o seguinte: sempre que a situação de fato indicada na previsão normativa se verificar, a consequência jurídica valerá para o caso concreto. O autor acredita que a obrigatoriedade do Direito não estaria na norma jurídica individualmente considerada, mas seria algo inerente ao ordenamento, decorrendo de uma legitimação baseada em normas precedentes.

Por se apresentar como uma proposição hipotética, a norma jurídica necessita possuir uma estrutura básica que, para a doutrina pontiana, se expressa desta forma: “Se SF, então será P”, onde SF significa “suporte fático” (antecedente ou hipótese) e P quer dizer “preceito” (consequente ou tese).¹²⁵ Larenz, por sua vez, descreve a forma lógica da norma jurídica

¹²² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35.

¹²³ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 349.

¹²⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 349.

¹²⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 62.

semelhante: “Para cada caso P, vigora C”,¹²⁶ ou seja, “sempre que uma situação de facto concreta S realiza a previsão P, vigora para essa situação de facto a consequência jurídica C”.¹²⁷

A respeito da forma lógica descrita por doutrinadores europeus que o precederam, Pontes de Miranda faz a seguinte crítica: “É de surpreender como a ciência europeia confundiu o enunciado da regra jurídica ‘Se a, então a regra A’ com o enunciado da aplicação ‘Se A e a, mas, no plano do atendimento, não A, então A’ (aplicação)”.¹²⁸ A crítica de Pontes de Miranda ataca em cheio o enunciado constante da doutrina desenvolvida por Kelsen, o principal autor tido como “sancionista”.¹²⁹

Observa-se que a doutrina pontiana e o pensamento manifestado por Larenz não dão tanta ênfase ao elemento sanção, não lhe atribuindo a característica de componente essencial da norma jurídica. Isso talvez se justifique, no caso de Pontes de Miranda, por ressaltar esse autor que “os homens mais respeitam do que desrespeitam as leis, ou que as sanções são menos frequentes que as observâncias”,¹³⁰ bem como porque os sistemas jurídicos deixam de atribuir consequências à prática de certos atos contrários ao Direito.¹³¹

Larenz, a seu turno, ensina que nem todas as proposições jurídicas podem ser reduzidas a prescrições ou proibições de determinada conduta, como acontece com as normas sobre aquisição ou perda de direito, que não seriam dotadas de imperatividade.¹³² A despeito disso, tais normas contêm também uma ordenação de vigência (inerente ao ordenamento).¹³³

Assim, seja porque o descumprimento da norma ocorre menos que sua observância, decorrendo sua obrigatoriedade do fenômeno da incidência, em vez da aplicação da sanção (Pontes de Miranda), seja porque nem todas as normas do ordenamento jurídico podem ser

¹²⁶ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 358.

¹²⁷ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 358.

¹²⁸ MIRANDA, Pontes de. MARTINS-COSTA, Judith; HAICAL, Gustavo; SILVA, Jorge Cesa Ferreira da (Atualiz.). **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 73.

¹²⁹ Kelsen, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

¹³⁰ MIRANDA, Pontes de. MARTINS-COSTA, Judith; HAICAL, Gustavo; SILVA, Jorge Cesa Ferreira da (Atualiz.). **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 69.

¹³¹ MIRANDA, Pontes de. MARTINS-COSTA, Judith; HAICAL, Gustavo; SILVA, Jorge Cesa Ferreira da (Atualiz.). **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 164.

¹³² LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 354.

¹³³ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 358.

consideradas como dotadas de imperatividade (Larenz), a norma jurídica, para ser tida como completa, não necessitaria do elemento sanção em sua composição, bastando conter “suporte fático” e “prescrição do preceito” a ele correspondente. Os doutrinadores que fazem tais afirmações podem ser considerados, portanto, não sancionistas.

Outra parte da doutrina defende a tese de que só haverá norma jurídica completa se o elemento “sanção” se fizer presente. São os ditos sancionistas, como Kelsen, considerado o criador da concepção normativista do Direito, principal defensor da sanção como elemento caracterizador da norma jurídica. Sem sanção não se poderia falar em obrigatoriedade da prescrição normativa. Para o referido autor, “uma determinada conduta apenas pode ser considerada, no sentido dessa ordem social, como prescrita – ou seja, na hipótese de uma ordem jurídica, como juridicamente prescrita – na medida em que a conduta oposta é pressuposto de uma sanção (no sentido estrito)”.¹³⁴ E complementa: “Se a ‘coerção’, no sentido aqui definido, é um elemento essencial do Direito, então as normas que formam uma ordem jurídica devem ser normas que estipulam um ato coercitivo, *i. e.*, uma sanção”.¹³⁵

Mas não seria a mera existência de sanção que distinguiria o ordenamento jurídico dos demais ordenamentos sociais (moral, religião etc.). Todas as ordens normativas teriam algum tipo de sanção em sua previsão, residindo a diferença entre elas somente no tipo de sanção que estatuem.¹³⁶ Enquanto nas demais ordens a coação é apenas psíquica, o Direito prevê (além desta) outras, mais objetivas (morte, prisão etc.). O autor exemplifica algumas coações psíquicas constantes de outros ordenamentos normativos, como a religião, na qual a punição pela prática de atos contrários às leis divinas ocorre após a morte do indivíduo (transcendentalmente, portanto), e a moral, na qual a sanção reside na desaprovação social da conduta exercida.¹³⁷ Em nenhum dos casos há emprego da força física (institucionalmente implementada), como ocorre no Direito.

De acordo com tal teoria, a norma jurídica teria estrutura dúplice, composta por uma norma *primária* e outra *secundária*, que poderia ser representada pela fórmula: “se *F*, então deve ser *P* (norma secundária), se *não P* então deve ser *S* (norma primária)”.¹³⁸ Disso decorre

¹³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 17.

¹³⁵ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 62.

¹³⁶ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 19.

¹³⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 44.

¹³⁸ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 62.

que, sendo praticada espontaneamente a conduta prevista na norma (norma secundária), esta se esgota, não havendo necessidade de imposição da sanção prevista na norma primária. Kelsen valoriza, pois, sobremaneira a coação do sistema, representada pela sanção, chegando a defender a incompletude da norma que não prevê sanção. Posteriormente, em publicação póstuma, Kelsen mantém a distinção entre norma *primária* e *secundária*, mas inverte seu conteúdo, passando a considerar como norma *primária* a que prescreve a conduta a ser seguida e como *secundária* a norma sancionadora.¹³⁹

Autores que lhe sucederam e que tomaram como base sua doutrina, como Bobbio, adotaram postura mais flexível a respeito do tema. O mundo normativo, para Bobbio, engloba normas morais, religiosas etc., não somente as jurídicas. Para o estudo destas últimas, o autor se propõe a analisá-las sob o ponto de vista formal (lógico-linguístico), em sua “estrutura”, qualquer que seja seu “conteúdo”.¹⁴⁰ Partindo dessa perspectiva, uma norma em geral seria uma “proposição”; a norma jurídica, especificamente, seria uma “proposição prescritiva”. A prescrição normativa seria composta de um dever-ser que pode acontecer ou não no mundo dos fatos. A não realização da conduta prescrita pela norma importa em sua violação, denominada ato ilícito. A prática de um ato contrário ao Direito não invalida a norma, mas dá ensejo à aplicação da sanção.

Bobbio conceitua sanção como “a ação realizada sobre a conduta não conforme para anulá-la ou ao menos para eliminar suas consequências danosas”.¹⁴¹ Sanção ainda poderia ser considerada consequência da violação, cujo objetivo é evitar o descumprimento das normas jurídicas ou, caso a violação tenha se verificado, eliminar suas consequências nocivas. Teria função eminentemente preventiva, portanto, por tentar evitar a conduta contrária ao direito ou minimizar seus efeitos. Para ele, tal expediente estaria presente em todo sistema normativo. Essa seria uma característica (certamente a mais importante) que distinguiria o sistema normativo jurídico dos demais sistemas, pois o cumprimento das normas que o compõem é garantido “por uma sanção externa [o que a diferiria da sanção moral, que é interna] e institucionalizada [o que a diferiria da sanção social, não institucionalizada]”.¹⁴² A sanção jurídica teria, por esse motivo, uma eficácia reforçada.

¹³⁹ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 1986. p. 181.

¹⁴⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. Revisão da tradução por Silvana Cobucci Leite. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 61.

¹⁴¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. Revisão da tradução por Silvana Cobucci Leite. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 145.

¹⁴² BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. Revisão da tradução por Silvana Cobucci Leite. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 152.

A respeito das teorias sancionistas e não sancionistas, Bobbio se considera componente do primeiro grupo e se propõe a rebater os quatro principais argumentos, dos quais, de acordo com ele, geralmente se utilizam os integrantes do segundo grupo. Para o autor, os que se dizem não sancionistas defendem que: (a) o ordenamento jurídico conta, sobretudo, com a adesão espontânea daqueles que se encontram subordinados às suas regras; (b) haveria, em todo o ordenamento jurídico, normas que não estariam garantidas por sanção; (c) existiriam ordenamentos jurídicos inteiros sem a presença de sanção; (d) se uma norma somente pode ser considerada jurídica se contiver o elemento sanção, a norma sancionadora também o precisará conter, e assim por diante, até o infinito.

O autor rebate todos os argumentos acima, esclarecendo que, quanto ao primeiro (adesão espontânea ao ordenamento), quem defende a teoria sancionista não nega a eficácia das regras desse ordenamento por meio da simples adesão espontânea. No entanto, afirma que o ordenamento conta, em última instância, com a eficácia obtida por meio do aparato da sanção. Em relação ao segundo (normas sem sanção), entende que os sancionistas, ao afirmarem que a sanção é elemento constitutivo do ordenamento jurídico, o estão considerando como um todo, e não as normas singulares desse ordenamento. É dizer que não há necessidade de que “todas as normas desse sistema sejam sancionadas, mas apenas que a maior parte o seja”.¹⁴³

No que se refere ao terceiro (ordenamentos sem sanção), sustenta que todo ordenamento jurídico tem sua sanção, ainda que seja regulada de modo distinto do usual, podendo ser por autotutela (ordenamento internacional, por exemplo) e heterotutela (ordenamento estatal). Por fim, a respeito do quarto argumento (necessidade de norma sancionadora para a norma sancionadora), Bobbio remete à crítica feita ao segundo argumento, no sentido de que há, sim, normas que não são sancionadas, o que não implicaria, de modo algum, recusa da tese sancionista.¹⁴⁴

Seguindo a linha de raciocínio de Bobbio, Ferraz Jr., utilizando-se da pragmática da comunicação jurídico-normativa, tece críticas ao pensamento de Kelsen, mas não deixa de conferir enorme importância à sanção. Afirma que a sanção se apresenta como uma das características da norma jurídica, estando sempre presente na norma sancionadora ou em outra norma que compõe o ordenamento. Para o referido autor, norma significa um “sinal” que une

¹⁴³ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. Revisão da tradução por Silvana Cobucci Leite. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 159.

¹⁴⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. Revisão da tradução por Silvana Cobucci Leite. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 167.

duas posições: de um lado estaria o orador; do outro, o ouvinte.¹⁴⁵ Ao centro se encontraria o objeto do discurso normativo, formado pelo “relato” (antecedente) e pelo “cometimento” (consequente), que, juntos, formariam a *quaestio* a ser decidida.¹⁴⁶

A norma, ou melhor, o discurso normativo não conteria uma sanção real, pragmática, mas uma “ameaça de sanção”, presente ao nível do “relato” do discurso. O autor exemplifica: “uma norma prescreve: ‘é obrigatório cumprir o contrato’, o conteúdo do relato é ‘cumprir o contrato’, cuja negação interna é ‘não cumprir o contrato’, que seria condição de aplicação de uma prescrição de sanção: ‘é obrigatório pagar multa’”.¹⁴⁷ Na prescrição da sanção, esclarece Ferraz Jr., “pagar multa” é o conteúdo do relato da norma jurídica sancionadora.

Tal “ameaça de sanção” garantiria obrigatoriedade e coercitividade ao sistema, sendo responsável pela manutenção do discurso de autoridade do emissor da norma jurídica. Afirmção como essa denota que o autor dá ênfase ao elemento sanção, considerando a possibilidade de que tal elemento se encontre em outra norma inserida no mesmo ordenamento jurídico.

Assim, observa-se que Kelsen adotou postura por demais rígida, que precisou ser flexibilizada por autores que o sucederam, os quais não deixaram de atribuir importância à questão da sanção, mas passaram a considerar possível a existência de normas que não contivessem este elemento em seu enunciado, podendo a sanção estar presente em outra norma do mesmo sistema, vinculada à primeira norma, tida como completa.

Há, portanto, doutrinadores que defendem que a coercitividade do sistema jurídico é a ele inerente, faz parte da sua natureza, não sendo necessário atribuir-se tanta importância ao elemento “sanção”, são os ditos “não sancionistas”. Outros entendem que uma norma só pode ser considerada jurídica se tal elemento estiver presente (na norma ou no ordenamento como um todo), havendo aqueles que afirmam, como Kelsen, que uma norma sem sanção, individualmente considerada, não pode ser tida como norma jurídica completa. Mas o que dizer da norma tributária, no que se refere à sua estrutura lógico-formal? É imprescindível que esteja presente o elemento “sanção” para que se possa considerá-la uma norma jurídica completa?

¹⁴⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 53.

¹⁴⁶ Para Ferraz Jr., “A norma cumpre a tarefa de determinar quais as decisões, ou seja, quais alternativas decisórias devem ser escolhidas. O objeto do discurso normativo, ou seja, o objeto da situação comunicativa olhado do ângulo do comunicador normativo, não é propriamente o *conjunto das alternativas*, mas a *decisão* que, diante delas, deve ser tomada” (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 50). (Os grifos não constam do original).

¹⁴⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 73.

Ataliba ensina que “a norma tributária é absolutamente igual, em sua estrutura, às demais normas jurídicas. Nada há que a distinga de qualquer outra norma jurídica”.¹⁴⁸ Afirma o autor que o objeto da norma é o comportamento humano, que deve ser cumprido pelo destinatário da regra. O descumprimento acarreta consequências (sanções) previstas em normas vinculadas àquela que previu o comportamento desejado. Considera que a norma jurídica possui três partes distintas, quais sejam: hipótese, mandamento e sanção. O conceito de tributo está relacionado ao de “mandamento”. Por esse motivo se conseguiria distinguir, na estrutura lógica da norma jurídico-tributária, o conceito de sanção. Para ele, “toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção. Verificada a hipótese, o mandamento atua, incide”.¹⁴⁹ A sanção, por sua vez, é “mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma”.¹⁵⁰

Observa-se que Ataliba possui entendimento no sentido de que a sanção é elemento essencial à estrutura lógica da norma jurídico-tributária, aproximando-se do pensamento manifestado pelos defensores da teoria sancionista. No entanto, ao admitir que a consequência coativa pode estar prevista em normas vinculadas àquela que previu o comportamento desejado, manifesta pensamento semelhante aos doutrinadores mais flexíveis do que Kelsen, como Bobbio.

Becker, assim como Ataliba, considera a norma tributária idêntica às demais normas constantes do ordenamento jurídico, no que se refere à sua estrutura lógica e atuação dinâmica. O autor considera a possibilidade da norma tributária (e todas as demais normas) não conter o elemento que ele denomina “coação” em sua estrutura. Seria uma norma de conteúdo *mínimo* (que apenas prevê *direito* e correlativo *dever*) ou *médio* (que prevê *direito*, *pretensão* e correlativos *dever*, *obrigação*), mas ainda assim uma norma jurídica¹⁵¹. O elemento “coação” não precisaria estar presente em todas as normas, mas toda norma (inclusive a tributária), para ser válida, necessitaria conter “juridicidade”, pois só assim estaria apta a incidir. Mas o que seria essa “juridicidade”? – questiona Becker.

Ao responder, ele equipara incidência da norma a um fenômeno de descarga elétrica de um gerador sobre uma barra de ferro. Ilustra o autor: “esta concentração de força (energia) dentro da regra jurídica é contínua e é uma projeção da força (energia ou capacidade de agir em dinâmica) do seu criador (o Estado), de modo muito análogo com o que se passa entre o

¹⁴⁸ ATALIBA, Geraldo **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 24.

¹⁴⁹ ATALIBA, Geraldo **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 42.

¹⁵⁰ ATALIBA, Geraldo **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 44.

¹⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 285.

gerador de energia (força) elétrica e o imã eletromagnético”.¹⁵² Complementa: “O gerador gera a eletricidade e com ela alimenta continuamente um eletroímã, e este instrumento, em virtude desta alimentação de energia continuada, atua de um modo específico: vincula (magnetismo)”.¹⁵³

A “coercibilidade” do sistema jurídico é, para Becker, força vinculante (energia) a ele atribuída pelo Estado, algo a ela inerente e dela logicamente decorrente em virtude da sua bilateralidade atributiva. Tal conceito não se confundiria com o conceito “coação” ou com o de “sanção”. “Coação” é o uso de força *material* para obter-se o comportamento previsto na norma; é a realização material da vinculação jurídica que decorreria da coercibilidade, previamente existente no plano “espiritual”, portanto. Já a “sanção” se trata de “*outra* regra jurídica que, por sua vez, incidirá *no caso de acontecer a não sujeição* àquela eficácia jurídica”;¹⁵⁴ uma segunda regra, portanto, criada pelo legislador para dificultar o descumprimento da primeira.

Portanto, para Becker, há uma primeira norma jurídica criada pelo legislador para direcionar o comportamento humano para os fins almejados pelo Estado, determinando o que deve o homem fazer ou não fazer. Esta norma, por ser jurídica, possuiria o atributo da “coercibilidade”, sendo, pois, obrigatória. Seu não cumprimento acionaria o poder do Estado de realizá-la de modo forçado, utilizando-se da “coação”. Para dificultar o descumprimento dessa primeira norma, o legislador cria uma segunda regra, mediante a qual pode prever o pagamento forçado de indenização, multa, perdas e danos etc., denominada “sanção”. Becker, ao entender que a coercibilidade é algo inerente ao ordenamento jurídico e não pressuposto da existência da sanção nas normas, bem como por considerar que nem toda norma terá uma sanção a ela vinculada, mais se aproxima do pensamento dos doutrinadores ditos “não sancionistas”.

Revedo os ensinamentos trazidos acima, pode-se sustentar que Ataliba considera que toda norma contém “hipótese”, “mandamento” e “sanção”, mas que o último elemento pode estar contido em outra norma vinculada, constante do sistema jurídico.¹⁵⁵ O pensamento de Ataliba se aproxima daquele sustentado por Kelsen, com a ressalva de que uma norma, para ser considerada completa, *conterá necessariamente outra segunda norma* a ela vinculada (a norma sancionadora). Importante atentar para a diferença de entendimento verificada entre os

¹⁵² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 314.

¹⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 314.

¹⁵⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 316.

¹⁵⁵ ATALIBA, Geraldo **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 26.

autores, qual seja: enquanto Becker distingue claramente a segunda norma (sancionadora) da primeira (que prevê o comportamento a ser seguido), Ataliba as considera uma norma única.

Como se pode observar, a norma tributária se apresenta idêntica às demais normas jurídicas no que se refere à sua estrutura lógica. Os doutrinadores analisados, cada qual com suas particularidades, sustentam que o descumprimento da norma jurídica tributária acarretará consequências negativas (sanção). Para alguns, nem toda norma conterá este elemento, em virtude de a sanção se apresentar como uma segunda norma, distinta daquela que prevê o comportamento a ser seguido pelo destinatário da regra. Outros, manifestando entendimento mais próximo de Kelsen, ou seja, mais voltado à teoria sancionista, defendem que todas as normas do sistema contêm o elemento sanção, mas que tal norma poderá ser composta por mais de uma norma jurídica.

A obra de Becker se apresenta relevante e merece destaque. A despeito de tomar como base a teoria da incidência desenvolvida por Pontes de Miranda (teoria objeto de severas críticas doutrinárias no que se refere à dita infalibilidade da incidência da norma jurídica), Becker considera a norma tributária idêntica às demais normas do ordenamento jurídico e conclui que a sanção estará sempre presente em uma segunda norma (que prevê a consequência negativa pela não realização da conduta humana prevista na hipótese da outra norma), sendo esta (a sanção) criada pelo legislador para dificultar o descumprimento da primeira norma.

Como sustentado no primeiro capítulo, quanto ao conceito de norma jurídica, este trabalho adota uma perspectiva que pressupõe um afastamento entre o conceito de norma e o de enunciado normativo, podendo-se afirmar que as normas não são textos nem o conjunto deles, e sim os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática destes.¹⁵⁶ Tal definição de norma jurídica atribui ao intérprete do Direito uma atividade construtiva (do sentido ou significado dos textos normativos), o que implica considerar que a incidência da norma não se apresenta automática e infalível, mas depende da participação humana, pois é o homem quem constrói o sentido do texto normativo, não se podendo falar em norma jurídica antes da atividade interpretativa. Este entendimento vai contra o que sustenta Becker.

No entanto, ao considerar a norma sancionadora uma segunda norma, Becker possibilita o estudo sistematizado e mais aprofundado desta pelos autores que o sucedem, no que se refere às consequências negativas advindas do descumprimento do preceito normativo. Trata-se de importante contribuição doutrinária, pois de tal sistematização decorre a análise de

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 50.

algumas consequências frequentemente previstas no direito tributário, a exemplo das multas (tipo específico de sanção) devidas pelos contribuintes ao Estado em decorrência do inadimplemento da obrigação tributária (principal ou acessória).

3.2. Infrações às normas tributárias: tema de direito penal ou de direito tributário?

O descumprimento das normas jurídicas acarreta a aplicação da respectiva sanção prevista no ordenamento. Não se trata de tema relativo apenas ao âmbito penal, havendo sanções neste e em outros ramos do Direito (tributário, por exemplo) dele independentes.¹⁵⁷ A existência de normas sancionadoras nos mais variados ramos do Direito gerou dúvidas doutrinárias a respeito das regras a serem aplicadas às questões sancionatórias, bem como sobre a necessidade da criação de um ramo didático acessório e auxiliar de outro já existente.

Quanto ao ramo do Direito a que pertence o tema das sanções tributárias, Souza sustentou, quando das discussões iniciais sobre o assunto, que “o direito penal faz parte de qualquer outro ramo jurídico, sendo simplesmente a reunião dos dispositivos aí pertencentes, que fixem penalidades”.¹⁵⁸ Por isso, afirmou que existem dispositivos penais em todos os ramos do Direito, inclusive no tributário, sendo mais apropriado afirmar a existência de um direito tributário penal do que de um direito penal tributário.¹⁵⁹

Martins também discordou da necessidade de criação de um ramo acessório e auxiliar do direito tributário, quando das discussões iniciais sobre o tema. Os motivos de tal recusa foram: a distinção entre delito e infração, a razão da sanção no direito tributário e o exame do direito positivo. Para ele, a denominação “direito tributário sancionatório” se apresenta mais adequada do que qualquer uma das duas propostas por Souza (direito tributário penal ou direito penal tributário), pois “a natureza jurídica da sanção tributária difere essencialmente das penas do direito criminal”,¹⁶⁰ que possuem como objetivos preservar a ordem, a tranquilidade da sociedade, a recuperação de criminosos e a reparação do dano.

Sendo assim, não existiria um direito penal tributário ou um direito tributário penal distinto do direito tributário, e o “único argumento válido para justificar o momento em que uma infração tributária passa também a ser delito é o de que a lei assim a rotule, com o que o

¹⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 19.

¹⁵⁸ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (Coord.). Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975. p. 131.

¹⁵⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (coord.). Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975. p. 131.

¹⁶⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 16.

batismo oficial se transforma no único componente dimensionador de sua natureza jurídica”¹⁶¹ (os grifos não constam do original). Outros autores, como Coêlho, consideraram que o estabelecimento de bases conceituais da dicotomia direito tributário penal e direito penal tributário seria algo absolutamente inócuo, sem qualquer utilidade prática ou científica¹⁶². À luz do ordenamento jurídico brasileiro, existiriam, nas leis criminais, delitos de fundo fiscal (sonegação, fraude, apropriação indébita etc.) previstos no Código Penal. Por outro lado, haveria a legislação tributária (federal, estaduais e municipais) prevendo infrações fiscais. Destas últimas é que o direito tributário deveria se ocupar, já que a escolha das primeiras é de competência legislativa e política criminal.¹⁶³

Atualmente compreende-se que o direito penal é aplicável quando ocorrem os crimes fiscais, ao passo que o direito tributário é aplicável quando ocorrem os ilícitos tributários, porquanto o direito penal “não monopoliza a ideia de ‘ilicitude’ e ‘sanção’”,¹⁶⁴ havendo normas sancionadoras inseridas em outros ramos jurídicos. Assim sendo, o critério mais seguro para a definição da natureza dos institutos jurídicos é “a natureza da norma jurídica”,¹⁶⁵ identificada pelo bem jurídico por ela tutelado, de sorte que se pode concluir que a sanção será penal se o ilícito estiver tipificado na lei penal. Será tributária, por sua vez, relativamente aos ilícitos tipificados na lei tributária ou fiscal, tal qual afirmava Martins quando fez menção ao “batismo oficial”.¹⁶⁶

A identificação do ramo do Direito a que pertencem as sanções por descumprimento das normas tributárias se afigura tema por demais relevante. As sanções estritamente tributárias não podem ser consideradas de natureza penal em face de diversos fatores distintivos, a despeito da existência de fatores de aproximação.¹⁶⁷ Também não podem as sanções estritamente tributárias ser relegadas ao estudo do direito administrativo sancionador, devendo ser dele segregadas e emancipadas, pois derivam do poder de tributar, encontrando-se vinculadas ao direito tributário, portanto.

O direito tributário, no ordenamento jurídico brasileiro, atraiu para si o tratamento das sanções decorrentes do descumprimento de suas normas, fazendo-o por meio de inúmeros

¹⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 23.

¹⁶² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 46-47.

¹⁶³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 48.

¹⁶⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 61.

¹⁶⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 62.

¹⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 23.

¹⁶⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 113.

dispositivos do Código Tributário Nacional, a exemplo dos arts. 106, II,¹⁶⁸ 112,¹⁶⁹ 138¹⁷⁰ etc. As particularidades das infrações fiscais não delituosas tornam inadequada a consideração de que sua natureza jurídica se refere a qualquer outro ramo da ciência jurídica. Correto, portanto, falar-se em um direito tributário sancionador, que deve observância aos princípios gerais do direito tributário, especialmente às limitações constitucionais ao poder de tributar (princípios constantes da CR/88, como a legalidade tributária, vedação ao confisco, entre tantos outros).

Tomando como base a natureza da norma jurídica que estabelece a punição para a hipótese de seu descumprimento, dividiram-se inicialmente as sanções jurídicas em quatro grandes áreas, a saber: (a) sanções penais; (b) sanções civis; (c) sanções administrativas; (d) sanções tributárias, cada qual vinculada ao ramo específico do direito a que pertence.¹⁷¹ É de se considerar a diversidade de ramos do Direito atualmente existentes, cada qual com suas respectivas sanções, listagem esta infinitamente superior à indicada (ex.: sanções ambientais, sanções consumeristas, sanções urbanísticas etc.). Há, pois, uma nítida tendência de crescente ampliação de normas sancionadoras, haja vista o aumento da complexidade das relações humanas disciplinadas pelo direito.¹⁷²

Coelho afirma que infração ou ilícito é gênero de que delito é espécie. Para o autor, delitos são infrações previstas em leis penais, ou seja, crimes e contravenções.¹⁷³ Da mesma forma, infrações tributárias são espécies do gênero infração ou ilícito. Antes de caracterizar os tipos de infração tributária, o autor propõe conhecer a natureza do dever, ou seja, examinar primeiramente obrigação e depois a sanção.¹⁷⁴ O ferimento da lei fiscal pode fazer com que o

¹⁶⁸ Ao tratar da retroatividade da norma que deixa de definir determinado ato como infração tributária, prevê o Código Tributário Nacional: “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

¹⁶⁹ Ao tratar da interpretação mais favorável ao acusado em matéria de ilícito tributário, assim dispõe o Código Tributário Nacional: “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

¹⁷⁰ O Código Tributário Nacional estimula a autorregularização do contribuinte infrator: “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”.

¹⁷¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 53-54.

¹⁷² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 60.

¹⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 21.

¹⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 23.

legislador tipifique a conduta lesiva como um delito. Mas se a infração não merece os cuidados do legislador penal, não adentra o Código Penal, mantendo-se os lindes do direito administrativo e do direito tributário. Nessa esfera, via de regra, as sanções são pecuniárias (multas).

Há no ordenamento jurídico brasileiro duas espécies de sanções à infração fiscal: as estritamente tributárias e as penais, de índole fiscal.¹⁷⁵ Entre as sanções tributárias de natureza não delituosas, Padilha afirma que estas podem ser divididas nas seguintes subclasses: (a) sanções tributárias pecuniárias (multas); e (b) sanções tributárias não pecuniárias (sanções restritivas de direitos ou interventivas).¹⁷⁶ Exemplifica as da segunda espécie: perdimento de bens, apreensão de mercadorias, indeferimento de CND, regime especial de controle e fiscalização e as denominadas “sanções políticas”.¹⁷⁷

As sanções não pecuniárias tributárias têm sua constitucionalidade discutida por caracterizarem evidente sanção política, entre as quais se encontram a apreensão de mercadorias, interdição de estabelecimento, proibição do exercício de atividade profissional, restrições à impressão de documentos fiscais etc. A respeito destas, Coêlho sustenta não serem admissíveis no ordenamento jurídico brasileiro.¹⁷⁸ Para o autor, os povos civilizados repugnam a cassação de direitos, o confisco de bens ou as restrições à liberdade do contribuinte ou responsável, simplesmente pelo fato de haverem descumprido deveres fiscais.

Os argumentos a favor dessa tese são os seguintes: em primeiro lugar, no Brasil, as sanções fiscais não podem ser privativas de liberdade, em virtude de previsão constitucional (art. 5º, inciso LXVII); segundo, tais sanções não devem ser privativas de direitos (art. 5º, quando prevê a liberdade de ofício ou profissão, e inciso XXII do mesmo dispositivo, que protege o direito de propriedade); em terceiro lugar, considerando que alguns princípios de direito penal se aplicam à interpretação e à aplicação das infrações meramente tributárias, subsidiariamente (tipicidade, por exemplo), bem como em decorrência da aplicação do princípio do devido processo legal, da legalidade, responsabilidade, competência e revisibilidade dos atos administrativos, não é possível a aplicação de outros tipos de sanção que não seja a pecuniária, em virtude de ilícito fiscal.¹⁷⁹

¹⁷⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 115.

¹⁷⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 163.

¹⁷⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 165.

¹⁷⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 51.

¹⁷⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 53-54.

As sanções especificamente pecuniárias são as multas fiscais, havendo autores que consideram os juros como espécie de sanção pecuniária tributária.¹⁸⁰ Delas se tratará no item subsequente.

Diante do que se apresentou até o momento, pode-se afirmar que: (a) o descumprimento das normas jurídicas enseja a aplicação da respectiva sanção prevista no ordenamento; (b) está-se diante de uma norma sancionadora tributária quando a norma que prevê a conduta ensejadora da sanção pertence a este ramo do Direito, o que faz com que o direito tributário se ocupe das normas relativas aos ilícitos tributários, ao passo que o direito penal é aplicável quando ocorrem os crimes fiscais, assim estabelecidos pela lei penal; (c) não se admite que as sanções estritamente tributárias (não delituosas) sejam consideradas de natureza penal; (d) o direito tributário, no ordenamento jurídico brasileiro, atraiu para si, por expressa previsão legal, o tratamento das sanções decorrentes do descumprimento de suas normas, fazendo-o por meio de inúmeros dispositivos do CTN (por exemplo, arts. 106, II, 112, 138 etc.); (e) há, pois, um “direito tributário sancionador”, que deve observância aos princípios gerais do direito tributário, especialmente às limitações constitucionais ao poder de tributar (legalidade tributária, vedação ao confisco etc.).

3.3 A multa fiscal como espécie de sanção estritamente tributária, do tipo pecuniária

Inicialmente, convém analisar o conceito de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: “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”. A distinção realizada pelo legislador é clara, no sentido de que tributo e sanção não se confundem (“que não constitua sanção de ato ilícito”).¹⁸¹

Contudo, ao descrever e especificar os tipos de obrigação tributária, a lei geral tributária contém impropriedades que levam o intérprete a questionar se, em algum momento, os institutos se mesclam numa só espécie. O art. 113 do CTN, após estatuir de forma nítida a distinção entre obrigação tributária principal (relativa ao pagamento do tributo – obrigação de dar)¹⁸² e obrigação tributária acessória (que tem por objeto prestações positivas ou negativas instituídas em decorrência do interesse da arrecadação ou fiscalização tributária – obrigação

¹⁸⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 117.

¹⁸¹ Na opinião de Martins, o art. 3º, do CTN, “contém uma implícita definição de penalidade” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 44).

¹⁸² CTN. 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.

de fazer, não fazer ou tolerar),¹⁸³ prevê que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (CTN, art. 113, § 3º).

Há uma incongruência no dispositivo mencionado, que inclui penalidade pecuniária como objeto prestacional da obrigação tributária principal. Ao criticar a redação do referido enunciado, Padilha afirma: “O tributo não pode refletir sanção decorrente de ato ilícito, de tal sorte que o objeto prestacional da obrigação tributária não compreende pagamento de penalidades pecuniárias, sob pena de afronta ao art. 3º do CTN”.¹⁸⁴ Apesar das semelhanças de caráter pecuniário e procedimental, o pagamento de tributo e o adimplemento de sanção pecuniária compreendem relações jurídicas distintas sob a ótica tributária, situadas, como afirma Padilha, no consequente de normas jurídicas diversas: a *primeira*, “relação jurídica tributária (oriunda de fato lícito), situada na norma primária de incidência tributária e dimensionada de acordo com grandeza econômica do evento”,¹⁸⁵ e a *segunda*, “relação jurídica sancionatória (oriunda de fato ilícito), situada na norma primária sancionatória e dimensionada segundo a gravidade da infração”.¹⁸⁶

Utilizando argumento oriundo do direito financeiro, Costa Júnior e Denari sustentam que tributo difere de multa, não se podendo afirmar que o descumprimento das normas sancionatórias se converte em receita tributária, haja vista que as receitas infligidas ao contribuinte, em razão do descumprimento de condutas sociais legalmente previstas, são eventuais. O que se pode afirmar é que “as penalidades pecuniárias devem observar o regime jurídico próprio dos tributos”.¹⁸⁷

Mas a crítica mais detalhada se observa em Coêlho, ao afirmar que “em verdade, jurídica e logicamente, é impossível uma obrigação de fazer ou não fazer, como é o caso de a obrigação acessória metamorfosear-se em obrigação de dar (obrigação tributária principal)”.¹⁸⁸ Explica esse doutrinador o que pretendeu o autor do Código ao criar dispositivo tão inadequado e gerador das mais variadas dúvidas. Para ele, o legislador tentou fixar alguns momentos da fenomenologia jurídica, a saber: (a) a existência de obrigação principal

¹⁸³ CTN. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

¹⁸⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 67.

¹⁸⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 68.

¹⁸⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 68.

¹⁸⁷ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 22.

¹⁸⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 42-43.

ou acessória; (b) o descumprimento dessa obrigação; (c) a imposição de uma penalidade ao infrator por não ter cumprido obrigação; (d) a exigência pelo Estado do valor monetário da penalidade tal qual se cobra um tributo, pois o pagamento da multa é uma prestação (obrigação de dar, tal qual a obrigação tributária principal).

São, portanto, quatro as impropriedades cometidas no CTN, art. 113, § 3º, segundo Coêlho:

Por primeiro, pretender que uma prestação de fazer (ob. acessória) possa se transformar em prestação de dar (ob. principal);

Em segundo lugar, admitir que esta obrigação acessória só porque descumprida entra em processo de metamorfose;

Em terceiro lugar, não perceber que o descumprimento da obrigação acessória é justamente a hipótese de incidência de outra norma sancionante, prevendo a penalidade a ser cominada ao infrator do dever;

Finalmente, incidindo em irremediável contradição, querer que a prestação pecuniária compulsória chamada penalidade ou multa tenha a mesma natureza do tributo somente porque resultam em prestações de dar (o que importa, em verdade, é a causa jurídica de um e outro).¹⁸⁹ (Os grifos constam do original).

O que há de comum entre ambos (tributo e sanção) é a convergência de seus regimes jurídicos, conforme estabelecido no CTN, que determina que o ato de lançamento serve à constituição do crédito decorrente do tributo e da multa (art. 142), as hipóteses de extinção comuns aos dois créditos (arts. 156 e seguintes), o procedimento de cobrança e a execução aplicável tanto a um quanto ao outro (arts. 201 e seguintes, complementado pela Lei Federal nº 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais), as garantias e os privilégios do crédito decorrente de ambos (arts. 183 a 193).

Apesar de o crédito decorrente das multas ser cobrado, na maioria das vezes, juntamente com o crédito tributário por meio de autos de infração, é essencial distinguir a receita decorrente dos tributos da receita decorrente das multas, por questões científicas e práticas.¹⁹⁰ A distinção relativa à destinação das mencionadas receitas, no entanto, revela-se inócua quando se percebe que o produto da arrecadação de ambas se mistura. A despeito de se apresentarem como receita pública derivada,¹⁹¹ como os tributos, as quantias resultantes da exigência de multas fiscais deveriam ter destinação específica, voltada a projetos de educação fiscal e de esclarecimento das obrigações tributárias aos contribuintes (pessoas físicas e

¹⁸⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 43-44.

¹⁹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 50.

¹⁹¹ BALEEIRO, Aliomar; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 199.

jurídicas), assim como para a realização de investimentos e de melhoria da estrutura humana e de fiscalização (tecnologia), inclusive estímulo à pesquisa para o desenvolvimento de novas e mais simplificadas técnicas de arrecadação. Ao contrário, no Brasil servem como fator de arrecadação, de incremento de receita ao Poder Público, contribuindo para a desmesurada penalização de contribuintes.¹⁹²

A distinção entre tributo e multa está, ainda, na hipótese de incidência da regra jurídica tributária, que “pode ser qualquer fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja *lícito*. Caso contrário, se for *ilícito*, o objeto da prestação não será tributo, mas sanção”.¹⁹³ Como se está a tratar de sanções aplicáveis em decorrência do descumprimento da legislação tributária, é de se indagar quais poderiam ser tais fatos ilícitos ensejadores de penalidades. Coêlho sustenta que podem ser, basicamente: “a) não pagar o tributo previsto em lei ou fazê-lo a destempo ou a menos; b) praticar atos vedados pela lei tributária ou deixar de praticar atos obrigatórios, segundo essa mesma lei”.¹⁹⁴

Também para Costa Júnior e Denari, a violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo podem ser objeto de violação quanto ao seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como relativamente ao descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para com o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, “aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais”.¹⁹⁵ Em ambos os casos, a sanção mais utilizada pelo Fisco é a penalidade pecuniária, geralmente designada multa por infração.¹⁹⁶

Para Coêlho, prestação pecuniária é gênero, do qual as multas são espécie. As multas, por sua vez, são gênero do qual as multas legais são espécie. Estas são gênero do qual as multas fiscais são espécie. Multa, para esse autor, é, pois, “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 dever legal ou contratual)”.¹⁹⁷

Martins, no mesmo sentido, manifesta entendimento de que as infrações tributárias podem ser formais e substanciais. Substanciais seriam as infrações tributárias, componentes

¹⁹² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 28.

¹⁹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 262.

¹⁹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 19.

¹⁹⁵ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 21.

¹⁹⁶ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 21.

¹⁹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 41.

do segundo grupo, “que resultam do não pagamento do tributo”,¹⁹⁸ e as formais seriam aquelas “que representam um não cumprimento de requisitos regulamentares”.¹⁹⁹ Pode-se sustentar, portanto, tomando-se como base a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional, que as multas fiscais podem decorrer do descumprimento da obrigação tributária principal ou acessória (CTN, art. 113).²⁰⁰

Do que se apresentou até o momento, é correto sustentar: (a) a diferença entre tributo e multa se encontra explicitada no art. 3º do CTN; (b) o art. 113, § 3º, contém a impropriedade de prever que a obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária; (c) o correto sentido do enunciado normativo é o de que a sanção pecuniária tributária segue o mesmo regime jurídico do tributo, seja quanto à sua constituição (pelo lançamento), seja quanto ao seu procedimento de cobrança e execução; (d) adotando-se a terminologia estabelecida pelo CTN, pode-se dizer que há dois tipos de multas fiscais: a que decorre do descumprimento de uma obrigação tributária principal (multas decorrentes de infrações materiais) e a que se apresenta como consequência do descumprimento de obrigações acessórias (multas decorrentes de infrações formais).

3.4. Multas fiscais decorrentes de infrações *materiais* e *formais*: funções e limites

A doutrina diverge a respeito da classificação das multas tributárias pecuniárias. De modo geral, identifica-se a existência de multas devidas em virtude do adimplemento com atraso, inadimplemento total ou parcial do tributo (frequentemente consideradas “moratórias”) e aquelas aplicadas em decorrência do descumprimento de deveres instrumentais (denominadas de “punitivas”, “de ofício”, “por infração”, “formais”, “isoladas” etc.). Não há uma padronização terminológica quanto às sanções pecuniárias da segunda espécie nem uma uniformização do entendimento doutrinário no sentido de se fazem parte de um único grupo ou se se desdobram em vários subtipos, tampouco a respeito dos objetivos (finalidades) de cada tipo.

Há, para Coêlho, dois tipos de multa: as que punem o descumprimento da obrigação principal/substancial, denominadas “moratórias” ou “de revalidação”, e as que punem o descumprimento da obrigação acessória/formal, denominadas “formais” ou “isoladas”.²⁰¹ Os dois tipos citados possuem a característica de ser um evento com duplo efeito: o intimidativo

¹⁹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 28.

¹⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 28.

²⁰⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 157.

²⁰¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 39.

(psicológico), que tem como objetivo evitar a infração, e o repressivo, que tem como objetivo evitar a reincidência. A norma sancionante que pune o descumprimento da obrigação principal tem como hipótese de incidência o inadimplemento do tributo, o inadimplemento a destempo ou insuficiente. Nesse caso é necessário que se constate a mora ou a insuficiência do pagamento. A norma sancionante que pune o descumprimento de obrigação acessória tem como hipótese de incidência o fato de o contribuinte ter feito o que era proibido fazer ou não ter feito o que era obrigado a fazer. Nesse caso é necessário que se constate a inexistência do ato obrigatório ou a existência do ato vedado.

Outros autores identificam a existência de multas por infração, além das multas denominadas “de mora”. É o caso de Costa Júnior e Denari, que afirmam ser a multa “de mora” a penalidade pecuniária que decorre do “descumprimento da obrigação de recolher pontualmente aos cofres públicos o tributo devido”,²⁰² apresentando-se como “sanções inconfundíveis com as multas por infração”.²⁰³ Justificam tal distinção da seguinte forma: a) sua estrutura formal é distinta, pois, enquanto as multas por infração possuem caráter intimidativo, as multas de mora detêm caráter indenizatório; b) as multas de mora possuem natureza civil, enquanto as multas por infração possuem natureza tributária; c) as multas por infração necessitam de prévio procedimento constitutivo para que sejam aplicadas, o que não ocorre com as multas de mora, que independem de constituição formal; d) as multas de mora, por serem sanções civis, apresentam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objetivo principal é o pagamento do tributo.²⁰⁴

Reconhece Padilha que as multas fiscais recebem do legislador, do aplicador do direito e também da doutrina, nomenclatura diversificada – multa de mora, multa punitiva, multa de ofício, multa isolada, multa agravada, multa qualificada. Ao analisar a distinção entre as multas de mora e as multas de ofício, sustenta a autora que “a multa denominada de ofício também é fruto da mora”.²⁰⁵ Utilizando ensinamentos de Carvalho, afirma que a expressão “multa de ofício” nada mais indica além do procedimento de constituição da penalidade, que se verifica no bojo de um lançamento de ofício. “Multa de mora” é aquela devida em virtude do pagamento tardio do tributo pelo contribuinte, mas antes de praticado qualquer ato fiscalizatório. A multa de mora incide quando do adimplemento tardio; a multa de ofício

²⁰² COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 22.

²⁰³ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 23-24.

²⁰⁴ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 25.

²⁰⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 272.

incide sobre o inadimplemento do tributo até o início do procedimento fiscalizatório. “Igualmente são cominadas de ofício as multas provenientes da prática de infrações subjetivas, conhecidas como multas qualificadas, e aquelas decorrentes de circunstâncias agravantes, incidindo as denominadas multas agravadas”.²⁰⁶

Quanto às multas isoladas, afirma a autora que tal expressão “é utilizada sob perspectivas semânticas diferentes, referindo-se a fenômenos jurídicos distintos”.²⁰⁷ O caráter “isolado” atribuído à multa seria uma consequência das sanções pecuniárias desacompanhadas da cobrança de qualquer valor a título de tributo. Cobra-se, pois, isoladamente, a multa. A multa dessa espécie mais empregada faz referência às penalidades relativas ao descumprimento de deveres instrumentais pelo sujeito passivo (por exemplo, atraso na entrega da DCTF, falta de antecipação de valores mensais de imposto de renda por estimativa, desobediência à sistemática do carnê-leão etc.).

Padilha sustenta que as multas qualificada e agravada são espécies de multas de ofício que pressupõem a existência de um qualificativo ou um agravante na situação de fato ensejadora da sanção pecuniária. As multas qualificadas possuem em seus antecedentes infrações subjetivas decorrentes de dolo na prática da ilicitude. Nesses casos, o grau de culpabilidade do contribuinte quando da prática da infração é que irá medir a intensidade da sanção aplicada. Isso quer dizer que a relação será “qualificada” na exata proporção dessa culpabilidade. Exemplos de sanções fundadas no elemento volitivo doloso: sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/64, artigos 71, 72 e 73).

No que se refere a tal espécie de penalidade (multa qualificada), Masina entende que se trata de um tipo de multa de ofício, aplicada quando o descumprimento da obrigação tributária principal estiver vinculado à prática da sonegação (por exemplo, a multa prevista na Lei Federal n. 9.430/1996, art. 44, §1º).²⁰⁸

As multas agravadas são aplicadas quando presente circunstância agravante tipificada em lei, independentemente de se tratar de infração objetiva ou subjetiva. Exemplos de multas agravadas: desatendimento da ordem, no prazo delimitado na intimação, para apresentação de documentos (Lei nº 9.430/96, art. 44, parágrafo segundo), circunstâncias previstas na Lei nº 4.502/64, art. 68, parágrafo primeiro, entre outras.

A respeito das multas de ofício, sustenta Masina serem aquelas que decorrem da lavratura de autos de lançamento por parte da autoridade tributária, nas hipóteses de

²⁰⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 276.

²⁰⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 278.

²⁰⁸ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: definições e limites**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 121.

descumprimento da obrigação principal.²⁰⁹ Cita como exemplo a multa prevista na Lei Federal n. 9.430/1996, art. 44, I. Somente nesses casos (existência de lançamento tributário e falta de recolhimento de tributo) é que esta espécie de penalidade deve ser aplicada.

Lima Junior, por sua vez, afirma que a multa de ofício tem como critério material “os comportamentos concomitantes de não pagar e não declarar, ou declarar com inexatidão, (verbos) o tributo devido (complemento); distingue-se da multa de mora e da multa por falta de declaração”.²¹⁰

Discute-se se as multas moratórias têm função indenizatória (ressarcitória) ou punitiva. Padilha sustenta que “as multas visam a punir conduta ilícita e, preventivamente, a constranger o devedor a efetuar a prestação”,²¹¹ o que as difere da indenização, “a qual prescinde de um ato ilícito precedente, legitimando sua aplicação nas situações em que comprovado o dano e o nexo de causalidade entre o ato e a lesão”.²¹² Para a autora, ambas as multas (de mora e punitiva) têm caráter punitivo/sancionatório. Nenhuma delas tem caráter ressarcitório ou reparatório ou indenizatório. Por esse motivo, no que se refere especificamente à multa denominada “moratória”, Silva faz uma crítica a tal terminologia, ao sustentar que as multas tributárias não têm nenhum propósito ressarcitório, mas apenas repressivo.²¹³ Servem as multas fiscais apenas para punir o infrator.

Masina afirma, no mesmo sentido, que as multas moratórias são aquelas aplicadas quando o sujeito passivo descumpre a obrigação tributária principal.²¹⁴ Exemplifica, mencionando a multa prevista na Lei Federal n. 9.430/1996, art. 61.

Ao abordar a questão da natureza jurídica da multa aplicada por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo, ou seja, ao analisar se tal espécie de multa é punitiva ou ressarcitória, afirma Coêlho, no mesmo sentido indicado por Padilha, que “não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não indenizatória da multa moratória”.²¹⁵ Sustenta esse autor que “a multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem”.²¹⁶ Também as multas por ele denominadas formais (devidas por

²⁰⁹ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: definições e limites**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 120.

²¹⁰ LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 96.

²¹¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 138.

²¹² PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 138.

²¹³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 125.

²¹⁴ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: definições e limites**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 120.

²¹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 71.

²¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 72.

descumprimento de deveres instrumentais) têm caráter punitivo.²¹⁷ Martins manifesta entendimento semelhante, no sentido de que o Código Tributário Nacional consagra a tese de que “as incidências moratórias são penalidades” (art. 134, parágrafo único).²¹⁸

Como visto, a ausência de padronização legislativa acarreta falta de consenso doutrinário a respeito das espécies de sanção pecuniária tributária, as quais recebem inúmeras denominações por parte do legislador, assim como da sua função. A diversidade se deve às condutas ou omissões diferentes que ensejam penalização do contribuinte, quer pelo descumprimento da obrigação principal, quer pelo descumprimento da obrigação acessória (CTN, art. 113, §§ 1º ao 3º).

Realizando um comparativo com as classificações doutrinárias, pode-se dizer que se consideram moratórias aquelas penalidades *substanciais*, as que punem o descumprimento da obrigação principal/substancial, denominadas por Coêlho “moratórias” ou “de revalidação”.²¹⁹ Há, ainda, as penalidades *formais*, que punem o descumprimento da obrigação acessória/formal, denominadas “formais” ou “isoladas”,²²⁰ componentes do segundo grupo no acórdão indicado. Todas, no entanto, possuem natureza punitiva e não indenizatória/ressarcitória.

Identificadas as espécies de sanção pecuniária previstas em matéria fiscal, faz-se necessário analisar quais normas jurídicas são utilizadas na fixação de seus limites quantitativos, pois não se pode aceitar a ideia de que em um Estado Democrático de Direito não haja algum limite à aplicação de sanções pelo Poder Público. Como adiantado no primeiro capítulo deste trabalho, a vedação ao confisco tributário (aqui considerado postulado normativo aplicativo da proibição de excesso em matéria tributária) é um dos limites possíveis (a depender da situação que se apresente) para evitar a excessividade das multas fiscais. Ao lado desse postulado se encontram outros, como a proporcionalidade e a razoabilidade, cada qual com seu âmbito de incidência específico, conforme já demonstrado, além de inúmeras normas jurídicas limitadoras do poder de tributar do Estado.

Neste momento se analisará quais normas jurídicas constitucionais, tributárias e eventualmente penais a doutrina indica como aplicáveis às situações em que se faz necessário conter os possíveis excessos do Fisco. Diante da inexistência de limite objetivo fixado pela

²¹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 78.

²¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 37.

²¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 39.

²²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 39.

legislação (ausência de lei complementar tributária que preveja normas gerais em matéria de sanção pecuniária), buscar-se-á identificar (inicialmente na doutrina) algum critério padronizado para a contenção de tais excessos. Posteriormente, o foco da análise será o Poder Judiciário, especificamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ao abordar o tema da sanção em nível geral e abstrato, sustenta Padilha, com fundamento no art. 146, III, “b”, da Constituição, que “a competência para legislar sobre normas gerais em matéria de sanções tributárias é do legislador complementar”.²²¹ Acrescenta que a lei complementar a ser editada deve dispor, no mínimo, sobre os contornos da norma primária sancionatória, no que se refere à infração tributária e seus efeitos, incluídas as sanções tributárias. Tal iniciativa legislativa limitaria o poder dos sujeitos competentes para criar e aplicar as normas sancionatórias, papel que o CTN não consegue desempenhar satisfatoriamente, pois a disciplina da matéria realizada pelo Código é diminuta.

Coelho esclarece que, do ponto de vista jurídico-positivo, há duas formas para se evitar multas escorchantes: *primeiro*, a fórmula legislativa, por meio de uma norma geral de potestade que restrinja quantitativamente tais penalidades pecuniárias; *segundo*, a fórmula jurisprudencial, por meio da qual os juízes, através de súmulas (*standards*), construiriam princípios de restrição norteadores da ação do legislador na espécie. O autor é, particularmente, adepto da primeira opção. Da criação de “uma lei sobre como fazer leis”²²² que estabeleça o teto das penalidades, a ser observado pelo legislador ordinário das três ordens de governo (federal, estaduais e municipais). Uma lei complementar, portanto. Concorde, contudo, em que os exageros eventualmente provocados pelo legislador sejam restringidos pelo Judiciário, com fundamento na vedação ao confisco (que este autor considera um “princípio”) das multas fiscais.²²³ No entanto, no ordenamento jurídico brasileiro, constata-se a inexistência da norma geral em matéria de sanções.

Quanto aos “princípios” aplicáveis às penalidades tributárias, haja vista as conclusões a que se chegou anteriormente, em face da existência de um direito tributário sancionador, estes serão os “princípios” gerais do direito tributário, especialmente as limitações constitucionais ao poder de tributar (princípios constantes da CR/88, como a legalidade tributária, vedação ao confisco,²²⁴ entre tantos outros).

²²¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 72.

²²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 68.

²²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 68.

²²⁴ Vedação ao confisco, geralmente considerada um princípio jurídico, se enquadra melhor na definição de postulado normativo aplicado, conforme a classificação adotada por Ávila.

Quanto à graduação da sanção, é necessário “considerar as peculiaridades fáticas e as regras jurídicas, notadamente os princípios constitucionais, que influem na dosimetria das sanções tributárias”.²²⁵ Exemplificativamente, podem ser citados os seguintes: o devido processo legal em sua projeção substantiva (proporcionalidade), a individualização das penas (art. 5º, inciso XLVI, da CR) e a equidade (art. 108, inciso IV, do CTN) para a efetiva garantia do tratamento justo e isonômico na imposição de sanções, bem como a regra do *in dubio pro reo*, corolário do princípio constitucional da presunção de inocência (art. 5º, inciso LIV, da CR) e enunciado no art. 112 do CTN.²²⁶

A doutrina defende a “permeabilidade” das normas sancionatórias tributárias aos princípios gerais do direito penal constitucional,²²⁷ mediante aplicação de princípios constitucionais comuns da atividade estatal-punitiva como sendo aplicáveis às questões relativas a infrações tributárias, além dos princípios constitucionais gerais.

Alguns autores arriscam sugerir limites à fixação das multas, seja em relação à base de cálculo possível, seja quanto aos percentuais a serem fixados em decorrência do descumprimento da obrigação tributária principal ou acessória. Na tentativa de encontrar limites objetivos para a identificação da inconstitucionalidade das multas, chegou-se a algumas possíveis soluções, tais como: (a) o patamar máximo da penalidade seria o valor da operação ou bem; (b) as sanções deveriam ser proporcionais ao valor devido a título de tributo e não ao valor da base em que é calculado.²²⁸ Entende Lima Neto que “as duas propostas podem ser unificadas de forma a admitir-se como razoável que a sanção pecuniária seja aplicada levando em conta o valor do tributo e não possa exceder o valor da operação ou bem”.²²⁹

Para Coêlho, a base de cálculo das multas contempladas pelo Direito brasileiro é variável e pode chegar a montantes elevadíssimos. Em alguns casos, a base é o valor do imposto a pagar ou do tributo omitido. Em outros, o valor da operação (valor comercial das mercadorias) ou o montante envolvido. Outras hipóteses as fixam em unidades previamente estatuídas (unidade padrão fiscal dos Estados, por exemplo).²³⁰

²²⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 84

²²⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 84.

²²⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 125; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 101.

²²⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais do contribuinte**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 237.

²²⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais do contribuinte**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

²³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 64.

A respeito dos limites das referidas multas e da inexistência de um parâmetro ou termo delimitador entre a penalidade legítima e a exigência inconstitucional, Martins entende que o parâmetro se encontra na base de cálculo que deu origem ao fato gerador da obrigação tributária plena, não podendo esta superar *dois limites essenciais*, a saber: “a) valor superior da operação ao bem, que serviu de base de cálculo ao tributo e penalidades; ou b) nos casos de valor superior do tributo ao bem ou operação, possível no campo dos tributos indiretos, a penalidade, necessariamente, teria de se limitar ao valor do próprio bem ou operação”.²³¹ A base da teoria desenvolvida por Martins é a ideia de que “o bem ou operações geradoras podem, por ocorrência de infrações tributárias, ser perdidos, mas não os bens ou valores de outras operações, pois nessa hipótese haveria um ultrapassar dos limites das forças pertinentes à incidência tributária, configurando-se o confisco”.²³²

Acrescenta o autor que se deveria considerar que toda penalidade é justa “na medida em que as próprias forças da operação ou bem inquinados possam responder por ela, sendo confisco tudo o que ultrapassar aqueles limites”.²³³ Para esse autor, portanto, o limite da penalização tributária deveria ser a base de cálculo do tributo, ou seja, o valor da operação ou bem. Esse seria o limite quantitativo adequado às sanções tributárias. No entanto, conforme pesquisa de jurisprudência realizada no âmbito do STF, que será apresentada no capítulo seguinte, esse entendimento de que a base e cálculo pode ser o valor da operação ou do bem não tem sido acolhido.

No que se refere às funções da base de cálculo, Padilha identifica as seguintes: função mensuradora (finalidade de mensurar o fato gerador), função objetiva (definição do valor específico da dívida tributária) e função comparativa (serve para verificar se o ente tributante respeitou o aspecto material da hipótese tributária determinado na CR).²³⁴ Trazendo tais funções para a base de cálculo prevista no consequente das normas que prescrevem sanções pecuniárias, explica que a função mensuradora serve para medir a gravidade da infração tributária, a função objetiva serve para determinar o valor específico da multa cominada ao sujeito passivo e a função comparativa tem como objetivo verificar se o legislador observou o aspecto descrito no antecedente da norma primária sancionatória, ou seja, o dever descumprido. Exemplo de função mensuradora evidencia-se com a eleição de base de cálculo equivalente ao valor que deixou de ser recolhido em favor dos cofres públicos, diante do inadimplemento do tributo.

²³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 66.

²³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 66.

²³³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 67.

²³⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 282.

Na hipótese de infrações formais, “a eleição da base de cálculo, definida em valores fixos ou sobre o valor do tributo devido, dependerá de se a ausência do dever instrumental obstaculizou o exercício efetivo da fiscalização, prejudicando a arrecadação e com isso acarretando dano ao Erário”.²³⁵ A autora critica a eleição da base de cálculo do próprio tributo como base da sanção pecuniária a ser aplicada diante do descumprimento de deveres materiais e formais pelo sujeito passivo. Adota entendimento contrário à eleição do valor da operação como base de cálculo da multa pecuniária. O legislador não poderia eleger, como base de cálculo da multa, a base de cálculo do tributo (o valor da operação, por exemplo).

As multas deveriam, pois, ser dimensionadas em função da gravidade da infração e não em virtude do êxito econômico do fato gerador da obrigação tributária. A relação tributária é distinta da relação sancionatória, não se devendo confundir a base de cálculo possível de uma com a base de cálculo possível da outra. Na primeira relação (tributária), a base de cálculo deve ser o fato lícito; na segunda relação (sancionatória), a base de cálculo deve ser o fato ilícito praticado pelo sujeito passivo.

Relativamente às infrações pela violação a deveres instrumentais, a multa formal calculada sobre a base de cálculo do próprio tributo revela-se ainda mais absurda, se tivermos em conta que tais deveres não se confundem com a obrigação tributária principal; eventual prejuízo decorrente da ilicitude formal dar-se-á apenas de forma indireta.²³⁶

Dever instrumental é uma obrigação de fazer que, quando descumprida, “dará origem a uma relação sancionatória cujo objeto pecuniário – a multa – deve medir a gravidade do fato ilícito – a infração formal”.²³⁷ Padilha discorda da fixação de multas sobre o valor do tributo devido em decorrência de mero descumprimento de obrigação acessória que não tenha acarretado a consequência de impedir ao Fisco tomar conhecimento de fatos geradores e de quantificar o tributo, sem relação alguma com eventual prejuízo sofrido pelo erário, portanto. Já nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória acarretar a consequência de impedir o Fisco de tomar conhecimento de fatos geradores e de quantificar o tributo, entende a autora que a fixação das multas pode ser proporcional ao valor do tributo devido na operação.

Sustenta ser possível a imposição de multas formais fixas. No entanto, o legislador deve preocupar-se em distinguir suportes fáticos de ilicitudes e em graduá-los às sanções cominadas, ajustando-os à gravidade de cada infração e, preferencialmente, correlacionando-

²³⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 285.

²³⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 287.

²³⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 289.

os com o valor do tributo não pago (nas hipóteses em que verificado inadimplemento ou dificuldade de mensuração do tributo devido). Exemplifica com sanções pecuniárias que considera proporcionais e adequadas, previstas no regulamento do ISS do município de São Paulo (Decreto nº 50.896/2009, art. 147, inciso X, alíneas “a”, “b” e “c”). Nas hipóteses em que o descumprimento de dever instrumental se funda em comprovada intenção dolosa de prejudicar o Fisco (existência de má-fé), entende Padilha que “as sanções pecuniárias podem atingir nível de confisco, em prol da supremacia do interesse público sobre o particular”.²³⁸

Quanto à base de cálculo, possível, não há entendimento doutrinário pacífico, variando o posicionamento dos autores ora no sentido de ser adequada a fixação da base de cálculo do tributo (ou seja, do valor da operação) como base para incidência do percentual da sanção pecuniária, ora no sentido de ser adequada a fixação do valor do tributo para a incidência do percentual da multa fiscal.

Pode-se afirmar, pois, que não há um único critério adotado pela doutrina para classificar as multas tributárias, podendo ser mencionados alguns, a exemplo do modo de constituição do crédito tributário, que daria ensejo às multas “de ofício”, a existência de dolo ou outra característica subjetiva constatada no momento da infração, que poderá acarretar a fixação de multas “qualificadas” e multas “agravadas” etc.

O critério mais comumente adotado pela doutrina para distinguir as multas pecuniárias tributárias é o da terminologia utilizada pelo CTN, que leva em consideração a infração praticada, ensejando multas por descumprimento de obrigação principal (geralmente denominadas “moratórias” e “de revalidação”) e multas pelo descumprimento de obrigação acessória (com frequência, chamadas “formais”, “isoladas” ou “por infração”).

Também não há um consenso doutrinário a respeito dos limites que cada tipo de multa pode atingir. Parte dos autores consultados entende ser necessária a criação de uma lei complementar tributária, nos moldes determinados pela CR/88, art. 146, III. Enquanto tal lei não é criada (o que solucionaria inúmeros problemas atualmente verificados), sustentam a aplicação de normas constitucionais (limitações ao poder de tributar), entre outras. Há doutrinadores que arriscam sugerir limites específicos, relacionados à base de cálculo das penalidades, tais como o valor da operação ou o valor do tributo, sem contudo graduá-los de acordo com o tipo de sanção aplicada.

As variadas soluções apontadas não se apresentam suficientes para nortear problemas como o das multas denominadas “isoladas”, aplicadas quando não há algum tributo devido na

²³⁸ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 299.

operação. Afirmar que a vedação ao confisco, a proporcionalidade ou a razoabilidade devem guiar a atividade do intérprete e aplicador do direito também não dá sinais claros do patamar que as diferentes espécies de penalidades pecuniárias tributárias podem atingir. A limites objetivos fixados para cada tipo de multa só se conseguirá chegar após a realização de uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ou seja, depois de verificar o modo como o intérprete e aplicador das normas jurídicas tem realizado esses papéis especificamente em matéria de multas fiscais. Esse será o objeto do próximo capítulo.

4 LIMITAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS E A JURISPRUDÊNCIA DO STF

A proibição de utilização de tributo com efeito de confisco, prevista expressamente no art. 150, IV, da CR/88, como norma jurídica de segundo grau (metanorma), especificamente um postulado normativo aplicativo (postulado da vedação de excesso em matéria tributária), tem como objetivo guiar a aplicação das normas jurídicas (princípios e regras).²³⁹ Ao lado de outros postulados normativos, mais comumente o da proporcionalidade e o da razoabilidade, utiliza-se a vedação de excesso para evitar a violação a direitos fundamentais, principalmente aquelas que podem ser causadas por atos estatais.

Vedação de excesso, proporcionalidade e razoabilidade têm, no entanto, cada qual uma forma específica de utilização. A escolha do postulado que guiará a aplicação das normas jurídicas dependerá dos elementos existentes no contexto de potencial violação a direitos. O primeiro (proibição de excesso) deve ser utilizado para analisar se a norma que cria uma intervenção ou exação atinge o núcleo essencial de um direito fundamental.²⁴⁰ Em matéria tributária, especificamente, a norma estatal a ser analisada será a que cria ou aumenta o tributo ou a penalidade pecuniária; o direito fundamental potencialmente violado será, na maioria das vezes, o direito à propriedade, liberdade e dignidade da pessoa humana.

Para confirmar se os ensinamentos doutrinários desenvolvidos nos capítulos anteriores coincidem com a forma com que o Supremo Tribunal Federal utiliza o postulado normativo da vedação de excesso (de modo geral) e a proibição de confisco (de maneira específica quando se trata de questões tributárias), este capítulo analisará os acórdãos da Suprema Corte que tratam de ambos os temas. A pesquisa com foco nos julgados do STF se justifica porquanto o objetivo geral deste trabalho é a verificação da possível confiscatoriedade das multas tributárias previstas na Lei do ICMS de Alagoas (Lei Estadual nº 5.900/1996). Trata-se de matéria constitucional, decidida em última instância pelo Supremo Tribunal Federal (fora da competência do Superior Tribunal de Justiça, portanto).

Decisões locais, no entanto, também foram objeto de análise. No âmbito administrativo, a Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas (Sefaz/AL), por meio de seus órgãos de julgamento, vem mantendo as cobranças de multas possivelmente confiscatórias. Ao apresentar suas impugnações contra as autuações fiscais, os contribuintes que sustentam o

²³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 188.

²⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 180.

caráter excessivo das penalidades tributárias locais não têm seus argumentos analisados em face do argumento de impossibilidade de apreciação de matéria constitucional pelo órgão fazendário.²⁴¹

Na esfera judicial não foram muitos os casos submetidos ao Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas (TJAL) sobre o tema. A maioria das decisões em que a expressão “confisco tributário” aparece diz respeito a situações de utilização de meio coercitivo para cobrança de tributos em que a vedação ao confisco foi invocada.²⁴² Em um dos poucos julgados locais, o TJAL manifestou entendimento no sentido de que uma multa moratória de 60% do valor do tributo não se apresenta confiscatória.²⁴³

Na esfera judicial, o TJAL manifestou entendimento no sentido de que uma multa moratória de 60% do valor do tributo, na redação anterior às recentes alterações legislativas, não se apresenta confiscatória.²⁴⁴ Em outro julgado, decidiu o TJAL que a multa, que chegava a aproximadamente R\$ 300.000,00, também não se apresentava excessiva. Do acórdão colhe-se o seguinte trecho: “o valor da multa alcançou o montante impugnado em razão do comportamento da apelante enquanto contribuinte, que se manteve inerte por sua conta e risco”.²⁴⁵ A controvérsia se referia às sanções previstas nos arts. 122 e 123, XV, da Lei nº 5.900/96, de 20 (vinte) UPFAL por mês, ou fração de mês, e de 1% do faturamento bruto da empresa, consideradas não exorbitantes pelo Tribunal.²⁴⁶

Se, de um lado, a quantidade de decisões sobre o assunto no TJAL é insignificante e a competência do STJ se limita à apreciação de matérias infraconstitucionais; de outro, o volume de casos submetidos ao STF é bastante elevado, as multas que foram julgadas por este

²⁴¹ ALAGOAS. Secretaria de Estado da Fazenda. Conselho Tributário Estadual. 2ª Câmara. **Processo Administrativo SF n. 1500-010674/2008**. Recurso Ordinário. Relator Pedro Ícaro Cavalcante de Barros. Sessão Ordinária n. 13. Jul. 5 abr. 2013. Acórdão n. 84/2013. Disponível em: file:///C:/Users/iris/Downloads/ACORDAO2013A.pdf. Arquivo eletrônico, p. 342-350. Acesso em: 5 jan. 2017.

²⁴² ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 1ª Câmara Cível. **Remessa Necessária n. 0717589-08.2015.8.02.0001**. Relator Des. Tutmés Airan de Albuquerque Melo. Jul. 9 nov. 2018; ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 1ª Câmara Cível; **Remessa Necessária n. 0000120-96.2012.8.02.0032**. Relator Des. Tutmés Airan de Albuquerque Melo. Jul. 20 mar. 2013; ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 3ª Câmara Cível. **Apelação n. 0007466-07.2006.8.02.0001**. Relator Des. Eduardo José de Andrade. Jul. 3 mar. 2011; ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 1ª Câmara Cível. **Remessa Necessária n. 0016952-84.2004.8.02.0001**. Relator Des. Tutmés Airan de Albuquerque Melo. Jul. 25 mai. 2011; ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 1ª Câmara Cível. **Remessa Necessária n. 0500583-91.2007.8.02.0052**. Relator Des. Tutmés Airan de Albuquerque Melo. Jul. 17 dez. 2012.

²⁴³ ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível n. 2011.003428-7**. Relator Des. Pedro Augusto Mendonça de Araújo. Jul. 10 set. 2012.

²⁴⁴ ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível n. 2011.003428-7**. Relator Des. Pedro Augusto Mendonça de Araújo. Jul. 10 set. 2012.

²⁴⁵ ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível n. 0002930-84.2005.8.02.0001**. Relator Des. Pedro Augusto Mendonça de Araújo. Jul. 8 mar. 2012, p. 6.

²⁴⁶ ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível n. 0002930-84.2005.8.02.0001**. Relator Des. Pedro Augusto Mendonça de Araújo. Jul. 8 mar. 2012.

Tribunal são bastante variadas, sendo sua a competência para decidir, em última instância, matéria constitucional. A escolha da jurisprudência da Suprema Corte como base para a verificação da possível confiscatoriedade das multas tributárias previstas na Lei do ICMS do Estado de Alagoas (Lei Estadual n. 5.900/1996) se revela, portanto, adequada.

Analisar-se-á, pois, neste capítulo a forma como o Supremo Tribunal Federal utiliza o postulado normativo da vedação de excesso (de modo geral) e a proibição de confisco (de maneira específica quando se trata de questões tributárias) em seus julgados, verificando-se se há uma aproximação ou um distanciamento dos ensinamentos doutrinários apresentados nos capítulos anteriores.

4.1 A “vedação de excesso”: critérios da pesquisa realizada

Para se descobrir o que significa, em amplo sentido, “vedação de excesso” para o Supremo Tribunal Federal, realizou-se uma pesquisa eletrônica na página oficial do STF, mantida na rede mundial de computadores (www.stf.jus.br), utilizando os critérios a seguir indicados: buscou-se a expressão “vedação de excesso”²⁴⁷ na jurisprudência do Tribunal, na modalidade “pesquisa livre”, o que resultou num total de 155 acórdãos.²⁴⁸ Inicialmente foram selecionados os acórdãos relativos a julgamentos proferidos entre 2009 e 2019, num total de 102 decisões.

Destas, foram excluídos os julgados cujo inteiro teor não se apresentava em formato eletrônico, mas apenas digitalizado, ou seja, que não admitiam busca automática por palavras na integralidade do documento, totalizando 75 decisões. Esta amostra (75 acórdãos) foi analisada da seguinte forma: buscou-se no inteiro teor dos julgados a palavra “excesso”, de modo que se pudesse verificar de que excesso o STF estava a tratar. Foram descartados os julgados que continham menção a outro tipo de excesso, sem relação alguma com a “vedação de excesso” aqui buscada (por exemplo, julgados sobre “excesso de prazo”, “excesso de linguagem” etc.).

²⁴⁷ A expressão foi buscada entre aspas simples, tendo em vista as recomendações de “pesquisa livre” constantes da página oficial do Supremo Tribunal Federal. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaPesquisaGeral&pagina=ajudaPesquisaJurisprudencia&popup=S#PESQUISALIVRE>. Acesso em 12/4/2019.

²⁴⁸ Além dos 155 acórdãos, a pesquisa teve como resultado 55 decisões monocráticas, 16 decisões da Presidência, 1 questão de ordem, 56 informativos de jurisprudência e 1 coletânea de acórdãos. No entanto, apenas os acórdãos foram considerados na amostra analisada. Não há súmulas ou súmulas vinculantes sobre o tema. A despeito de a pesquisa não mostrar em apartado nenhum acórdão com repercussão geral reconhecida, da análise individualizada dos julgados verifica-se a existência de 3 recursos desse tipo, os quais integram a amostra.

Descartados os acórdãos que se referiam a outro tipo de excesso, restou um total de 30 julgados relativos ao tema pesquisado, das mais diversas áreas do Direito (penal, civil, tributário, ambiental, constitucional etc.). A integralidade desses acórdãos foi analisada e foram transcritos os trechos que continham menção à palavra “excesso”, de modo que se pudesse verificar o contexto em que tal palavra se encontrava inserida. Após isso, todos os trechos foram agrupados e organizados por tema (por exemplo: “vedação de excesso como sinônimo de proporcionalidade”, “vedação de excesso como subprincípio” etc.). Posteriormente, cada um dos julgados foi reanalisado com a finalidade de se descobrir o que é, em amplo sentido, “vedação de excesso” para o STF.

4.2 Análise da jurisprudência sobre o tema “vedação de excesso”

Inicialmente, quando do agrupamento dos julgados que contêm abordagem semelhante do tema, percebeu-se que a vedação ou proibição de excesso para o Supremo Tribunal ora mostra-se como (a) *sinônimo ou concretização da proporcionalidade*,²⁴⁹ ora como (b) *subprincípio* a ela relacionado.²⁵⁰ Apresenta-se em alguns julgados como (c) *expressão dos*

²⁴⁹ Os acórdãos relativos à vedação de excesso como *sinônimo ou concretização da proporcionalidade* são: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 152752/PR**. Relator Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Jul. 4 abr. 2018; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 966177/RS**. Questão de Ordem. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 7 jun. 2017; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 118533/MS**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Jul. 23 jun. 2016; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 627189/SP**. Repercussão geral. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Jul. 8 jun. 2016; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 109135/PI**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 14 mai. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 111844/SP**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 24 mai. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 104312/SP**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 21 set. 2010; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 103529/SP**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 3 out. 2010; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 110248/MS**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 27 mar. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 99832/MG**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 17 nov. 2009; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 104339/SP**. Relator Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Jul. 10 mai. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 29/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 16 fev. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 30/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 16 fev. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 5135/DF**. Relator Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Jul. 9 nov. 2016; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 104339/SP**. Relator Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Jul. 10 mai. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 103362/PI**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 6 mar. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4578/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 16 fev. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4638/DF**. Referendo em Medida Cautelar. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 8 fev. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Habeas Corpus n. 111464/MG**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 13 dez. 2011.

²⁵⁰ Os acórdãos relativos à vedação de excesso como *subprincípio* da proporcionalidade são: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 291/DF**. Relator Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Jul. 28 out. 2015; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 603583/RS**. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 26 out. 2011.

*direitos fundamentais*²⁵¹; em outros como (d) *exteriorização da observância destes direitos*²⁵² ou, ainda, como (e) *parâmetro de hermenêutica constitucional das limitações a direitos fundamentais*.²⁵³ Funciona como (f) *limitação ao poder de legislar do Estado*²⁵⁴ de modo geral e, especificamente, como (g) *limitação material ao poder de tributar*.²⁵⁵⁻²⁵⁶

Da leitura dos acórdãos que consideram a vedação ao excesso *sinônimo ou concretização da proporcionalidade* (a), verifica-se que é em matéria penal que tal sentido é atribuído à expressão com mais frequência. Em *habeas corpus* no qual a controvérsia girou em torno da vedação à proteção deficiente, que estaria consubstanciada se o interesse do sistema de Justiça não se sobrepujasse à presunção de inocência, a Corte resumiu a questão: “para tornar uma longa história curta, em matéria penal, *proporcionalidade significa*

²⁵¹ O acórdão relativo à vedação de excesso como *expressão dos direitos fundamentais* é o seguinte: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 118533/MS**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Jul. 23 jun. 2016.

²⁵² O acórdão relativo à vedação de excesso como *exteriorização da observância dos direitos fundamentais* é o seguinte: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 565048/RS**. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 29 mai. 2014.

²⁵³ Os acórdãos relativos à vedação de excesso como *parâmetro de hermenêutica constitucional das limitações a direitos fundamentais* são: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 347/DF**. Medida cautelar. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 9 set. 2015; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 745745/MG**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 2 dez. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 727864/PR**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 4 nov. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 54/DF**. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 12 abr. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 118533/MS**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Jul. 23 jun. 2016; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 763667/CE**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 22 out. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento n. 598212/PR**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 25 mar. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 581352/AM**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 29 out. 2013.

²⁵⁴ Os acórdãos relativos à vedação de excesso como *limitação ao poder de legislar do Estado* são: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 565048/RS**. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 29 mai. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 109135/PI**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 14 mai. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 111844/SP**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 24 abr. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 104312/SP**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 21 set. 2010; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 103529/SP**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 3 ago. 2010; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 110248/MS**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 27 mar. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 99832/MG**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 17 nov. 2009; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Penal n. 470/MG**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 17 dez. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 966177/RS**. Repercussão geral e Questão de Ordem. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 7 jun. 2017; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 29/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 16 fev. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 30/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 16 fev. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Habeas Corpus n. 106442/MS**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 30 nov. 2010.

²⁵⁵ O acórdão relativo à vedação de excesso como *limitação material ao poder de tributar do Estado* é o seguinte: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 565048/RS**. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 29 mai. 2014.

²⁵⁶ Alguns julgados foram enquadrados em mais de um grupo, razão pela qual podem aparecer mais de uma vez nas notas de rodapé anteriores, porém em diferente abordagem do tema.

proibição do excesso e vedação da proteção deficiente” (os grifos não constam do original).²⁵⁷ Nesse julgado, o foco da controvérsia não era a proibição de excesso, mas o inverso, a saber, vedação à proteção deficiente.

Noutra decisão, ao invés de sinônimos (proporcionalidade e vedação de excesso), o STF considerou a vedação contra excessos estatais como uma *operacionalização da proporcionalidade*, conforme restou afirmado numa questão de ordem em repercussão geral relativa a recurso extraordinário: “o princípio da proporcionalidade opera tanto na esfera de proteção contra excessos estatais quanto na proibição de proteção deficiente; *in casu*, flagrantemente violado pelo obstáculo intransponível à proteção de direitos fundamentais da sociedade de impor a sua ordem penal”.²⁵⁸

A Lei de Drogas foi objeto da controvérsia instaurada em outro *habeas corpus* em que, mais uma vez, a vedação ao excesso está relacionada à proporcionalidade. Nesse caso, estão sendo tratadas como sinônimas. Para o STF, conforme esse julgado, a proporcionalidade também pode ser denominada “princípio do devido processo legal em sentido substantivo, ou ainda, princípio da proibição do excesso”.²⁵⁹

Nos autos de um recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ao proferir seu voto, o ministro relator tratou do conteúdo jurídico do princípio da precaução no âmbito do direito ambiental e da proteção da saúde, quando sustentou que “a proporcionalidade há de ser entendida e aplicada sempre, como consagrado na doutrina, em sua dupla manifestação: como proibição de excesso e de insuficiência, tanto no plano da fundamentação quanto na esfera das conclusões”.²⁶⁰

Os acórdãos analisados acima consideram, pois, a vedação ao excesso como *sinônimo de proporcionalidade ou como uma forma de aplicá-la, de utilizá-la ou de concretizá-la*. Observa-se, ainda, que em todos os casos analisados em que a proibição ao excesso foi utilizada desste modo (como sinônimo ou forma de concretização da proporcionalidade), constatou-se uma possível violação a direitos fundamentais, tendo-se recorrido a tal critério (vedação de excesso) para evitar que os direitos envolvidos sofressem restrição excessiva, impedindo-se que seu núcleo essencial fosse atingido.

²⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* n. 152752/PR. Relator Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Jul. 4 abr. 2018. p. 178.

²⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário* n. 966177/RS. Questão de Ordem. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 7 jun. 2017. p. 2.

²⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* n. 104339/SP. Relator Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Jul. 10 mai. 2012. p. 7.

²⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário* n. 627189/SP. Repercussão geral. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Jul. 8 jun. 2016. p. 30.

A vedação de excesso como *subprincípio da proporcionalidade* (b) pode ser encontrada quando do julgamento de uma arguição de descumprimento de preceito fundamental, onde se verificou se o art. 235 do Código Penal (que previa o crime de “pederastia ou outro ato de libidinagem”) havia sido recepcionado pela CR/88. Concluiu o ministro relator que “se está diante de um caso em que a lei previu uma resposta manifestamente desproporcional à gravidade da conduta praticada, especialmente à luz do *subprincípio da necessidade ou da vedação do excesso*, e para a qual o regime disciplinar militar é mais do que suficiente”²⁶¹ (os grifos não constam do original).

Importante observar que nesse julgado a vedação ao excesso se apresentou como um *subprincípio* vinculado à proporcionalidade, confundindo-se com um dos testes desta, o da necessidade. Para o relator, o princípio da proporcionalidade possui três subprincípios a ele vinculados, quais sejam: o subprincípio da adequação, o *subprincípio da necessidade (ou vedação do excesso)* e o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito.²⁶²

Também restou considerado no julgamento de um recurso extraordinário em que se analisou a possível inconstitucionalidade da exigência constante do inciso IV, art. 8º do Estatuto da OAB (Lei nº 8.906/94), isto é, a aprovação em Exame de Ordem como requisito indispensável à atuação profissional do advogado. No caso, aventou-se ofensa ao núcleo essencial do direito fundamental à liberdade de profissão e, por conseguinte, violação à vedação ao excesso.

Ainda no exame da proporcionalidade da exigência, acrescentou que o denominado subprincípio da vedação do excesso, “normalmente traduzido na expressão ‘não se abatem pardais disparando canhões’, atribuída ao jurista alemão Jellinek, envolve a análise dos meios alternativos à medida restritiva, impondo ao poder público que escolha o modo menos gravoso aos direitos fundamentais”.²⁶³ A análise de medidas alternativas faz parte do teste da *necessidade* (um dos três testes da proporcionalidade, aqui tratado como subprincípio daquele). Sob essa ótica, necessidade e vedação ao excesso seriam sinônimos.

Em outros casos analisados, a proibição de excesso se aproxima ainda mais dos direitos fundamentais, podendo ser considerada uma *expressão* destes (c), *exteriorização de sua observância* (d) ou *parâmetro de hermenêutica constitucional* das limitações a direitos fundamentais (e). Alguns acórdãos demonstram tal assertiva. Considerando a vedação ao

²⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 291/DF**. Relator Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Jul. 28 out. 2015. p. 24.

²⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 291/DF**. Relator Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Jul. 28 out. 2015. p. 14.

²⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 603583/RS**. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 26 out. 2011. p. 21.

excesso como *expressão dos direitos fundamentais* (c), pode ser citado um *habeas corpus* em que a discussão girou em torno de saber se o crime de tráfico de drogas privilegiado (com aplicação de causa de diminuição de pena) se submete ao regime jurídico dos crimes equiparados a hediondos. Ao analisar os “mandados de criminalização”, ou seja, as normas constitucionais que determinam expressamente a criminalização de condutas, sustenta um dos ministros julgadores que tais mandados seriam dirigidos diretamente ao legislador para que edite normas infraconstitucionais que protejam os bens e os valores constitucionalmente consagrados.

Tais disposições traduziriam, em seu entendimento, importante feição dos direitos fundamentais, a saber, sua feição objetiva na ordem constitucional. Estaria o Estado obrigado “não apenas a observar os direitos de qualquer indivíduo em face do poder público, como, também, a garantir os direitos fundamentais contra agressão de terceiros”.²⁶⁴

A vedação de excesso, considerada como uma *exteriorização da observância de direitos fundamentais* (d), no caso, o direito fundamental à liberdade de exercício de atividade profissional ou econômica pelo contribuinte, foi analisada num recurso extraordinário em cujo cerne se encontra a legislação do Estado do Rio Grande do Sul, que submete o contribuinte, quando em débito, à prestação de garantias reais ou fidejussórias para obter autorização alusiva à impressão de talonário de notas fiscais. O contribuinte se insurgiu contra a exigência, sob o argumento de configurar meio coercitivo para a cobrança de tributos.

Segundo o relator, as normas estaduais instituidoras de “sanções políticas” como a de que ora se cuida devem ser julgadas sob o ângulo do conflito com o direito fundamental de livre-iniciativa e com o devido processo legal. Ao fazer tal análise, concluiu o julgador que há uma “restrição desarrazoada à liberdade fundamental de exercício de atividades profissionais e econômicas”²⁶⁵, o que não é autorizado ao legislador, haja vista que o “direito à liberdade de exercício de atividade econômica *exterioriza-se pela proibição de excesso*”²⁶⁶ (os grifos não constam do original). Afirma ser inadmissível que o poder de tributar anule direitos fundamentais. A anulação do direito à liberdade aqui evitada pode ser compreendida como a violação de seu núcleo essencial, tal qual o STF tentou evitar nos outros julgamentos analisados neste trabalho.

²⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* n. 118533/MS. Relatora Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Jul. 23 jun. 2016. p. 37.

²⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário* n. 565048/RS. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 29 mai. 2014. p. 9.

²⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário* n. 565048/RS. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 29 mai. 2014. p. 11.

A vedação ao excesso como *parâmetro de hermenêutica constitucional* das limitações a direitos fundamentais (e) restou demonstrada de forma bastante explícita quando do julgamento de uma medida cautelar em arguição de descumprimento de preceito fundamental em que se discutiu a situação degradante das penitenciárias no Brasil e o quadro de violação massiva e persistente de direitos fundamentais que tal situação proporciona, o que possibilita caracterizar o sistema penitenciário nacional como um “estado de coisas inconstitucional”.²⁶⁷ Restou assentado naquela oportunidade que as limitações a direitos fundamentais “sujeitam-se a uma exegese necessariamente restritiva, sob pena de ofensa a determinados *parâmetros de índole constitucional*, como, por exemplo, aqueles fundados na [...] *proibição de excesso*”²⁶⁸ (os grifos não constam do original).

Portanto, a interpretação das normas que limitam direitos fundamentais deve ser realizada de modo restritivo, recorrendo-se a parâmetros constitucionais como o que se funda na proibição de excesso. De tal assertiva decorre, pois, que na CR/88 há um parâmetro que a vedação de excesso tem como base. Não esclarece o voto se o parâmetro em que a proibição de excesso se funda é a proporcionalidade. Argumento semelhante consta em outros recursos julgados no âmbito do STF.²⁶⁹⁻²⁷⁰

A menção à vedação de excesso como parâmetro constitucional (não necessariamente hermenêutico) consta na ementa de alguns julgados, sem que, contudo, haja referência alguma ou fundamentação a ela relativa no inteiro teor dos referidos acórdãos. O texto das ementas é o seguinte: “Controle jurisdicional de legitimidade da omissão do poder público: atividade de fiscalização judicial que se justifica pela necessidade de observância de certos parâmetros constitucionais (proibição de retrocesso social, proteção ao mínimo existencial, vedação da proteção insuficiente e proibição de excesso)”.²⁷¹ A despeito da ausência de menção no inteiro teor, da leitura da ementa completa dos julgados é possível perceber que a proibição de excesso funcionaria como parâmetro, ou seja, como limite constitucional a ser observado pelo Estado em situações cuja omissão possa acarretar violação excessiva a direitos fundamentais.

²⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 347/DF**. Medida cautelar. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 9 set. 2015. p. 30.

²⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 347/DF**. Medida cautelar. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 9 set. 2015. p. 169.

²⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 763667/CE**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 22 out. 2013.

²⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento n. 598212/PR**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 25 mar. 2014.

²⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 581352/AM**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 29 out. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 745745/MG**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 2 dez. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 727864/PR**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 4 nov. 2014.

Há acórdãos que consideram a vedação ao excesso como *limitação ao poder de legislar* do Estado (de modo geral) (f) e como *limitação material ao poder de tributar* (g), especificamente. Quanto ao poder de legislar de modo geral, tal limitação restou enfatizada quando do julgamento de um *habeas corpus*²⁷² em que se afirmou que a proporcionalidade tem como objetivo evitar o abuso do Poder Público no exercício de suas funções, *especialmente no desempenho da atividade de caráter legislativo*. Para o relator, “o postulado em questão [proporcionalidade], enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, atua como verdadeiro *parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais*”²⁷³ (os grifos não constam do original). Observa-se que, para tal ministro, o princípio da proporcionalidade, em sua função de limitação de excessos, proíbe que o desempenho das atividades estatais de caráter legislativo culmine na prática de abusos por parte do Poder Público.²⁷⁴

Quando do julgamento de determinada ação penal, sustentou-se que “a atuação do legislador sempre estará limitada pelo princípio da proporcionalidade, em sua bivalente compreensão: como proibição de excesso (*Übermassverbot*) e como proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*)”²⁷⁵ (os grifos constam do original). Explica o julgador que, “no primeiro caso, o princípio da proporcionalidade funciona como parâmetro de aferição da constitucionalidade das intervenções nos direitos fundamentais como proibições de intervenção”²⁷⁶. Verifica-se, pois, que a vedação ao excesso se apresenta como um modo de funcionamento da proporcionalidade, cujo objetivo é proibir que a atuação do legislador atinja esses direitos.

A vedação ao excesso como *limitação material ao poder de tributar* (g) consta em acórdão relativo ao julgamento de recurso extraordinário em que se afirmou que a proibição de excesso se apresenta como uma limitação à prática de excessos normativos pelo Estado, especialmente no que se refere à atividade tributária. Nas palavras do julgador, “o direito do

²⁷² Este acórdão foi analisado anteriormente, quando se atribuiu à “vedação de excesso” o significado de operacionalização, concretização ou manifestação da proporcionalidade. Está sendo reanalisado neste momento, pois o relator também considera (a “vedação de excesso”), em outro trecho de seu voto, limitação ao poder de legislar do Estado.

²⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* n. 109135/PI. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 14 mai. 2013, p. 20.

²⁷⁴ No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* n. 99832/MG. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 17 nov. 2009. p. 29; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* n. 110248/MS. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 27 mar. 2012, p. 16-17; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* n. 111844/SP. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 24 mai. 2012. p. 15-16.

²⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Penal* n. 470/MG. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 17 dez. 2012. p. 2.322.

²⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Penal* n. 470/MG. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 17 dez. 2012. p. 2.322.

contribuinte ao livre exercício de sua atividade profissional ou econômica, cuja prática legítima – qualificando-se como limitação material ao poder do Estado – *inibe a Administração Tributária, em face do postulado que consagra a proibição de excesso*”²⁷⁷ (os grifos não constam do original).

4.3 Resultado da análise: o que é “vedação de excesso” para o STF?

Da análise dos acórdãos acima é possível chegar a algumas conclusões a respeito do que a vedação ao excesso representa para o Supremo Tribunal Federal. A despeito da ênfase dada inicialmente a algumas conotações desse postulado (como sinônimo de proporcionalidade, como subprincípio jurídico, como critério hermenêutico, como limitação ao poder de tributar ou à atividade legislativa do Estado etc.), verifica-se que em todos os casos analisados, seja em matéria penal, ambiental, eleitoral ou tributária, há risco de violação excessiva a direitos fundamentais.

A proibição de excesso é, pois, utilizada pela Corte Constitucional brasileira para a aferição da proporcionalidade de medidas estatais, especificamente para evitar que atos legislativos os mais diversos possam vir a atingir o núcleo essencial de tais direitos, o que para alguns ministros se enquadra no teste de necessidade da medida, um dos testes inerentes à verificação da proporcionalidade das normas jurídicas.

Observa-se, de um lado, uma aproximação da forma como a vedação de excesso é utilizada pelo STF com aquela que a doutrina recomenda, no sentido de que a vedação ao excesso visa evitar a violação do núcleo essencial dos direitos fundamentais, normas que em geral se enquadram na categoria dos princípios. De outro, contudo, verifica-se que há uma confusão quanto ao uso de postulados distintos, como o da proporcionalidade e o da razoabilidade com a proibição de excesso. Em verdade, este último postulado é utilizado pelo STF como um dos testes da proporcionalidade (o da necessidade).

Apesar de ser plausível enquadrar a proibição de excesso e a razoabilidade no exame da proporcionalidade em sentido estrito, para Ávila, se a proporcionalidade em sentido estrito for compreendida como amplo dever de ponderação de bens, princípios e valores, no qual a promoção de um não tem como consequência a aniquilação de outro, a proibição de excesso

²⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 565048/RS**. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 29 mai. 2014. p. 22-23.

será incluída no exame da proporcionalidade²⁷⁸ (e não no da necessidade, como vem sendo utilizado pelo STF).

Relembre-se, ainda, que um postulado normativo não pode ser diretamente violado, por se tratar de metanorma. Violadas são as normas (princípios e regras) que deixam de ser devidamente aplicadas. A inobservância do postulado decorre do fato de não serem as normas interpretadas de acordo com sua estruturação. Nos acórdãos analisados se apresentam bastante nítidas as situações de possível violação ao núcleo essencial de princípios jurídicos (normas relativas a direitos fundamentais) por meio de regras as mais diversas, bem como a utilização da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade como critérios de interpretação e aplicação das normas jurídicas, independentemente da terminologia adotada pela Corte Constitucional e da confusão que tem feito no uso dos postulados normativos.

4.4 A vedação de excesso em matéria tributária (ou proibição de confisco)

Este tópico se inicia com uma introdução à vedação ao confisco em matéria tributária. Serão apresentados alguns acórdãos relativos à possível excessividade de tributos e, apenas no tópico seguinte, se ingressará no tema referente às multas fiscais, oportunidade em que será mostrada e detalhada a pesquisa de jurisprudência realizada no âmbito do STF.

Em tema de tributação, especificamente, a vedação ao excesso se revela na proibição de utilização de tributos (e também de multas por descumprimento de obrigações tributárias, como se verá) com efeito de confisco (CR/88, art. 150, IV). Sobre o assunto foram submetidas a julgamento no STF diferentes espécies tributárias, pelos mais diversos motivos, como majoração de alíquota, mudança de regime de tributação etc. Podem ser citados, exemplificativamente, julgados relativos aos tributos a seguir: (a) Contribuição de Seguridade Social de Servidores Inativos;²⁷⁹ (b) ICMS;²⁸⁰ (c) Taxa de Renovação de Credenciamento no DETRAN/SP;²⁸¹ e (d) Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).²⁸²

No primeiro julgado, relativo à Contribuição de Seguridade Social de Servidores

²⁷⁸ ÁVILA, Humberto B. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 204.

²⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 2010-MC**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 30 set. 1999.

²⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4628/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 17 set. 2014.

²⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 845319-AgRg/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 4 ago. 2015.

²⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 986036-AgRg/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 18 nov. 2016.

Inativos,²⁸³ o STF verificou que a alíquota da contribuição instituída, quando somada ao IRPF incidente sobre a mesma base (provento dos servidores), chegaria ao patamar de 47%, montante que o Tribunal entendeu ser confiscatório. Para a Corte, o confisco restaria configurado quando o *efeito cumulativo* decorrente de *múltiplas incidências* tributárias criadas pela *mesma entidade* afetar de maneira *substancial e irrazoável* o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte, comprometer o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita ou a regular satisfação das necessidades vitais do contribuinte. Entendeu o Tribunal que a atividade estatal se acha condicionada ao “princípio” da razoabilidade e que, se não houver diretriz objetiva e genérica, deve ser usado o “princípio” da proporcionalidade.

Quanto ao regime instituído pelo Protocolo nº 21/2011 do ICMS (segundo julgado analisado),²⁸⁴ restou discutida naqueles autos a nova sistemática de tributação criada pelo Protocolo. Para o STF, o princípio do não confisco, que encerra *direito fundamental do contribuinte*, restou violado em seu núcleo essencial em face da nova sistemática, que legitimou a aplicação de alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem e que exige *novo percentual* (diferencial de alíquota) na unidade destinatária final quando o adquirente não for contribuinte do referido tributo. Nas razões de julgamento, constou informação de que estaria havendo *apreensão de mercadorias* por parte dos Estados, quando inadimplido o tributo objeto da controvérsia. Para o Tribunal, a retenção equivaleria ao confisco. De acordo com o voto, não seria o novo regime, mas a apreensão ilegal de mercadorias é que violaria o “princípio” constitucional invocado.

No que se refere à Taxa de Renovação de Credenciamento no Detran/SP (terceiro julgado mencionado),²⁸⁵ restou discutido se o aumento de 10 para 550 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (UFESPs) seria confiscatório. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) havia decidido que o valor da taxa se encontra no âmbito de discricionariedade do legislador, não podendo ser modificado pelo Judiciário. Para o STF, uma mudança de posicionamento culminaria no reexame dos fatos e das provas e na análise de matéria infraconstitucional, situações vedadas pelas Súmulas 279 e 280, respectivamente. Não houve análise do mérito desse recurso.

²⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 2010-MC**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 30 set. 1999.

²⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4628/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 17 set. 2014.

²⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 845319-AgRg/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 4 ago. 2015.

No quarto julgado, relativo à correção da tabela progressiva do IRPF,²⁸⁶ o STF entendeu que a correção da tabela não afronta a vedação ao confisco tributário, sendo matéria reservada à lei. De acordo com o acórdão, não cabe ao Judiciário fixar índices de correção, por restar ausente disposição legal nesse sentido. Entendeu o STF, portanto, não ser possível ao Judiciário atuar como legislador positivo. Há alguns julgados nesse mesmo sentido.²⁸⁷ Poderia, contudo, a Corte Constitucional declarar a inconstitucionalidade da ausência de critério de correção monetária da tabela progressiva do IRPF sem, necessariamente, determinar a aplicação deste ou daquele índice, oportunidade em que estaria exercendo as atribuições do legislador.

São muitos os casos de tributos, das mais variadas espécies (impostos, taxas, contribuições etc.), com possível efeito confiscatório discutido no STF. Situação que causa maior espanto, contudo, é a que se refere às multas tributárias. Há inúmeros processos naquele Tribunal onde se questiona, desde a década de 1960, o excesso das sanções cobradas pela União e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Abusos decorrentes da fixação e aplicação de penalidades em patamar excessivo foram (e continuam sendo) cometidos por entes de todas as esferas do Governo. Analisá-los, verificando de que modo a Suprema Corte tem decidido os casos que envolvem tais abusos, é o objetivo do próximo tópico.

4.5 Proibição de confisco de multas tributárias: critérios da pesquisa realizada

Sobre a impossibilidade de as multas tributárias serem estabelecidas em patamares com efeitos equivalentes ao confisco, há inúmeros julgados na Suprema Corte. Para que se pudesse estudá-los, realizou-se uma pesquisa eletrônica na página oficial do Supremo Tribunal Federal, mantida na rede mundial de computadores (www.stf.jus.br), utilizando os critérios a seguir indicados: buscou-se a expressão “confisco tributário”²⁸⁸ na jurisprudência

²⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 986036-AgRg/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 18 nov. 2016.

²⁸⁷ No mesmo sentido; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 982682/SP**. Relator Min. Dias Toffoli. Segunda Turma. Jul. 2 dez. 2016; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 966484/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 8 out. 2016; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 385337/DF**. Relator Min. Dias Toffoli. Segunda Turma. Jul. 25 jun. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 388312/MG**. Relator Min. Marco Aurélio. Relatora p/ acórdão Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Jul. 1 ago. 2011.

²⁸⁸ A expressão foi buscada entre aspas simples, tendo em vista as recomendações de “pesquisa livre” constantes do sítio oficial do Supremo Tribunal Federal. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaPesquisaGeral&pagina=ajudaPesquisaJurisprudencia&popup=S#PESQUISALIVRE>. Acesso em 12/4/2019.

do Tribunal (modalidade “pesquisa livre”), o que resultou num total de 92 acórdãos.²⁸⁹ A estes, foram somados 5 julgados com repercussão geral reconhecida (com julgamento de mérito ou não), totalizando 97 decisões da Corte.

Desse total (97 acórdãos), observou-se da leitura de todas as ementas que 42 deles se referem a multas fiscais e foram proferidos no período de 1998 a 2018; 48 acórdãos se referem a tributos variados e foram proferidos no período de 1986 a 2018; e 7 acórdãos se referem a matéria diversa (ex.: crime, multa processual, multa administrativa, depósito judicial etc.). O objeto dessa análise são, portanto, os 42 julgados relativos às multas tributárias, em seu inteiro teor, aos quais foram somados outros, citados como precedentes pelo STF nos julgamentos mencionados (mais 12 acórdãos), considerados como integrantes do resultado da pesquisa.

O total de acórdãos que compõem a amostra é, portanto, 54 (cinquenta e quatro). São 42 (quarenta e dois) julgados relativos a multas fiscais que resultaram da “pesquisa livre” do tema “confisco tributário”, mais 12 julgados selecionados entre os que foram utilizados como precedentes das decisões anteriores. Trata-se de acórdãos proferidos entre os anos de 1965 e 2018 (nos últimos 53 anos, portanto), todos relativos à vedação ao confisco de multas tributárias.

Nessa pesquisa, todas as informações dos processos selecionados foram analisadas, inclusive a cópia completa dos autos, quando disponíveis eletronicamente, desde o ajuizamento da demanda até o julgamento final pelo Supremo, com foco principal nos autos de infração ou documento similar (para verificação do dispositivo legal em que se funda a multa e das circunstâncias fáticas que culminaram em sua aplicação), na sentença e no acórdão do Tribunal de Justiça ou regional federal competente para a revisão da matéria. Dos 52 acórdãos analisados, 20 se referem a processos integralmente eletrônicos que foram consultados nos moldes acima indicados. Quanto aos outros 32 acórdãos, a pesquisa se limitou às informações neles constantes e àquelas que poderiam ser buscadas a partir dos dados contidos no julgado. Por exemplo, nas hipóteses em que a decisão do Supremo, proferida em processo físico, indicou o dispositivo legal da multa indicada, consultou-se a legislação relativa à multa, que foi transcrita em arquivo específico para análise.

É importante esclarecer que a totalidade de decisões proferidas pela Suprema Corte nos últimos 53 anos pode ser infinitamente maior do que a amostra encontrada, pois há uma

²⁸⁹ Além dos 92 acórdãos, a pesquisa teve como resultado 1.189 decisões monocráticas, 20 decisões da presidência, 5 julgados com repercussão geral reconhecida e 18 informativos de jurisprudência. Apenas os acórdãos foram considerados na amostra analisada.

pré-seleção pelo STF de julgados que são disponibilizados no banco de dados ofertado à população em seu sítio oficial.²⁹⁰ A pesquisa ora realizada se limita ao banco de dados disponível na consulta pública daquele Tribunal. No entanto, acredita-se que a quantidade de acórdãos analisados (mais de 50 julgados) e o período de tempo a que se referem (mais de 50 anos) fornecerão um resultado satisfatório a respeito do entendimento do STF sobre o assunto.

4.6 Análise da jurisprudência sobre o não confisco tributário aplicado às multas

No que se refere às multas fiscais e aos limites aplicados pela jurisprudência do STF, verifica-se que esse é o objeto da controvérsia instaurada em boa parte dos recursos em que há alegação de confisco tributário. Os contribuintes se insurgem contra a possível inconstitucionalidade das multas em virtude de excessos cometidos pelo Poder Público tanto quanto contra a possível excessividade dos tributos.

De uma análise das decisões do Supremo a respeito do tema “confisco tributário”, observa-se que inicialmente a discussão naquele Tribunal girou em torno da aplicabilidade do princípio do não confisco às multas, ante a ausência de previsão constitucional expressa nesse sentido. Também havia oscilação na jurisprudência a respeito da possibilidade de o Poder Judiciário graduar ou excluir a multa que se apresentasse confiscatória no caso concreto.

Nos idos de 1969, o STF manteve decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que reduziu para o percentual mínimo a penalidade aplicada em grau máximo na origem,²⁹¹ sob o argumento de que se tratou de uma “solução razoável, que não fere a lei nem excede o poder, confiado ao juiz, de dar aos litígios a solução mais justa”.²⁹² Utilizou, para tanto, critérios de *razoabilidade* e *justiça*, do que se conclui que as multas *irrazoáveis* e *injustas* poderiam ser reduzidas pelo Judiciário.

²⁹⁰ VEÇOSO, Fabia Fernandes Carvalho; PEREIRA, Bruno Ramos; PERRUSO, Camila Akemi; MARINHO, Carolina Martins; BABINSKI, Daniel Bernardes de Oliveira; WANG, Daniel Wei Liang; GUERRINI, Estela Waksberg; PALMA, Juliana Bonacorsi de; SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. A pesquisa em direito e as bases eletrônicas de julgados dos tribunais: matrizes de análise e aplicação no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça. **Revista de Estudos Empíricos em Direito**, vol. 1, n. 1, p. 110, jan. 2014.

²⁹¹ No teor do acórdão não consta o número da lei que contém a previsão da penalidade aplicada, mas apenas o dispositivo legal transcrito, qual seja: “Art. 129 - As infrações à legislação pertinente ao imposto sobre vendas e consignações serão punidas com multas que poderão dividir-se em duas partes: uma fixa e outra variável. §1º - A parte fixa, será, no mínimo, de Cr\$ 200,00 e, no máximo de Cr\$ 200.000,00. § 2º - A parte variável, que se aplicará além da parte fixa, nos casos em que a infração implique falta de pagamento do imposto, será, no mínimo, correspondente a uma vez e, no máximo, a cinco vezes o valor do imposto” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 55906/SP**. Relator Min. Luiz Gallotti. Segunda Turma. Jul. 27 maio 1969. p. 6-7).

²⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 55906/SP**. Relator Min. Luiz Gallotti. Segunda Turma. Jul. 27 mai. 1969. p. 7.

Quando de outro recurso extraordinário, restou decidido pelo Tribunal que “o Judiciário pode graduar ou excluir a multa, de acordo com a *gravidade da infração*, e com a importância desta para os *interesses da arrecadação*” (os grifos não constam do original).²⁹³ Outros julgados se fundamentaram no fato de a multa haver se tornado *gravosa* e *exorbitante*²⁹⁴ ou se apresentar manifestamente *abusiva*, o que configurou ilegalidade do fisco,²⁹⁵ justificando a sua redução. Nesse último caso, houve menção do relator à restrição prevista no Código Civil de 1916 (CC/1916), que limitava as cláusulas penais ao *valor da obrigação principal* (art. 920). O CTN também foi invocado (art. 108, IV), por admitir a *equidade*.

Outra fundamentação utilizada pelo Tribunal foi a da possibilidade de o Poder Judiciário reduzir a multa fiscal quando os fatos tiverem ocorrido num período em que o Fisco era *mais tolerante*, quando não se tiver provado *prejuízo* ao Tesouro, restar indefinido o *dolo* do contribuinte²⁹⁶ ou quando a multa tiver assumido, pelo seu montante *desproporcional*, feição confiscatória.²⁹⁷

Os julgados acima mencionados são citados como precedentes nos acórdãos mais recentes. Disso se conclui que, desde antes da Constituição de 1988, mais precisamente desde a década de 1960, entende o STF que as multas não podem ser confiscatórias e que é possível graduá-las ou excluí-las.²⁹⁸

Quanto ao limite da multa a ser aplicada, trata-se de tema que até os dias atuais suscita controvérsia. Para identificar o patamar máximo que as penalidades podem atingir, é necessário identificar os tipos de multas tributárias existentes, pois há condutas que devem ser punidas de modo mais gravoso (sonegação, por exemplo) do que outras (mero atraso no

²⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 61160/SP**. Relator Min. Evandro Lins. Segunda Turma. Jul. 19 mar. 1968. p. 4.

²⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 55906/SP**. Relator Min. Luiz Gallotti. Segunda Turma. Jul. 27 mai. 1969.

²⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974.

²⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 82510/SP**. Relator Min. Leitão de Abreu. Segunda Turma. Jul. 11 maio 1976.

²⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 91707/MG**. Relator Min. Moreira Alves. Segunda Turma. Jul. 11 dez. 1979.

²⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 55906/SP**. Relator Min. Luiz Gallotti. Segunda Turma. Jul. 27 maio 1969; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 61160/SP**. Relator Min. Evandro Lins. Segunda Turma. Jul. 19 mar. 1968; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81550/MG**. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Segunda Turma. Jul. 20 maio 1975; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 82510/SP**. Relator Min. Leitão de Abreu. Segunda Turma. Jul. 11 maio 1976; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 91707/MG**. Relator Min. Moreira Alves. Segunda Turma. Jul. 11 dez. 1979.

pagamento do tributo). Da leitura dos julgados que compõem a amostra analisada, verifica-se que o STF considera a existência de duas espécies de multas fiscais: *moratórias* e *punitivas*. Estas últimas podem ser *isoladas* ou lançadas *de ofício*.²⁹⁹ Mas que características de cada espécie podem ser extraídas dos julgados da Corte Constitucional brasileira?

De alguns acórdãos pode-se obter com nitidez a distinção que o STF faz entre as espécies de multa. Em sede de agravo de instrumento, restou afirmado pelo ministro relator que “no direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício”.³⁰⁰ Observa-se, contudo, que a despeito da afirmação de que são três as espécies, o ministro indica apenas duas (moratórias e punitivas); as do último grupo se subdividem em duas subespécies: isoladas e acompanhadas de lançamento de ofício (ou, simplesmente, “multas de ofício”³⁰¹).

As multas moratórias, conforme julgados da Suprema Corte, decorrem “da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária”, em situação de mero inadimplemento, portanto.³⁰² Devem ser fixadas em “nível compatível com a utilização do instrumento da correção monetária”,³⁰³ com vistas à “reparação da impontualidade do contribuinte”.³⁰⁴ Têm, pois, como objetivo “sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos”.³⁰⁵ Em virtude da função de “desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos”.³⁰⁶ Em outras palavras, a multa moratória precisa ser capaz de “contraindicar e inibir o atraso no pagamento dos tributos, tornando oneroso para o contribuinte tal procedimento. Mas não deve se prestar,

²⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. Apesar de esse julgado considerar que há três espécies de multas, observa-se que a classificação adotada pelo ministro relator é a seguinte: moratórias, punitivas isoladas e punitivas acompanhadas do lançamento de ofício (p. 9). Tendo em vista que as duas últimas espécies compõem o grupo de multas punitivas, considerar-se-á que há penalidades de apenas dois tipos; as do segundo tipo se encontram subdivididas em duas espécies.

³⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 9.

³⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Jul. 18 mai. 2011. p. 35.

³⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 9.

³⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81550/MG**. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Segunda Turma. Jul. 20 mai. 1975. p. 1.

³⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81550/MG**. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Segunda Turma. Jul. 20 mai. 1975. p. 3.

³⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Jul. 18 mai. 2011. p. 15.

³⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Jul. 18 mai. 2011. p. 15.

por outro lado, a abusos, inviabilizando, pela sua excessiva carga, que o contribuinte infrator consiga resgatar sua dívida”.³⁰⁷

Quanto às multas punitivas, de modo geral, pode-se afirmar que são aquelas aplicadas “em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente”.³⁰⁸ Objetivam evitar “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”.³⁰⁹ Trata-se da “típica multa penal, compulsiva, em que, evidentemente, o risco de infração há de ser muito maior do que a vantagem tributária que dela, infração, pudesse decorrer para o contribuinte”.³¹⁰ Devem ter, portanto, “maior potencial repressor”.³¹¹

Entre essas, as multas punitivas acompanhadas do lançamento de ofício, ou simplesmente multas de ofício, se aplicam no caso “dos tributos sujeitos a homologação”,³¹² hipótese em que “a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido”.³¹³ As isoladas, por outro lado, “visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária”,³¹⁴ quando “o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido”.³¹⁵ Trata-se, portanto, de multa devida “por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental”.³¹⁶

A questão do limite das multas tributárias relaciona-se, ainda, com a controvérsia a respeito da base de cálculo das penalidades: ora a legislação elege o montante do tributo devido, ora sobre o valor da própria operação. As multas moratórias e punitivas, em percentuais os mais diversos, incidentes sobre o montante do tributo devido ou sobre a

³⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Jul. 18 mai. 2011. p. 35.

³⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016. p. 1.

³⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Jul. 18 mai. 2011. p. 35.

³¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 24 nov. 2006. p. 27.

³¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Jul. 18 mai. 2011. p. 35.

³¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 9.

³¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 9.

³¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 9.

³¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 9.

³¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 823886/MG**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Segunda Turma. Jul. 7 abr. 2015. p. 3.

operação foram agrupadas por semelhança. A respeito de cada grupo realizou-se uma análise das decisões do Supremo.

Importante mencionar que nesta classificação inicial foram apenas considerados os julgados dos quais se podem extrair todos os elementos necessários à identificação do patamar em que foram fixadas, a saber: natureza (moratória ou punitiva), base de cálculo (montante do tributo ou valor da operação) e percentual. Num segundo momento, serão analisados os julgados relativos a multas que não constam na classificação acima (multas “de revalidação”, por exemplo). Na terceira etapa da análise, o objeto de estudo são os acórdãos que não trazem alguns desses elementos e que não possibilitam, consequentemente, uma análise segura a respeito do montante da penalidade aplicada (por exemplo, julgados que não mencionam ou não analisam a natureza da multa, não indicam a base de cálculo e/ou não fazem qualquer menção ao percentual em que foram fixadas). Em todas as etapas serão verificados tanto os que analisaram o mérito do recurso quanto os que não foram objeto de apreciação do mérito por questões processuais.

Nesta etapa inicial da análise, as multas que continham todos os elementos mencionados acima, necessários à verificação do patamar atingido, foram agrupadas da seguinte forma: (a) *multas moratórias* fixadas na origem no seguinte percentual, incidente sobre o valor do tributo inadimplido: (a.1) 20%;³¹⁷ (a.2) 30%;³¹⁸ (a.3) 50%;³¹⁹ (a.4) 75%;³²⁰ (a.5) 100%;³²¹⁻³²² (a.6) 200%.³²³

Quanto às *multas punitivas* (b), observou-se que existem aquelas: (b.1) *lançadas de ofício*: (b.1.1) em que a base de cálculo é o valor do tributo inadimplido, nos seguintes

³¹⁷ Trata-se da multa prevista na Lei n. 6.374/1989 (que dispõe sobre a instituição do ICMS), do Estado de São Paulo, art. 87: Artigo 87 - O débito fiscal relativo ao imposto declarado ou transcrito pelo fisco, nos termos dos artigos 56 e 58 e a parcela devida por contribuinte enquadrado no regime de estimativa, quando não recolhido no prazo fixado pela legislação fica sujeito à multa de 30% sobre o valor do imposto corrigido monetariamente. § 1º - Essa multa poderá ser reduzida para 5%, 10%, 15%, 20% e 25% se o recolhimento for efetuado com observância do disposto em regulamento. No caso, a multa foi fixada originalmente em 20% do valor inadimplido, provavelmente em virtude da aplicação do § 1º do art. 87 da referida lei.

³¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015.

³¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974.

³²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 777574/PE**. Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015.

³²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81550/MG**. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Segunda Turma. Jul. 20 mai. 1975. p. 3.

³²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 91707/MG**. Relator Min. Moreira Alves. Segunda turma. Jul. 11 dez. 1979, p. 2.

³²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002.

percentuais: (b.1.1.1) 100%;³²⁴ (b.1.1.2) 120%;³²⁵ (b.1.1.3) 150%;³²⁶ (b.1.1.4) 200%;³²⁷ (b.1.1.5) 500%;³²⁸ e outras em que a base de cálculo é o valor da operação (b.1.2), no seguinte percentual: (b.1.2.1) 300%.³²⁹⁻³³⁰ Há, ainda, as *multas punitivas* (b.2) *isoladas*, fixadas no seguinte percentual sobre o valor da operação: (b.2.1) 40%.³³¹

Os percentuais indicados, nos casos de controle difuso de constitucionalidade, referem-se àqueles aplicados na origem, quando da lavratura dos autos de infração ou documento equivalente, contra os quais se insurgiram os contribuintes, independentemente de terem sido afastados, reduzidos ou restabelecidos por decisões posteriores. Nos julgados proferidos em controle concentrado de constitucionalidade, os percentuais indicados se referem àqueles previstos no dispositivo legal impugnado. Sobre cada um dos casos se discorrerá a seguir.

4.6.1 Multas moratórias na jurisprudência do STF

No que se refere às *multas moratórias* (a) fixadas na origem no percentual de 20% do valor do tributo inadimplido³³² (a.1), observa-se a existência de um julgado com repercussão geral reconhecida no âmbito do STF, no qual houve manutenção da penalidade pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP). A Corte não a considerou inconstitucional,³³³ mantendo, portanto, o acórdão anterior. Ou seja, o STF estabeleceu como adequado (não

³²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 1058987/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 1 dez. 2017.

³²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016.

³²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida n. 736090/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 29 out. 2015.

³²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento n. 805745/PR**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 29 mai. 2012.

³²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002.

³²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998. p. 7.

³³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 482281/SP**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Jul. 30 jun. 2009.

³³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011.

³³² Trata-se da multa prevista na Lei n. 6.374/1989 (que dispõe sobre a instituição do ICMS), do Estado de São Paulo, art. 87: Artigo 87 - O débito fiscal relativo ao imposto declarado ou transcrito pelo fisco, nos termos dos artigos 56 e 58 e a parcela devida por contribuinte enquadrado no regime de estimativa, quando não recolhido no prazo fixado pela legislação fica sujeito à multa de 30% sobre o valor do imposto corrigido monetariamente. § 1º - Essa multa poderá ser reduzida para 5%, 10%, 15%, 20% e 25% se o recolhimento for efetuado com observância do disposto em regulamento. No caso, a multa foi fixada originalmente em 20% do valor inadimplido, provavelmente em virtude da aplicação do § 1º do art. 87 da referida lei.

³³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluzo. Tribunal Pleno. Jul. 22 out. 2009.

confiscatório e constitucional) o percentual de 20% do valor do tributo devido como limite às multas moratórias. Os ministros não chegaram a consignar, nesse julgado, que toda e qualquer multa moratória que ultrapassasse o percentual de 20% se revelaria confiscatória. Decidiram, apenas, que não seria o caso de reduzir a multa de 20% para 10%, conforme pleiteado pelo recorrente, por considerarem que o percentual de 20% não afronta o princípio da vedação ao confisco.

Noutro caso submetido ao Tribunal, uma multa moratória fixada em percentual originário de 30% sobre o valor do tributo inadimplido (a.2) foi mantida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região e reduzida pelo STF para 20% do tributo devido.³³⁴ Sustentou o ministro relator, no voto proferido: “Após empreender estudo sobre precedentes mais recentes, observei que as duas Turmas e o Plenário já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório. Este me parece ser, portanto, o índice ideal”.³³⁵

O julgamento relativo à penalidade fixada no patamar de 50% do tributo devido³³⁶ (a.3) remonta ao ano de 1974. Quando do julgamento de recurso extraordinário, o Tribunal entendeu adequado o percentual de 20% sobre o valor do tributo a título de multa por mero atraso no adimplemento de obrigação tributária (sem nenhuma prática de fraude pelo contribuinte).³³⁷ A multa foi aplicada na origem no montante de 50% do valor do tributo devido³³⁸ e totalizou, após sua incidência e somada aos demais encargos (juros, honorários, correção monetária), mais de 400% do valor da obrigação principal.³³⁹ Entendeu o ministro nesse caso que o Judiciário pode reduzir multas fiscais quando: a) se apresentarem *manifestamente abusivas*; b) configurarem *ilegalidade do fisco*.³⁴⁰ O limite previsto no Código Civil de 1916, art. 920, que limitava as cláusulas penais ao valor da obrigação

³³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015.

³³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 11.

³³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974.

³³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974.

³³⁸ Apesar de se tratar de um processo físico, o dispositivo legal que deu ensejo à cobrança da multa se encontra mencionado no acórdão, qual seja: Decreto Federal n. 60.501/67, art. 165, § 1º, “e”: Art. 165. A falta de recolhimento, na época própria, de contribuições ou outras quantias devidas à previdência social, sujeitará os responsáveis ao juro de mora de 1% ao mês, devido de pleno direito, independentemente de notificação, além de multa, variável de 10% a 50% do valor do Débito. § 1º A multa prevista neste artigo será automaticamente devida pela falta do recolhimento na época própria e corresponderá a: [...] e) 50% para atraso de mais de 240 dias. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974. p. 2).

³³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974. p. 6.

³⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974. p. 6.

principal, foi invocado como argumento para a manutenção da redução da multa. No entanto, verifica-se que o ministro fez um cálculo global dos encargos, não considerando o montante da multa individualmente, como seria recomendável. A multa, em última instância de julgamento, permaneceu no patamar de 20% da obrigação principal.

Em outra decisão, uma multa fiscal federal (que o Tribunal Regional Federal da 5ª Região considerou moratória) foi aplicada em 75% do tributo devido na origem (a.4), sendo reduzida para 20% pelo TRF da 5ª Região. Foi mantida em 20% pelo STF.³⁴¹

A penalidade moratória de 100% do tributo devido³⁴²⁻³⁴³ (a.5) foi objeto de decisão em dois julgados. No primeiro caso, em 1975, a multa moratória em percentual originário de 100% do imposto devido não foi apreciada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), dado o julgamento de improcedência da ação pela sentença. Submetido o caso ao STF, a penalidade foi reduzida para 30%.³⁴⁴

No segundo julgado, proferido em 1979, a Suprema Corte entendeu que 30% do tributo devido era um percentual aceitável para as multas moratórias (conforme se extrai do acórdão proferido em sede de recurso extraordinário).³⁴⁵ Na hipótese, a multa fixada no percentual originário de 100% foi mantida em sentença, sob o argumento de que estava prevista em lei e se tratava de cobrança já em fase de execução, não mais podendo ser discutida. O contribuinte apelante sustentou junto ao TJMG que a multa era moratória e contrariava jurisprudência do STF sobre o tema.³⁴⁶ Em sede de recurso extraordinário, interposto pelo Estado de Minas Gerais, a multa moratória foi mantida em 30% da obrigação principal.

Multa de 200% do tributo devido também foi submetida ao Tribunal (a.6), desta vez julgado em controle concentrado de constitucionalidade.³⁴⁷ Trata-se da penalidade prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição do Estado do Rio

³⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 777574/PE**. Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015.

³⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81550/MG**. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Segunda Turma. Jul. 20 mai. 1975. p. 3.

³⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 91707/MG**. Relator Min. Moreira Alves. Segunda turma. Jul. 11 dez. 1979. p. 2.

³⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81550/MG**. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Segunda Turma. Jul. 20 mai. 1975. p. 3.

³⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 91707/MG**. Relator Min. Moreira Alves. Segunda turma. Jul. 11 dez. 1979. p. 2.

³⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 91707/MG**. Relator Min. Moreira Alves. Segunda turma. Jul. 11 dez. 1979. p. 2.

³⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002.

de Janeiro, art. 57, §§ 2º e 3º.³⁴⁸ Para o relator, “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”³⁴⁹ (os grifos não constam do original). Esclareceu em seu voto que “o eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da *proporcionalidade* que deve existir entre a violação da norma jurídica e sua consequência jurídica, a própria multa”.³⁵⁰ Multa tributária com efeitos confiscatórios é, para o ministro, aquela que fere a proporcionalidade que deve haver entre a infração (gravidade da conduta do contribuinte) e a penalidade (montante da multa fixada pela lei). Esse tipo de justificativa, como se verá, constará de inúmeros julgados posteriores da Suprema Corte.

Ainda no julgamento da ADI nº 551, colhe-se que, para afastar a “notória desproporção” entre o valor do tributo e o valor da multa relativa ao seu inadimplemento, “pode-se invocar o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, e, obviamente, o princípio da proporcionalidade na acepção que este Tribunal lhe tem emprestado do devido processo legal no sentido substancial ou substantivo”.³⁵¹ A relação entre vedação ao confisco e proporcionalidade se mostra presente. Mais adiante, no mesmo julgado, sustenta um dos ministros: “Não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, [...] certamente sei que é confiscatório e desproporcional”.³⁵² A penalidade restou afastada pelo STF em controle concentrado, dada a sua inconstitucionalidade.

Observa-se, portanto, que o STF chegou a manifestar entendimento no sentido de que 30% (trinta por cento)³⁵³ e 20% (vinte por cento)³⁵⁴ do valor do tributo seriam limites

³⁴⁸ O texto do ADCT da Constituição Estadual dispunha: 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 consequentes 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 consequentes da sonegação dos impostos ou taxas. estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor. (Os grifos não constam do original).

³⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002. p. 5.

³⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002. p. 5.

³⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002. p. 7.

³⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002. p. 8.

³⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81550/MG**. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Segunda Turma. Jul. 20 maio 1975. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176797>. Acesso em 5 jan. 2017.

³⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 239964/RS**. Relatora Min. Ellen Gracie. Primeira Turma. Jul. 15 abr. 2003; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 596429-AG/RS**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 25 set. 2012.

adequados às multas moratórias devidas em virtude de mero inadimplemento injustificado. Atualmente, contudo, verifica-se que a Corte Constitucional pacificou o entendimento de que as multas dessa espécie deveriam ter o limite de 20% (vinte por cento) do valor do tributo.

4.6.2 Multas punitivas na jurisprudência do STF

Quanto às *multas punitivas* (b), observou-se acima que elas podem ser aplicadas de ofício ou de forma isolada. Há multas *de ofício* (b.1) cuja base de cálculo é o valor do tributo inadimplido, e outras em que a base de cálculo é o valor da operação. Entre as multas punitivas lançadas de ofício que possuem como base de cálculo o valor inadimplido (b.1.1), encontra-se uma penalidade fixada na origem em 100% do valor da obrigação principal (b.1.1.1).³⁵⁵ Nesse caso, a multa fiscal foi mantida pelo TJSP, tendo sido essa decisão do Tribunal Estadual confirmada pelo STF em sede de recurso.

Há um problema, contudo, em relação a esse julgado: do auto de infração lavrado pela Prefeitura Municipal de Presidente Prudente (SP), observa-se que a multa decorre do fato de o contribuinte ter deixado de “recolher o ISS devido, no prazo estabelecido”.³⁵⁶ Do acórdão do TJSP, cuja ementa foi transcrita parcialmente no inteiro teor da decisão colegiada deste recurso no STF, colhe-se: “*Multa moratória* de 100% prevista em lei, não sendo considerada excessiva ou confiscatória – Razões do recurso não têm força para afastar as conclusões da sentença recorrida, que ficam integralmente mantidas, nos termos do artigo 252 do Regimento Interno deste Tribunal”³⁵⁷ (os grifos não constam do original). O acórdão do STF, contudo, considera a multa como punitiva, em aparente equívoco do ministro relator.

Como a multa foi tida como integrante dessa espécie (punitiva) pela Corte Suprema, foi assim classificada neste trabalho. Na hipótese de ter havido algum erro no julgado, uma multa moratória de 100% do valor do tributo devido, cujo limite abstrato, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal é de 20% (vinte por cento),³⁵⁸ pode ter sido considerada

³⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 1058987/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 1 dez. 2017.

³⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 1058987/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 1 dez. 2017, cópia dos autos eletrônicos, e-STJ. fl. 43.

³⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 1058987/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 1 dez. 2017. p. 4.

³⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Jul. 18 mai. 2011; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 777574/PE**. Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015.

válida e não confiscatória pelo STF, mantendo-se violação a direito fundamental do contribuinte submetido a excessiva multa.

Há também acórdão relativo a multa punitiva fixada na origem em 120% do tributo inadimplido atualizado monetariamente³⁵⁹ (b.1.1.2). Trata-se de um agravo regimental em recurso extraordinário com agravo, em que a penalidade foi aplicada em virtude da falta de retenção de imposto (descumprimento de obrigação acessória, portanto). A penalidade foi reduzida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo para 100% do valor tributário devido. A multa, em última instância de julgamento, foi mantida no patamar de 100% do tributo incidente na operação.

Para o relator, “a multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente”.³⁶⁰ O montante do tributo deve ser considerado, em seu entendimento, como limite às penalidades tributárias de natureza punitiva. Estas não deveriam exceder o percentual de 100% do tributo devido na operação, portanto. Tal entendimento não se aplica às multas moratórias, que para o ministro devem ter como limite (considerando a jurisprudência do STF sobre o tema) o patamar de 20% da obrigação principal.³⁶¹ O obstáculo criado pela aplicação da Súmula nº 279, que não admite em sede de recurso extraordinário a análise fática, é identificado e contornado pelo ministro. Entende ele que a avaliação da confiscatoriedade de uma multa demanda alguma correlação com o caso concreto. No entanto, tal solução inviabiliza a análise pelo STF e deixa inúmeras situações de possível violação a normas constitucionais sem o julgamento da Suprema Corte.

Sendo assim, sustenta que, por se tratar de questão relevante sobre a qual o Tribunal deve se pronunciar, cumpre ser realizado um exame abstrato das situações cujo foco, para ele, deve ser a “dimensão imoderada” da multa (o que não demandaria a análise do contexto fático), e não “o porte de quem sofre a incidência da exação” (o que atrairia a aplicação da Súmula nº 279).³⁶² Com fundamento na tese de que “o acessório não pode se sobrepor ao

³⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016.

³⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016. p. 1.

³⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016. p. 1.

³⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016. p. 9.

principal”,³⁶³ antiga na jurisprudência do STF,³⁶⁴ a Corte manteve a multa punitiva em 100% do valor do tributo devido na hipótese.

Quanto à multa de 150% do tributo inadimplido³⁶⁵ (b.1.1.3), houve reconhecimento de repercussão geral de tema que envolve a cobrança da multa fiscal qualificada, devida por sonegação, fraude e conluio, prevista no atual § 1º c/c o inciso I, *caput* do art. 44 da Lei Federal nº 9.430/96. A base de cálculo da multa, nesse caso, é a totalidade ou a diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata.³⁶⁶ Trata-se de recurso extraordinário relativamente ao tema nº 863 da repercussão geral (“limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório”),³⁶⁷ ainda pendente de apreciação do mérito.³⁶⁸

Do inteiro teor da decisão que reconheceu a repercussão geral, observa-se que restou constatado pelas instâncias inferiores ter havido “conluio entre as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico de fato, tendente à sonegação fiscal”,³⁶⁹ motivo que justificou a aplicação da multa qualificada no patamar indicado, conforme ementa do julgado do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região. A discussão, para o ministro relator, gira em torno da *razoabilidade* da multa fixada.³⁷⁰ Reconhece o Tribunal que a aferição do caráter confiscatório das penalidades tributárias exige, via de regra, análise de questões fáticas, o que

³⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016. p. 9.

³⁶⁴ Por exemplo: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974. p. 6.

³⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida n. 736090/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 29 out. 2015.

³⁶⁶ Lei Federal n. 9.430/96, que “dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências”. Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...] §1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

³⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida n. 736090/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 29 out. 2015.

³⁶⁸ Em consulta ao sítio oficial do Supremo Tribunal Federal, quanto ao acompanhamento processual do RE nº 736090/SC-RG, observa-se que as últimas movimentações são intimações eletrônicas realizadas aos procuradores-gerais de diversos Estados da Federação em 17 e 19/04/2018 e a conclusão ao Ministro Relator em 10/4/2018. Anteriormente houve, em 4/4/2018, decisão monocrática indeferindo o pedido de suspensão geral de todos os recursos sobre o Tema nº 863 da repercussão geral (“Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório”). O processo se encontra, portanto, concluso para decisão. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4370056>. Acesso em 9 de abril de 2019.

³⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida n. 736090/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 29 out. 2015. p. 4.

³⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida n. 736090/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 29 out. 2015. p. 5.

esbarra na Súmula nº 279 do STF.³⁷¹ No entanto, consta do voto do relator: “Esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido”.³⁷² A decisão relativa ao reconhecimento da repercussão geral se baseia no “princípio da segurança jurídica e tendo em vista a necessidade de concretização da norma constitucional que veda o confisco na seara tributária”.³⁷³

Penalidade de natureza punitiva fixada no patamar de 200% (duzentos por cento) da obrigação principal (b.1.1.4) foi objeto de discussão em sede de embargos de declaração em agravo de instrumento, no qual restou mantida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJPR) multa que havia sido reduzida em sentença para 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.³⁷⁴ Na origem, tratava-se de multa punitiva devida em caso de sonegação de tributos, no percentual de 200% (duzentos por cento) da obrigação principal, conforme previsto na Lei Complementar nº 53/2002, do Município de Palotina (PR), art. 201, “e”.³⁷⁵ Os embargos de declaração foram conhecidos e recebidos como agravo regimental, ao qual a Corte Constitucional negou provimento, restando a multa de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

Outra multa punitiva em percentual considerado abusivo foi submetida ao STF. Trata-se do limite mínimo de 500% (quinhentos por cento) do tributo devido (b.1.1.5), estabelecido pela Constituição do Estado do Rio de Janeiro³⁷⁶ (que também prevê multa moratória excessiva, objeto de comentário anterior neste trabalho). Em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade, o objeto da discussão foi o art. 57, § 3º, do Ato das Disposições

³⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 279**: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

³⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida n. 736090/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 29 out. 2015. p. 6.

³⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida n. 736090/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 29 out. 2015. p. 8.

³⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento n. 805745/PR**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 29 mai. 2012.

³⁷⁵ O texto da referida lei não foi localizado em pesquisa à rede mundial de computadores. Não obstante, o dispositivo legal em que se funda a penalidade encontra-se mencionado na ementa do julgado do TJPR, parcialmente transcrita no acórdão do STF, conforme segue: “O percentual de 200% está pré-estabelecido no artigo 201, ‘e’, da Lei Complementar nº 53/2002, aplicável nos casos de sonegação ou fraude contra o Fisco. Não obstante a previsão legal, o fato é que a multa, tal como instituída, tem nítido caráter confiscatório. Nada, absolutamente nada, justifica multa em percentual tão elevado. É nítida, assim, a violação ao princípio inserto no art. 150, IV, da CF/88 que veda o caráter confiscatório dos tributos, e, de resto, também das penas acessórias” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento n. 805745/PR**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 29 mai. 2012. p. 6).

³⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002.

Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, relativo à multa devida, nas hipóteses de “sonegação dos impostos ou taxas estaduais”.³⁷⁷

O relator, após manifestar entendimento de que as multas moratórias se apresentam desproporcionais e, portanto, confiscatórias, afirma que “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 contribuinte”³⁷⁸ (os grifos não constam do original). A multa punitiva em percentual mínimo de 500% (quinhentos por cento) do tributo devido restou, portanto, afastada pelo STF em controle concentrado, dada a sua inconstitucionalidade.

Além dos casos de multas punitivas fixadas em percentual do valor do tributo devido na hipótese, há penalidade desse tipo cuja base de cálculo é o *valor da operação* (b.1.2) e não o tributo inadimplido. Trata-se da multa de 300%, incidente sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução³⁷⁹⁻³⁸⁰ (b.1.2.1), prevista no art. 3º e parágrafo único, da Lei Federal nº 8.846/94,³⁸¹ aplicável ao contribuinte que não houver emitido nota fiscal, recibo ou documento equivalente.

Em 1998, ao apreciar a medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade, o STF suspendeu a eficácia do referido dispositivo.³⁸² Do voto do relator sobre a preliminar referente ao não conhecimento da ação, colhe-se que ele entende não ser viável, em sede de análise abstrata, avaliar a possível confiscatoriedade das multas tributárias, razão pela qual votou pelo seu não conhecimento, baseado em entendimento doutrinário no sentido de ser

³⁷⁷ O texto do ADCT da Constituição Estadual dispunha: 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 consequentes 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 consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor. (Os grifos não constam do original).

³⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002. p. 5.

³⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998. p. 7.

³⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 482281/SP**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Jul. 30 jun. 2009.

³⁸¹ Lei Federal n. 8.846/94. 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. Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, não se aplica o disposto no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. O *caput* foi revogado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997 e o parágrafo único encontra-se revogado pela Lei nº 9.430, de 1996.

³⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998. p. 7.

necessária a aferição de cada caso concreto sobre a possível violação à norma do art. 150, IV, da CF.³⁸³

No mesmo julgado, contudo, outros ministros manifestaram-se pela possibilidade de se realizar o controle abstrato da confiscatoriedade das multas tributárias. Um dos julgadores chegou a afirmar: “Mesmo no caso de tributo ou obrigação tributária acessória, haverá casos de absoluta evidência do confisco. Já se lembrou, aqui, um IPTU que se fixasse no valor do imóvel ou o Imposto de Renda, que se fixasse em 100% ou 120% sobre a renda líquida”.³⁸⁴ Superada a questão preliminar, o relator votou pelo deferimento da medida cautelar, no sentido de suspender a eficácia do dispositivo, em virtude da violação ao confisco.³⁸⁵

Interessante analisar que, nesse processo, consta nos esclarecimentos prestados pela Presidência da República³⁸⁶ que há multas superiores à instaurada pela Lei Federal nº 8.846/94, qual seja a de 450%, prevista na Lei Federal nº 8.218/1991, arts. 4º e 5º.³⁸⁷ A despeito do patamar excessivo da multa (450%), observa-se que sua base de cálculo difere da que se encontra em análise nesta ação.³⁸⁸ Nesse processo (relativo à penalidade de 300%), a base de cálculo é “o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado” (art. 3º, *caput*). Já a multa de 450% (quatrocentos e cinquenta por cento) prevista na Lei Federal nº 8.218/1991 incide sobre “a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos,

³⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998. p. 7.

³⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998. p. 27.

³⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998. p. 41.

³⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998. p. 32.

³⁸⁷ Ao se consultar a referida lei no sítio oficial da Presidência da República, não se encontra qualquer indicativo de revogação do mencionado dispositivo. Reza o disposto no art. 4º, da Lei Federal n. 8.218, de 29 de agosto de 1991, “dispõe sobre impostos e contribuições federais, disciplina a utilização de cruzados novos, e dá outras providências”: Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas: I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. § 1º - Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II passarão a ser de cento e cinquenta por cento e quatrocentos e cinquenta por cento, respectivamente. § 2º - O disposto neste artigo não se aplica às infrações relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Art. 5º - As multas a que se referem os incisos I, II e III do art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passam a ser de cem por cento, cento e cinquenta por cento e quatrocentos e cinquenta por cento, respectivamente, se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos. (Os grifos não constam do original).

³⁸⁸ Em consulta ao sítio oficial do Supremo Tribunal Federal, quanto ao acompanhamento processual da ADI nº 1.075/DF-MC, observa-se que as últimas movimentações são a conclusão ao Ministro Relator em 3/2/2014 e, anteriormente, a juntada aos autos da petição nº 485/2014 em 10/1/2014, relativa ao parecer do Procurador-Geral da República pelo não conhecimento parcial da ação e, no mérito, pela improcedência do pedido. O processo se encontra, portanto, concluso para decisão. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1590554>. Acesso em 8 de abril de 2019.

inclusive as contribuições para o INSS” (art. 4º, *caput*). Uma, sobre o valor do bem ou da operação; a outra, sobre o valor do tributo devido. A segunda, a despeito de o percentual ser maior, culminará em montante inferior a ser pago ao Fisco a título de penalidade.

No caso, ou a Presidência da República se equivocou ao prestar os devidos esclarecimentos nos autos da ação constitucional mencionada, ao afirmar que há multas superiores à instaurada pela Lei Federal nº 8.846/94, qual seja a de 450%, prevista na Lei Federal nº 8.218/1991, arts. 4º e 5º, por não ter atentado para a visível diferença existente entre as bases de cálculo das penalidades; ou houve uma tentativa de indução dos ministros da Suprema Corte em erro.

Também é importante registrar que os dispositivos da Lei Federal nº 8.846/94 que tiveram seus efeitos suspensos pela decisão que deferiu a medida cautelar pleiteada (art. 3º e parágrafo único) na ação constitucional mencionada³⁸⁹ foram revogados pelas Leis ns. 9.532/97 e 9.430/96, respectivamente. Antes de sua revogação, foram objeto de novas discussões judiciais no âmbito do Supremo Tribunal Federal, desta vez em controle difuso de constitucionalidade.³⁹⁰ Na hipótese, a multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória (falta de emissão de nota fiscal) fixada no percentual originário de 300% (trezentos por cento) do valor do bem ou operação, conforme determinava a Lei Federal n. 8.846/94, art. 3º, restou afastada pelo Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região, tendo o STF determinado o sobrestamento deste feito até o julgamento da ADI nº 1075/DF, tendo em vista que se trata da mesma multa.³⁹¹

No que se refere às *multas punitivas* (b) *isoladas* (b.2), há registro de penalidade fixada no percentual originário de 40% sobre o valor da operação³⁹² (b.2.1). Trata-se da discussão travada em recurso extraordinário que teve sua repercussão geral reconhecida em 2011.³⁹³ A multa isolada foi aplicada no percentual originário de 40% do valor de uma operação que não gerou débito tributário e totalizou a quantia de aproximadamente R\$ 22,2

³⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998.

³⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 482281/SP**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Jul. 30 jun. 2009.

³⁹¹ Decisão monocrática proferida em 16 de agosto de 2011 pelo Ministro Ricardo Lewandowski, nos autos do Agravo de Instrumento n. 482281/SP, de sua relatoria, que determinou o sobrestamento dos autos até o julgamento da ADI n. 1075/DF. Disponível em <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+482281%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/qhfg5sf>. Acesso em 08 de abril de 2019.

³⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011.

³⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011.

milhões, somente a título de multa.³⁹⁴ Tal percentual foi reduzido para 5% do valor da operação pelo Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia (TJRO), o equivalente a quase R\$ 165 mil.³⁹⁵ De acordo com o relator, “a modalidade enfrentada nos autos, a “multa isolada”, não se refere a atraso de pagamento. Ela é “isolada” em razão da inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida. Essa circunstância está bem demarcada nos autos”.³⁹⁶ Ao julgar ser possível e necessário estabelecer abstratamente os parâmetros das chamadas multas isoladas, o ministro relator reconheceu a repercussão geral da controvérsia. Até o momento, no entanto, não houve a apreciação do mérito do recurso.³⁹⁷

4.6.3 Multas de revalidação na jurisprudência do STF

Neste segundo momento da análise, serão verificados os julgados relativos a multas que não constam na classificação acima, ou seja, que não são consideradas nem moratórias nem punitivas, pois sobre sua natureza o STF ainda não se manifestou expressamente. Além das multas acima mencionadas (moratórias, punitivas de ofício e punitivas isoladas), chegaram ao Supremo Tribunal Federal ao menos quatro casos envolvendo discussão relacionada à denominada *multa de revalidação* (c). São penalidades fixadas em 100% do tributo devido e provavelmente têm fundamento no mesmo dispositivo da legislação do Estado de Minas Gerais.

Em sede de agravo regimental em agravo de instrumento em que se discute a possível inconstitucionalidade de *multa de revalidação*,³⁹⁸ a ministra relatora não chegou a analisar o mérito do recurso, em virtude do que dispõe a Súmula n. 280, que impede a apreciação, no âmbito do STF, de questão infraconstitucional (ofensa meramente reflexa à Constituição).³⁹⁹

³⁹⁴ Cf. fls. 19 dos autos digitalizados, a penalidade está prevista na Lei Estadual de Rondônia n. 688/96, artigo 78, inciso III, alínea “i”: Art. 78. As infrações e as multas sujeitas a cálculo na forma do inciso III, do artigo 76 são as seguintes: [...] III - 40% do valor da operação ou da prestação; (NR Lei nº 828, de 7/7/99 - D.O.E. de 9/7/99) [...] i) pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio ou em situação fiscal irregular. (Nova Redação dada pela Lei nº 1.057, de 1º de abril de 2002). (Os grifos não constam do original).

³⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011. p. 4.

³⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011. p. 7.

³⁹⁷ Em consulta ao sítio oficial do Supremo Tribunal Federal, quanto ao acompanhamento processual do RE n. 640452/RO-RG, observa-se que a última movimentação é a conclusão dos autos ao ministro relator em 4/4/2018. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>. Acesso em 10 de abril de 2019.

³⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 464863/MG**. Relatora Min. Ellen Gracie. Segunda Turma. Jul. 2 fev. 2010.

³⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 280**: “Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário”.

Da leitura do inteiro teor do acórdão, no entanto, verifica-se que se trata de uma multa de revalidação em percentual originário de até 100% da obrigação principal, mantida nesse patamar pelo TJMG. Não há nenhuma explicação neste julgado do que se considera uma multa de revalidação, nem da sua natureza. Trata-se de processo físico, não sendo possível dele extrair outras informações, como o dispositivo legal em que se funda a penalidade.

O segundo recurso relativo à *multa de revalidação* foi proferido num agravo regimental em recurso extraordinário.⁴⁰⁰ Trata-se de multa de 100% do valor do imposto devido, mantida pela sentença neste patamar. Em sede de apelação, a penalidade foi mantida pelo TJMG. Da análise do processo completo (trata-se de processo integralmente disponível em meio eletrônico), observa-se que foi proposta uma ação declaratória de nulidade de débito fiscal em face do Estado de Minas Gerais com a pretensão de impugnar uma autuação fiscal referente a ICMS incidente sobre mercadorias dadas em bonificação e multa decorrente. O fundamento da autuação relativa à penalidade é a Lei Estadual de Minas Gerais nº 6.763/75, art. 56, II, tendo sido aplicada multa em dobro (§ 2º do mesmo dispositivo) no percentual total de 100% do ICMS devido pelo contribuinte.⁴⁰¹

Da leitura do dispositivo legal que dá base a esta penalidade, não há menção alguma à palavra “revalidação”. Esta aparece no Auto de Infração de fl. 42 dos autos físicos, lavrado em 2004. Nele consta a indicação de que se refere a “Multa Rev.” (aparentemente, uma multa de revalidação) de 100% do ICMS devido. Ainda no documento relativo à autuação fiscal, ao final, consta que “por se tratar de infração que tenha resultado falta de retenção e recolhimento de imposto em decorrência de substituição tributária, foi aplicada multa de revalidação em dobro, conforme preceitua o inciso I, parágrafo segundo, artigo 56 da Lei 6.763/75”.⁴⁰²

Observa-se, por um lado, que a denominação “multa de revalidação” não consta nesse dispositivo legal. Tal expressão se acha na referida lei estadual em dispositivos outros,⁴⁰³ que nenhuma relação guardam com a multa prevista no art. 56, II e § 2º. Por outro lado, analisando-se a hipótese de incidência da referida multa (“infração que tenha resultado em

⁴⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 631769/MG**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 26 nov. 2013.

⁴⁰¹ Lei Estadual de Minas Gerais n. 6.763/75. Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas: [...] II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53. [...] § 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário: I - por não retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária; [...].

⁴⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 631769/MG**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 26 nov. 2013, cópia dos autos. fl. 43.

⁴⁰³ Cf. Lei Estadual de Minas Gerais n. 6.763/75, arts. 112, II, 120, § 1º, 120-H, II, 205, § 7º.

falta de retenção e recolhimento de imposto em decorrência de substituição tributária”)⁴⁰⁴, verifica-se que tal multa aparenta ser uma *multa punitiva* (por descumprimento de obrigação acessória) *lançada de ofício* (por ter resultado no inadimplemento de tributo). Nem o acórdão do TJMG, tampouco a decisão do STF, contém qualquer menção à natureza da referida penalidade (se moratória, punitiva ou de outro tipo). Esse recurso não teve seu mérito analisado (esbarrou na Súmula nº 279).⁴⁰⁵

A mesma multa de revalidação da Lei Estadual de Minas Gerais nº 6.763/75, prevista no art. 56, II e § 2º, foi objeto de controvérsia em outro agravo regimental em recurso extraordinário.⁴⁰⁶ Há, contudo, uma peculiaridade nesse processo. No acórdão do TJMG consta, relativamente à penalidade discutida: “No que se refere à multa de revalidação, prevista no art. 56, II e § 2º, I, da Lei estadual nº 6.763/75, relativa ao recolhimento intempestivo do tributo (*natureza moratória*), entendo que o percentual de 100% não deve ser alterado, posto que não demonstrou potencial confiscatório”⁴⁰⁷ (os grifos não constam do original). Observa-se que o TJMG considera que a multa de revalidação tem natureza moratória. O STF, no entanto, não se pronunciou a respeito dessa questão. Também nesse caso a Súmula nº 279 do STF⁴⁰⁸ impediu a análise do mérito.

Verifica-se que os três recursos relativos à multa de revalidação são oriundos do Estado de Minas Gerais. O primeiro acórdão não indica o dispositivo legal em que a penalidade se baseia e, como o processo é físico, não foi possível obter essa informação de outras peças constantes dos autos. Os dois últimos, porém, estão integralmente disponíveis em formato eletrônico e, como visto, ao investigá-los, observou-se que se trata de discussão relativa à mesma multa, aquela fixada no art. 56, II e § 2º, I, da Lei Estadual de Minas Gerais nº 6.763/75. Talvez todos os três recursos, por serem oriundos de Minas Gerais e por terem o Estado de Minas Gerais como parte, se refiram exatamente à mesma lei. Infelizmente, como afirmado, tal informação não pode ser confirmada. Não há em nenhum dos casos pronunciamento da Suprema Corte a respeito da natureza dessa multa ou do limite máximo que pode alcançar.

⁴⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 631769/MG**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 26 nov. 2013, cópia dos autos. fl. 43.

⁴⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 279**. “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

⁴⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 823886/MG**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Segunda Turma. Jul. 7 abr. 2015.

⁴⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 823886/MG**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Segunda Turma. Jul. 7 abr. 2015. p. 4.

⁴⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 279**. “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

4.6.4 Multas sem indicação da natureza ou base de cálculo

Nesta terceira etapa da análise, serão mencionados os acórdãos que não trazem alguns dos elementos essenciais à identificação das multas tributárias e que não possibilitam, consequentemente, uma análise segura a respeito do montante da penalidade aplicada. No entanto, há outras informações relevantes nas referidas decisões, o que justifica sua análise. Como exemplo de julgados em que não houve menção alguma à natureza da multa, não se podendo identificar se se tratava de uma multa moratória, punitiva ou de outro tipo, pode-se mencionar um recurso extraordinário em que a penalidade foi fixada no percentual originário de 500% (quinhentos por cento) sobre o tributo devido.⁴⁰⁹ Esse era o grau máximo da multa variável prevista na legislação.⁴¹⁰

A sentença reduziu a multa ao seu grau mínimo (100% do tributo devido), mas o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo a elevou ao patamar máximo de 500% (quinhentos por cento). No entanto, a sentença foi restaurada em grau de embargos⁴¹¹ e a multa foi mantida em 100% (cem por cento) pelo TJSP. O STF manteve tal decisão. Não houve nenhuma menção, no acórdão do STF, à natureza da multa. No entanto, considerando a classificação atualmente adotada pelos julgados mais recentes, observa-se, da leitura do dispositivo legal que previa a penalidade, que a hipótese de incidência desta eram “infrações à legislação pertinente ao imposto sobre vendas e consignações” que implicassem “falta de pagamento do imposto”.⁴¹² Aparentemente se tratava de uma multa punitiva lançada de ofício.

Em sede de agravo regimental em recurso extraordinário,⁴¹³ também restou omitida qualquer informação a respeito da natureza das penalidades cujo efeito possivelmente confiscatório ali foi discutido.⁴¹⁴ Trata-se de duas multas, nos percentuais de 50% (cinquenta por cento) e 300% (trezentos por cento) do tributo devido, que foram mantidas em grau de

⁴⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 55906/SP**. Relator Min. Luiz Gallotti. Tribunal Pleno. Jul. 27 mai. 1965.

⁴¹⁰ Dispositivo legal transcrito no acórdão, cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 55906/SP**. Relator Min. Luiz Gallotti. Tribunal Pleno. Jul. 27 mai. 1965, p. 5-6: Art. 129 - As infrações à legislação pertinente ao imposto sobre vendas e consignações serão punidas com multas que poderão dividir-se em duas partes: uma fixa e outra variável. § 1º - A parte fixa, será, no mínimo, de Cr\$ 200,00 e, no máximo de Cr\$ 200.000,00. § 2º - A parte variável, que se aplicará além da parte fixa, nos casos em que a infração implique falta de pagamento do imposto, será, no mínimo, correspondente a uma vez e, no máximo, a cinco vezes o valor do imposto. (Os grifos não constam do original).

⁴¹¹ O acórdão não esclarece, mas possivelmente trata-se de “embargos de declaração”.

⁴¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 55906/SP**. Relator Min. Luiz Gallotti. Tribunal Pleno. Jul. 27 mai. 1965. p. 6-7.

⁴¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 455011/RR**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 14 set. 2010.

⁴¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 55906/SP**. Relator Min. Luiz Gallotti. Tribunal Pleno. Jul. 27 mai. 1965.

recurso pelo Tribunal de Justiça do Estado de Roraima (TJRR). Do inteiro teor do julgado colhe-se que a multa encontra previsão na Lei Estadual de Roraima nº 59/1993, art. 69. Não há qualquer especificação a respeito do inciso, alínea ou parágrafo que dá base às penalidades cobradas.

Da leitura do art. 69 observa-se que este possui 14 incisos, cada qual com até 13 alíneas, que possuem até 14 itens cada uma, mais quatro parágrafos ao final. Entre as condutas punidas pelas multas, encontra-se desde “falta de recolhimento, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares”⁴¹⁵ dos tributos devidos (multa meramente moratória) a “falta de recolhimento, no todo ou em parte, quando evidenciados casos de sonegação, fraude ou conluio” (multa punitiva lançada de ofício).⁴¹⁶ Não é possível, pois, identificar o tipo de multa que foi objeto da discussão. O mérito do recurso não chegou a ser analisado. De acordo com o ministro relator, a discussão trazida no recurso extraordinário, no sentido de que o STF não poderia afastar a multa em virtude da separação dos poderes, nem sequer faz parte do acórdão recorrido, proferido pelo TJRR.⁴¹⁷ A pretensão da parte em inovar os argumentos no âmbito da Suprema Corte inviabilizou o julgamento do mérito do recurso.

Houve omissão quanto à natureza da multa também em recurso que trata de multa fiscal aplicada na origem no patamar de 200% do valor do tributo e que foi mantida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJSC).⁴¹⁸ Inicialmente, o ministro relator manteve a multa nesse patamar por entender que “a multa discutida é de 200%, portanto dentro dos parâmetros decididos por este Tribunal”.⁴¹⁹ Interessante observar que esse ministro considerou que o teto das multas, de acordo com a jurisprudência do Supremo, seria duas vezes o valor desta.

Do voto do relator, transcrito parcialmente na ementa do julgado, colhe-se que “tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário (AI-482.281-AgR, rel. ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009)”.⁴²⁰ No entanto, analisando-se o precedente indicado,⁴²¹ observa-se que se trata de multa punitiva por

⁴¹⁵ Lei Estadual de Roraima n. 59/1993, art. 69, I, “a”.

⁴¹⁶ Lei Estadual de Roraima n. 59/1993, art. 69, I, “d”.

⁴¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 455011/RR**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 14 set. 2010. p. 7.

⁴¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 830300/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Jul. 6 dez. 2011.

⁴¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 830300/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Jul. 6 dez. 2011. p. 8.

⁴²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 830300/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Jul. 6 dez. 2011. p. 1.

⁴²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 482281/SP**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Jul. 30 jun. 2009.

descumprimento de obrigação acessória (falta de emissão de nota fiscal) fixada em percentual originário – 300% do valor do bem ou operação –,⁴²² que restou afastada pelo Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região, tendo sido mantido o afastamento pelo STF. Não decidiu o STF, naquele caso, que uma multa de duas vezes o valor do tributo seria constitucional. Houve equívoco na indicação do precedente, portanto.

Ainda nesse mesmo recurso, em sede de embargos de divergência,⁴²³ apesar de não tecer comentário algum a respeito da natureza da penalidade discutida nesse processo, o relator determinou a remessa dos autos à origem, para cumprimento do disposto no art. 1.030, III, do Código de Processo Civil (CPC)⁴²⁴, por ter verificado que houve reconhecimento da repercussão geral da controvérsia do Recurso Extraordinário nº 882461/MG, de relatoria do ministro Luiz Fux, no ano de 2015 (Tema nº 816).⁴²⁵ O RE nº 882461/MG trata de uma multa moratória fixada no percentual de 30% do valor do tributo, o que faz supor que o cerne da controvérsia do presente recurso também é uma multa moratória. Não se pode afirmar isso com segurança, por falta de informações no julgado. Como se trata de processo físico, não foi possível obter elementos oriundos de outras peças processuais.

O mesmo se deu em agravo regimental em recurso extraordinário, de relatoria de outro ministro.⁴²⁶ Nesse caso, a multa foi fixada na origem em 300% do valor do tributo devido,⁴²⁷ tendo sido reduzida para 100% pela sentença de 1º grau (houve enquadramento da conduta do contribuinte em outro dispositivo legal). Em sede de apelação, a sentença foi mantida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco (TJPE). Analisando-se a hipótese de incidência da multa (retenção na fonte sem recolhimento do tributo aos cofres públicos, cf. art. 134, XI, da Lei Municipal do Recife (PE) nº 15.563/91), observa-se que se trata de multa aparentemente punitiva. No entanto, não há qualquer discussão relativa à natureza da multa no acórdão, e o mérito não foi apreciado pelo STF por questões processuais (tentativa de

⁴²² Decisão monocrática proferida em 16 de agosto de 2011 pelo Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+482281%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/qhfg5sf>. Acesso em 11/4/2019.

⁴²³ Decisão monocrática proferida em 30 de novembro de 2018 pelo Ministro Gilmar Mendes. Disponível em <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+830300%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/laydt2c>. Acesso em 11/4/2019.

⁴²⁴ CPC, Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma: [...] III - os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior; [...].

⁴²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 882461/MG**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 21 mai. 2015.

⁴²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 632315/PE**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. Jul. 14 ago. 2012.

⁴²⁷ Município do Recife/PE, Lei Municipal n. 15.563/91. Art. 134 Serão punidos com multas: [...] XI - de 300% do valor do imposto retido na fonte não recolhido.

inovação temática em sede recursal). De acordo com o ministro relator, o “caráter confiscatório da multa discutida nestes autos, segundo os parâmetros estabelecidos por esta Corte, não foi suscitado pelo recorrente no recurso extraordinário e, por isso, não pode ser aduzido em agravo regimental”.⁴²⁸

Há, ainda, outras situações cuja natureza das multas não foi objeto de discussão no STF. Podem ser citados os casos de multa fixada originariamente em 20% (vinte por cento) sobre o montante do tributo devido, 25% (vinte e cinco por cento) do valor da operação, 40% (quarenta por cento) do valor da operação e 50% (cinquenta por cento) do tributo devido, além de multas de 75% (setenta e cinco por cento), 100% (cem por cento), 120% (cento e vinte por cento) e 200% (duzentos por cento) do montante do tributo devido.⁴²⁹ A maioria dos casos nos quais a natureza das multas não foi objeto de discussão no STF encontrou obstáculo nas Súmulas ns. 279 e 280 para a apreciação do mérito dos recursos.

Entre os julgados que podem ser citados como exemplos de recursos em que não há nenhuma informação relativa ao percentual da multa e/ou quanto à base de cálculo desta, estão acórdãos que não indicam o percentual nem a base de cálculo da penalidade aplicada⁴³⁰, e o caso de uma multa de 140% sobre base de cálculo não indicada no acórdão.⁴³¹

⁴²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 632315/PE**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. Jul. 14 ago. 2012. p. 4.

⁴²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 794679/SP**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 28 ago. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 754554/GO**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 22 out. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 636567/DF**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 5 nov. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 600442/SC**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 25 set. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 733656/PR**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. Jul. 24 jun. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 851059/RN**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 1 mar. 2016; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 799547/MG**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Segunda Turma. Jul. 22 abr. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 760783/SP**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 25 fev. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 833106/GO**. Relator Min. Gilmar Mendes. Primeira Turma. Jul. 11 dez. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 989691/PE**. Relator Min. Gilmar Mendes. Segunda Turma. Jul. 24 ago. 2018.

⁴³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 82510/GO**. Relator Min. Leitão de Abreu. Segunda Turma. Jul. 11 mai. 1976; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 565341/PR**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 5 jun. 2012; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 757472/SP**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 25 jun. 2014.

⁴³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 637717/GO**. Relator Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Jul. 13 mar. 2012.

4.7 Resultado da análise: o que é uma multa tributária confiscatória para o STF?

Como resultado da análise realizada nos julgados acima, pode-se concluir que inicialmente a discussão naquele Tribunal girou em torno da aplicabilidade do não confisco às multas, devido à ausência de previsão constitucional expressa nesse sentido. Também havia oscilação na jurisprudência a respeito da possibilidade de o Poder Judiciário graduar ou excluir a multa que se apresentasse confiscatória no caso concreto. O STF, desde a década de 1960, manifestou entendimento no sentido de que a vedação ao confisco se aplica às multas, não somente aos tributos, sendo possível graduá-las ou excluí-las.

A controvérsia também se referiu ao limite da multa a ser aplicada em relação aos tipos de penalidade existentes. O STF manifestou entendimento no sentido de que 30% (trinta por cento)⁴³² e 20% (vinte por cento)⁴³³ do valor do tributo seriam limites adequados às multas moratórias devidas em virtude de mero inadimplemento injustificado. Prevalece, pela quantidade de julgados e pela data em que foram proferidos o percentual de 20% (vinte por cento) para as multas moratórias. No que se refere às multas punitivas, há entendimento no sentido de que 100% (cem por cento)⁴³⁴ do valor do tributo seria o limite apropriado.

Ao analisar as atuais decisões daquele Tribunal, as situações a seguir chamaram a atenção pela relevância e pelas consequências práticas que acarretam: (a) o equívoco de alguns ministros na indicação de precedentes jurisprudenciais, tendo sido proferidos acórdãos que declararam constitucional o limite de 100% para todo e qualquer tipo de multa (com base no entendimento de que tal limite seria aplicável tanto às multas moratórias quanto às multas punitivas);⁴³⁵ (b) o entendimento manifestado até recentemente por alguns Tribunais

⁴³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81550/MG**. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Segunda Turma. Jul. 20 maio 1975. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176797>. Acesso em 5 jan. 2017.

⁴³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 239964/RS**. Relatora Min. Ellen Gracie. Primeira Turma. Jul. 15 abr. 2003; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 596429-AgR/RS**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 25 set. 2012.

⁴³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002.

⁴³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 791298-AgRg/RJ**. Relator Min. Teori Zavascki. Segunda Turma. Jul. 26 ago. 2014. Nesse julgado o Ministro cita como precedente o acórdão do Plenário do STF no RE n. 582461-RG. Analisando o precedente (RE n. 582461-RG), verificou-se que a discussão se referia à multa moratória mantida em 20% pelo Tribunal, por não se apresentar confiscatória. Ainda no RE n. 582.461-RG verificou-se que há menção ao julgamento da ADI n. 1075-MC, na qual o Tribunal teria manifestado entendimento no sentido de serem abusivas as multas moratórias que superassem o limite de 100% do valor do tributo. Do inteiro teor do acórdão relativo ao julgamento da ADI n. 1075-MC verifica-se, contudo, que a multa ali discutida tinha, em verdade, natureza punitiva (“multa pecuniária de 300% incidente sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, nas hipóteses em que o contribuinte – pessoa física ou jurídica – não tenha comprovado a emissão ou simplesmente não tenha emitido nota fiscal, recibo ou documento equivalente”). Sendo assim, resta constatado erro na indicação do precedente jurisprudencial citado no ARE n. 791298-AgR, tendo sido utilizadas equivocadamente razões de decidir para declarar constitucional

inferiores que continuam decidindo de forma absolutamente contrária à jurisprudência do STF, especialmente o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG),⁴³⁶ e (c) o obstáculo na análise do mérito dos recursos, que esbarraram nas Súmulas ns. 279 e 280, que impedem reexame de matéria fático-probatória e de legislação infraconstitucional, respectivamente.⁴³⁷

Sobre a situação descrita na alínea “c”, observa-se que alguns ministros fazem um verdadeiro “esforço” para apreciar o mérito dos recursos,⁴³⁸ ao passo que outros mantêm até os dias de hoje entendimento no sentido de que a análise da possível confiscatoriedade das multas tributárias demanda a necessária verificação do contexto fático (Súmula nº 279) ou configuram apenas ofensa reflexa à Constituição (matéria infraconstitucional, cf. Súmula nº 280).⁴³⁹

O obstáculo à análise do mérito geralmente encontra fundamento no argumento de que a aplicação do não confisco tributário às sanções pecuniárias envolve um juízo de *proporcionalidade* entre o *ilícito* e a *penalidade*, pressupondo a clara delimitação de cada um desses elementos. Tal justificativa permite que flagrantes inconstitucionalidades sejam praticadas pelos entes tributantes e canceladas pelos Tribunais inferiores, em detrimento dos direitos fundamentais dos contribuintes.

A mesma situação, contudo, pode ser julgada sob outra perspectiva: o volume do encargo deve ser passível de ser examinado, pois a *insuportabilidade* do ônus parte também de sua *dimensão imoderada* (situação que não necessitaria do revolvimento da matéria fática), não apenas do porte de quem sofre a cobrança (situação que necessitaria do revolvimento da

multa moratória fixada em até 100%, quando a posição prevalecente no âmbito STF era a de limitá-las ao patamar de 20%.

⁴³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 874501-AgR/MG**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 18 ago. 2015. Para o TJMG, multa não é tributo e não precisa atender ao limite do não confisco; a multa tem expressa previsão legal; a multa tem finalidade de desestimular a sonegação; a multa tem nítido interesse público.

⁴³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 547559-AgR/SC**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 26 nov. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 631769-AgR/MG**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 17 dez. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 733656-AgR/PR**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. Jul. 26 abr. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 757472-AgR/SP**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 25 jun. 2014; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 636567-AgR/DF**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 5 nov. 2013.

⁴³⁸ Podem ser citados os Ministros Roberto Barroso (ver, por exemplo, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 8) e Luiz Fux (ver, por exemplo, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 882461/MG**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 21 mai. 2015. p. 10).

⁴³⁹ Podem ser citados os Ministros Rosa Weber (ver, por exemplo, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 765393/SC**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 7 out. 2014. p. 13) e Carmen Lúcia (ver, por exemplo, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 823886/MG**. Relatora Min. Carmen Lúcia. Segunda Turma. Jul. 7 abr. 2015. p. 14).

matéria fática).⁴⁴⁰ Com esse argumento, o ministro Luís Roberto Barroso estabelece, mediante revisão da jurisprudência do próprio STF, um novo critério para examinar a observância ou a violação do princípio da vedação ao confisco nos casos concretos, que seria a partir da *dosimetria* em relação às *diversas espécies de multa*. Essa dosimetria decorreria do conteúdo axiológico do postulado.

De acordo com tal entendimento, no direito pátrio, as multas deveriam ser dimensionadas da seguinte forma: (a) multa moratória: devida pela impontualidade injustificada, deve ter limite de 20% do valor do tributo; (b) multas punitivas devem ter limite de 100% do valor do tributo, as quais podem ser: (b.1) isoladas: aplicadas quando o ilícito não repercute no montante do tributo devido; (b.2) por sonegação: aplicadas quando há supressão de pelo menos uma parcela do encargo devido. Essa posição passou a ser utilizada em outros julgados,⁴⁴¹ ressalvados alguns casos em que permaneceu o obstáculo em relação à Súmula nº 279.⁴⁴²

Em praticamente todos os julgados nos quais o mérito restou analisado, relativos à vedação ao confisco aplicada às multas fiscais, observa-se a constante menção ao postulado da proporcionalidade e da razoabilidade, especialmente quanto ao denominado “princípio” da proporcionalidade, pelo STF. Alguns julgados consideram a proibição de instituição de penalidades confiscatórias como uma limitação que deriva do “princípio” da proporcionalidade.⁴⁴³ A confusão no uso dos postulados, como restou constatado na pesquisa jurisprudencial relativa ao tema “vedação de excesso”, se repete na aplicação desse critério aplicativo em matéria tributária.⁴⁴⁴

Não há, nas decisões do Supremo Tribunal, uma justificativa a respeito do motivo de se estar utilizando um postulado em detrimento de outro. Poucos julgados trazem uma argumentação desenvolvida e mais aprofundada que a respeito das razões utilizadas para solucionar os casos. Do contrário, muitos enunciados normativos e critérios de decisão são

⁴⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n. 727872-AgR/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>. Acesso em: 5 jan. 2017.

⁴⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 777574-AgR/PE**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538-AgR/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016.

⁴⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 851059-AgR/RN**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 1 mar. 2016.

⁴⁴³ Por exemplo: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 831377/MG**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 16 dez. 2014, p. 6-7.

⁴⁴⁴ Conforme alertado por Ávila, ao lado da proibição de excesso, outros postulados normativos também são comumente utilizados para impor limites ao exercício da competência tributária dos entes políticos. Trata-se da proporcionalidade e da razoabilidade, cada qual conduzindo de forma distinta a interpretação e a aplicação das normas jurídicas (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 177).

mencionados, inclusive de forma confusa e misturada, como dito anteriormente.

Conforme ensinamentos doutrinários trazidos no segundo capítulo deste trabalho, cada postulado deve ser utilizado de uma forma específica, a depender do contexto e dos elementos a serem considerados. Deve-se recorrer à vedação de excesso em matéria tributária (proibição de confisco) quando houver risco à violação do núcleo essencial de um direito fundamental. As normas jurídicas que instituem ou majoram tributos ou as normas que preveem penalidades por descumprimento da legislação tributária (sanções pecuniárias, por exemplo) são potencialmente lesivas aos direitos fundamentais dos contribuintes.⁴⁴⁵ Nas situações objeto de julgamento pelo STF verifica-se a presença de direitos fundamentais violados.

Quanto à proporcionalidade, esta “se aplica apenas a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim”.⁴⁴⁶ O autor explica que a aplicação de tal postulado exige três exames fundamentais: o da adequação, o da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito. Na maioria dos acórdãos da Corte Constitucional, tais testes não foram realizados. Há apenas menção à proporcionalidade e uma constatação, pelos ministros, de que a norma instituidora da sanção dela não poderia descurar. Alguns julgados contém a afirmação de que seria “necessário um juízo de proporcionalidade entre o *ilícito* e a *penalidade* para constatação da violação do princípio do não confisco tributário”.⁴⁴⁷ Nesses casos, verifica-se a existência dos dois elementos exigidos pela doutrina, sendo a penalidade pecuniária o *meio* para combater o ilícito tributário, *finalidade* da norma. No entanto, a ausência de detalhamento e de realização dos testes indicados dificulta a análise das razões dos julgados.

Quanto à aplicação concreta da proporcionalidade pelo STF, observa-se que em vários julgados o Tribunal se limitou à aferição da necessidade da medida (uma das análises que a proporcionalidade envolve). Nos demais, não houve aferição da proporcionalidade propriamente dita, mas de equivalência matemática, apenas. Em outros casos, houve verificação da razoabilidade da medida adotada, ao invés da proporcionalidade. Verificou-se, ainda, que o STF não adota um conceito ou classificação para a proporcionalidade, limitando-se na maioria dos casos a afirmar se a medida concreta é proporcional ou não.

O postulado da razoabilidade, por sua vez, não faz referência a uma relação de causalidade entre meio e fim. Trata-se de um dever de harmonização do geral com o

⁴⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 180.

⁴⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 180.

⁴⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 760783/SP**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 25 fev. 2014.

individual (denominado “dever de equidade”). Exige a razoabilidade, portanto, um suporte empírico para adoção de uma medida e uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida implementada.⁴⁴⁸

No que se refere às espécies de multas, observa-se da base teórica trazida no terceiro capítulo que, adotando-se a terminologia estabelecida pelo CTN, pode-se dizer que há dois tipos de multas fiscais: a que decorre do descumprimento de uma obrigação tributária principal (multas decorrentes de infrações materiais) e a que se apresenta como consequência do descumprimento de obrigações acessórias (multas decorrentes de infrações formais).

Realizando um comparativo com as classificações doutrinárias, pode-se dizer que se consideram moratórias aquelas penalidades *substanciais*, as que punem o descumprimento da obrigação principal/substancial. Há, ainda, as penalidades *formais*, que punem o descumprimento da obrigação acessória/formal. Apesar da distinção realizada pelo STF (em moratórias e punitivas) todas, no entanto, possuem natureza punitiva e não indenizatória/ressarcitória.

Atualmente, há no STF 04 (quatro) recursos com repercussão geral reconhecida,⁴⁴⁹ pendentes de julgamento. No primeiro, a controvérsia instaurada se refere à possível inconstitucionalidade de “multa isolada” em valor variável entre 5% (cinco por cento) e 40% (quarenta por cento), aplicada à operação que não gerou débito tributário.⁴⁵⁰ No segundo, discute-se a abusividade de multa moratória fixada no patamar de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo devido.⁴⁵¹ O terceiro julgado com repercussão geral reconhecida trata de multa fiscal qualificada, aplicada em caso de sonegação, fraude e conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o tributo devido.⁴⁵² No quarto recurso, discute-se multa moratória por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os

⁴⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 195.

⁴⁴⁹ Apesar de no resultado da pesquisa realizada junto ao STF com a expressão ‘confisco tributário’ constarem 05 (cinco) julgados com repercussão geral reconhecida, 01 (um) deles foi descartado por não se referir a multas tributárias. Trata-se do seguinte julgado, excluído da amostra: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1018911-RG/RR**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 15 mar. 2018.

⁴⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 640452-RG/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 6 out. 2011.

⁴⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 882461-RG/MG**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 21 maio 2015. Importante observar que o acórdão que reconheceu a repercussão geral ora menciona que a multa é de 30%, ora cita que o percentual é de 50%. Analisando detidamente a decisão, contudo, se conclui que o percentual fixado pelas Instâncias Inferiores foi de 50%, conforme consignado pelo Min. Marco Aurélio no acórdão, à p. 22.

⁴⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 736090-RG/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 29 out. 2015. A controvérsia gira em torno do atual § 1º c/c o inciso I, do *caput* do artigo 44, da Lei Federal n. 9.430/1996.

valores dos tributos a serem informados.⁴⁵³

Os temas com repercussão geral reconhecida, quando tiverem seu mérito apreciado, contribuirão para a redução da situação de insegurança jurídica que paira sobre o assunto, seja por fixar patamares ainda não apreciados pelo STF (como no caso das multas isoladas), seja por pacificar entendimento a respeito dos limites a serem observados para as multas moratórias e punitivas lançadas de ofício, enquanto não editada lei complementar que fixe normas gerais em matéria tributária sobre o referido tema.

⁴⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 606010-RG/PR**. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 10 out. 2015.

5 AS MULTAS PREVISTAS NA LEI DO ICMS DE ALAGOAS E SEUS LIMITES

A Lei Estadual nº 5.900, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS de Alagoas, possui 141 artigos, dos quais 66 preveem diversas espécies de multas tributárias. Há multas devidas pelo mero inadimplemento do tributo no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto (arts. 79 a 82) e multas devidas na hipótese de sonegação e outras infrações à legislação tributária.

As multas do segundo grupo podem ser fixas ou variáveis, de acordo com a lei. As fixas são mensuradas em Unidade Padrão Fiscal do Estado de Alagoas (UPFAL), podendo atingir até 900 (novecentas) vezes a UPFAL por cada unidade adulterada (art. 135-B) ou encontrada com lacre que não seja o legalmente exigido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas (Sefaz/AL) (art. 135-C, IV). As multas variáveis podem chegar a 100% do valor do imposto (arts. 100, 102 a 105, com a redação dada pela Lei Estadual nº 8.085/18).

Tais penalidades eram mais elevadas do que se apresentam atualmente na legislação. Antes da edição da Lei Estadual nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018, multas devidas na hipótese de o contribuinte “acobertar, mais de uma vez, com o mesmo documento fiscal, o trânsito de mercadorias” (redação anterior do art. 100), atingiam a casa dos 300% (trezentos por cento) do valor do imposto devido. Em algumas situações nas quais valor da operação era utilizado como base de cálculo, o percentual chegava a 30% (trinta por cento), como ocorria na hipótese de o contribuinte “entregar ou comercializar em território alagoano mercadoria destinada a outro Estado ou ao Distrito Federal ou ao exterior, quando acompanhada de documento de controle de operações interestaduais (passe fiscal)” (redação anterior do art. 98-A) e “transitar com o documento de controle de operações internas ou interestaduais (passe fiscal) inidôneo” (redação anterior do art. 98-B). A penalidade equivalia a 30% (trinta por cento) do valor da operação, portanto.

A alteração legislativa realizada em dezembro do ano de 2018 culminou na adequação da maior parte das multas locais aos limites máximos constantes da atual jurisprudência do STF: não há mais penalidades em percentual superior a 100% (cem por cento) do imposto devido (em operações nas quais há incidência do ICMS); houve redução dos percentuais fixados sobre o valor da operação, nos demais casos (não há mais multas de 30% do valor da operação ou prestação, como antes havia). No entanto, de uma leitura mais atenta da lei estadual, observa-se que há várias multas “moratórias” (terminologia adotada pelo STF) que excedem o patamar estabelecido pela jurisprudência daquele Tribunal, que é 20% do valor do

imposto devido na operação. Reduzir todas as multas a 100% não resolveu, portanto, o problema das multas excessivas em Alagoas.

A Lei Estadual nº 5.900/96 não classifica as multas em moratórias ou punitivas, mas em multas “relativas à obrigação principal” (Seção III) e relativas “às obrigações acessórias” (Seção IV). Estas últimas, por sua vez, são subclassificadas em “relativas a documentos fiscais, sujeitos a multa, sem prejuízo do pagamento do imposto devido” (Subseção I) e “relativas aos documentos fiscais sujeitas somente a multa” (Subseção II).

Tais multas vêm sendo cobradas normalmente pela Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas (Sefaz/AL), por meio de autos de infração. No âmbito administrativo, ao apresentar suas impugnações contra as autuações fiscais, os contribuintes que sustentam o caráter confiscatório das multas tributárias não têm seus argumentos analisados em face da justificativa de impossibilidade de apreciação de matéria constitucional pelo órgão fazendário.⁴⁵⁴ Na esfera judicial, o TJAL, nos poucos julgados sobre o tema, manteve as multas no patamar em que aplicadas.⁴⁵⁵

No entanto, conforme exposto no capítulo anterior, o STF classifica as multas tributárias em moratórias e punitivas e estabelece limites objetivos de 20% (vinte por cento) e 100% (cem por cento), respectivamente, para cada espécie de penalidade. A terminologia adotada pela Lei do ICMS de Alagoas (multas por descumprimento de obrigação principal e multas por descumprimento de obrigação acessória) dificulta a identificação dos limites atribuídos pela Corte Constitucional a cada uma delas.

Importante ressaltar que, para a indicação das multas que excedem os patamares máximos constantes das decisões da Suprema Corte, a distinção entre multas punitivas “de ofício” ou “por sonegação” e “isoladas” não se apresenta relevante, pois o teto de ambas as penalidades é o mesmo para aquele Tribunal: 100% (cem por cento) do tributo incidente na operação. A finalidade deste capítulo é, portanto, analisar cada multa estadual e identificar seus limites objetivos à luz dos recentes parâmetros fixados pelo STF. Para tanto, serão analisadas inicialmente as multas classificadas pela lei como decorrentes do descumprimento da obrigação principal e, após, as decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias.

⁴⁵⁴ ALAGOAS. Secretaria de Estado da Fazenda. Conselho Tributário Estadual. 2ª Câmara. **Processo Administrativo SF n. 1500-010674/2008**. Recurso Ordinário. Relator Pedro Ícaro Cavalcante de Barros. Sessão Ordinária n. 13. Jul. 5 abr. 2013. Acórdão n. 084/2013.

⁴⁵⁵ Por exemplo: ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível n. 2011.003428-7**. Relator Des. Pedro Augusto Mendonça de Araújo. Jul. 10 set. 2012; ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível n. 0002930-84.2005.8.02.0001**. Relator Des. Pedro Augusto Mendonça de Araújo. Jul. 8 mar. 2012.

5.1 As multas devidas por descumprimento da obrigação tributária principal

Observou-se que para o Supremo Tribunal Federal multas moratórias “são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária”.⁴⁵⁶ Trata-se de multa devida pelo descumprimento da obrigação tributária principal, portanto. A definição atribuída pela doutrina consultada a essa espécie de penalidade não destoia da que lhe é dada pela jurisprudência, apenas sua natureza (se indenizatória ou punitiva) é objeto de controvérsia doutrinária – como visto, para o STF a natureza de todas as multas é sancionatória (punitiva).

Multa moratória pode ser considerada a penalidade pecuniária aplicada em consequência do descumprimento da obrigação de adimplir pontualmente aos cofres públicos o tributo devido,⁴⁵⁷ não dependendo de constituição formal e podendo ser qualificada como acessória da obrigação tributária, cujo objetivo principal é a quitação do tributo.⁴⁵⁸ Trata-se da sanção fiscal cabível quando do não pagamento do tributo no prazo devido, isto é, o pagamento com atraso, depois do vencimento.⁴⁵⁹

Refere-se ao descumprimento da obrigação tributária principal e pode ser considerada fatal, isto é, sempre devida, desde que se verifique o atraso, independentemente dos motivos deste, não dependendo de dolo ou de culpa para sua incidência, nem mesmo de ser voluntária a falta de pagamento.⁴⁶⁰ É aquela que incide quando do adimplemento tardio do débito tributário pelo contribuinte,⁴⁶¹ punindo o descumprimento da obrigação principal/substancial e tendo como hipótese de incidência “o inadimplemento do tributo, o inadimplemento a destempo ou insuficiente”.⁴⁶² Nessa hipótese, faz-se necessário que se constate a mora ou a insuficiência do pagamento.⁴⁶³

O conceito de multa moratória está diretamente relacionado ao descumprimento da obrigação tributária principal (dever do sujeito passivo de recolher determinada quantia em

⁴⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 836.828 AgR/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 17 mar. 2015. p. 8.

⁴⁵⁷ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 22.

⁴⁵⁸ COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 24-25.

⁴⁵⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (Coord.). Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975. p. 139.

⁴⁶⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (Coord.). Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975. p. 140.

⁴⁶¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 273.

⁴⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 40.

⁴⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 40.

dinheiro aos cofres públicos), sendo este o primeiro critério de classificação das multas tributárias previstas na Lei do ICMS de Alagoas. Com efeito, os arts. 79 a 95 da Lei Estadual nº 5.900/1996, com as recentes alterações promovidas pela Lei Estadual nº 8.085/2018, tratam das “multas relativas à obrigação principal” referentes às “infrações apuradas pelas autoridades fiscais”.

Conforme se observa na leitura dos artigos indicados, a maioria dos dispositivos prevê hipótese de “falta de recolhimento do imposto”, distinguindo-se apenas as situações em que o inadimplemento total ou parcial se verifica. Englobando hipótese geral, tem-se o art. 79: “Falta de recolhimento do imposto no prazo legal, em situação não compreendida nas hipóteses previstas nos artigos seguintes”.

As hipóteses especificamente descritas são as mais diversas, a saber: a) quando se tratar de “contribuintes desobrigados da escrita fiscal e da emissão de documento” (art. 80); b) “quando os documentos fiscais relativos às respectivas operações tenham sido emitidos e regularmente escriturados nos livros fiscais próprios” (art. 81); c) quando o inadimplemento for “constante de Notificação de Débito” (art. 81-A); dentre outras.

Os percentuais da multa variam de 20%, para o caso descrito no art. 81-A (“falta de recolhimento do imposto constante de Notificação de Débito”), a 100%, nos casos discriminados nos arts. 87, 88, 90, 90-A, 90-B e 95, havendo ainda percentuais de 50% para a hipótese geral de inadimplemento (art. 79) e para algumas situações específicas (arts. 80, 81), 60% para os casos discriminados nos arts. 83, 85, 86, e 80%, aplicável este último limite quando ocorrida a situação prevista no art. 91.

Por serem típicas multas “moratórias”, aplicadas em razão da mera impontualidade no pagamento, devem ser consideradas inconstitucionais à luz do entendimento manifestado por aquele Tribunal Superior as multas com os seguintes percentuais fixados acima do teto de 20% do tributo devido, constante de jurisprudência do STF: a) 50%: art. 79, 80 e 81; b) 60%: arts. 83, 85, 86; c) 80%: art. 91; e d) 100%: arts. 87, 88, 90, 90-A, 90-B e 95.

Importante mencionar que o percentual máximo fixado na lei ora analisada para o grupo de sanções aplicáveis a situações de descumprimento de obrigação tributária principal (constantes da Seção III) era de 150%, o qual restou reduzido para 100% pela Lei Estadual nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018, publicada no Diário Oficial do Estado em 31 de dezembro de 2018. Os dispositivos com multa reduzida de 150% para 100% foram os arts. 87 e 88. A edição da referida lei demonstra, como afirmado acima, uma possível tentativa fracassada de adequação da legislação estadual aos parâmetros fixados pelo Supremo Tribunal Federal.

Da análise dos demais dispositivos indicados na Lei do ICMS de Alagoas como sendo relativos às multas devidas por descumprimento de obrigação tributária principal, é relevante indicar algumas hipóteses que *não devem ser consideradas multas moratórias*, conforme a definição constante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que encontra respaldo na doutrina. Trata-se dos dispositivos a seguir: a) art. 82, que prevê hipótese de “falta de recolhimento de parcela mensal devida por contribuinte enquadrado no Regime de Estimativa”; b) art. 89, referente à “falta de retenção do imposto, nas hipóteses de responsabilidade por substituição tributária prevista na legislação vigente”; c) art. 92, que alberga os casos em que o contribuinte “transferir para outros estabelecimentos créditos do imposto, nas hipóteses não permitidas pela legislação tributária ou utilizar parcelas de crédito além dos limites permitidos”; d) art. 93, quando se “utilizar crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto”; e) art. 94, referente às hipóteses de “falta de estorno, nos casos previstos na legislação vigente, de crédito de imposto recebido por ocasião da entrada da mercadoria”.

O art. 82 prevê descumprimento de obrigação tributária acessória (falta de antecipação de valores devidos na apuração por estimativa do imposto), cuja multa a ser aplicada deve ser considerada “punitiva”, da subespécie “por sonegação”, por ter implicado falta de recolhimento do tributo, sujeita ao percentual de 100%, considerando a terminologia adotada e o limite objetivo fixado pelo Supremo Tribunal Federal. Na Lei do ICMS de Alagoas, o percentual atualmente aplicado para esse tipo de penalidade pecuniária é de 50%, abaixo do máximo definido pelo STF, devendo ser considerada constitucional à luz do entendimento manifestado por aquele Tribunal.

A hipótese prevista no art. 89 (“falta de retenção do imposto, nas hipóteses de responsabilidade por substituição tributária prevista na legislação vigente”) também se refere a situação em que a multa a ser aplicada é, em verdade “punitiva”. O percentual previsto na legislação estadual para essa espécie sancionatória (100%) deve ser, portanto, considerado constitucional à luz do atual entendimento do STF, por se enquadrar no limite máximo admitido pela jurisprudência daquele Tribunal.

Quanto aos casos constantes dos arts. 92, 93 e 94, relativos à transferência e utilização indevida de crédito relativo ao ICMS ou de falta de estorno desse tipo de crédito, trata-se também de situação à qual a multa a ser aplicada é, em verdade, punitiva. Como a utilização de crédito tributário indevido, a transferência indevida para outro estabelecimento e a falta de estorno reduzem a quantia a ser recolhida a título de imposto, assim, pode-se afirmar que a subespécie de que se trata é “por sonegação”. Os percentuais previstos na legislação estadual

para essas penalidades são 100% (art. 92) e 60% (arts. 93 e 94), os quais devem ser considerados constitucionais à luz do atual entendimento do STF.

Pode-se resumir a análise realizada neste tópico mediante a utilização de um quadro esquemático, cujo objetivo é, apenas, facilitar a visualização das multas tributárias locais, de acordo com a base teórica trazida nos capítulos segundo e terceiro e, especialmente, à luz do entendimento jurisprudencial manifestado pelo STF, objeto do capítulo quarto. Apenas sob a ótica das atuais decisões da Corte Constitucional, complementadas pelas explicações doutrinárias relativas ao uso dos critérios de aplicação das normas jurídicas, dos conceitos e classificação das sanções, é que podem ser compreendidas as informações colacionadas a seguir:

Art.	Descrição	Percentual cf. Lei do ICMS/AL	Espécie de multa cf. STF	Limite desse tipo de multa cf. STF	Conclusão da análise
79	Falta de recolhimento do imposto no prazo legal, em situação não compreendida nas hipóteses previstas nos artigos seguintes:	50%	Moratória	20%	Inconstitucional
80	Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, nos prazos regulamentares, pelos contribuintes desobrigados da escrita fiscal e da emissão de documento.	50%	Moratória	20%	Inconstitucional
81	Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, nos prazos legais, quando os documentos fiscais relativos às respectivas operações tenham sido emitidos e regularmente escriturados nos livros fiscais próprios.	50%	Moratória	20%	Inconstitucional
81-A	Falta de recolhimento do imposto constante de Notificação de Débito.	20%	Moratória	20%	Constitucional
82	Falta de recolhimento de parcela mensal devida por contribuinte enquadrado no Regime de Estimativa.	50%	Punitiva	100%	Constitucional
83	Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, quando os documentos fiscais relativos às respectivas operações de saídas não	60%	Moratória	20%	Inconstitucional

	estejam escriturados regularmente nos livros fiscais próprios.				
84	Revogado.				
85	Falta de recolhimento do imposto, em virtude de registro incorreto do valor da operação.	60%	Moratória	20%	Inconstitucional
86	Falta de recolhimento do imposto, por indicação, nos documentos fiscais, de operações sujeitas ao imposto, como não tributadas ou isentas.	60%	Moratória	20%	Inconstitucional
87	Falta de recolhimento do imposto, deduzida da ocorrência das seguintes situações indicadas, de omissão ou inclusão de registros contábeis ou fiscais.	100%	Moratória	20%	Inconstitucional
88	Falta de recolhimento do imposto de que o contribuinte se tornou responsável, em razão de suspensão ou diferimento.	100%	Moratória	20%	Inconstitucional
89	Falta de retenção do imposto, nas hipóteses de responsabilidade por substituição tributária prevista na legislação vigente.	100%	Punitiva	100%	Constitucional
90	Deixar o substituto tributário de recolher o imposto que houver retido.	100%	Moratória	20%	Inconstitucional
90-A	Deixar o adquirente de mercadoria ou o tomador de serviço de recolher o imposto, nas hipóteses de substituição tributária ou de antecipação do tributo previstas na legislação.	100%	Moratória	20%	Inconstitucional
90-B	Deixar de recolher, no todo ou em parte, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias e serviços a consumidor final.	100%	Moratória	20%	Inconstitucional
91	Falta de recolhimento do imposto em decorrência do uso antecipado de crédito	80%	Moratória	20%	Inconstitucional

	fiscal.				
92	Transferir para outros estabelecimentos créditos do imposto, nas hipóteses não permitidas pela legislação tributária, ou utilizar parcelas de crédito além dos limites permitidos.	100%	Punitiva	100%	Constitucional
93	Utilizar crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto.	60%	Punitiva	100%	Constitucional
94	Falta de estorno, nos casos previstos na legislação vigente, de crédito de imposto recebido por ocasião da entrada da mercadoria.	60%	Punitiva	100%	Constitucional
95	Recolhimento espontâneo do imposto, fora dos prazos regulamentares, desacompanhado da multa correspondente.	100%	Moratória	20%	Inconstitucional

Tabela 1 – Quadro esquemático das multas por descumprimento de obrigação tributária principal

Pode-se afirmar, com base na análise realizada neste tópico, que entre as 19 hipóteses previstas para a aplicação das penalidades pecuniárias consideradas pela Lei do ICMS de Alagoas como sendo relativas ao descumprimento de obrigação principal, devidas pelo inadimplemento total ou parcial do imposto, apenas 14 (catorze) possuem efetivamente essa natureza (moratória). Trata-se das penalidades constantes dos arts. 79, 80, 81, 81-A, 83, 85, 86, 87, 88, 90, 90-A, 90-B, 91 e 95. Destas, apenas uma se acha dentro do limite de 20% fixado pelo STF, devendo ser considerada constitucional, a saber, a que consta no art. 81-A. Todas as demais se encontram acima do limite objetivo atribuído pelo Supremo Tribunal Federal para penalidades pecuniárias dessa espécie, devendo ser consideradas inconstitucionais.

Quanto às 05 (cinco) multas que não podem ser consideradas moratórias, mas punitivas, por se referirem a situações relativas a descumprimento de obrigação tributária acessória, são elas as previstas nos arts. 82, 89, 92, 93 e 94. Tais multas, por serem punitivas, devidas isoladamente ou por sonegação, se submetem ao limite de 100% constante da jurisprudência do STF, podendo-se afirmar que todas elas devem ser consideradas constitucionais à luz da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por estarem dentro do percentual máximo fixado por aquele Tribunal.

5.2 As multas devidas por descumprimento da obrigação tributária acessória

Para o Supremo Tribunal Federal, multas punitivas “visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária”.⁴⁶⁴ Poderão ser aplicadas de forma *isolada* “se o ilícito não repercute no montante de tributo devido”.⁴⁶⁵ “No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do encargo devido”,⁴⁶⁶ oportunidade em que a multa punitiva a ser aplicada é denominada multa *por sonegação*.

Observou-se que não há consenso doutrinário a respeito da classificação das demais espécies sancionatórias existentes além da multa moratória. A terminologia utilizada pelos autores das obras consultadas varia, assim como sua definição. De modo geral, pode-se dizer que, para a doutrina, as multas denominadas punitivas (formais, desincentivadoras, corretivas, por infração, de ofício etc.) são devidas nas hipóteses de descumprimento da legislação tributária, especificamente quanto aos dispositivos que preveem uma obrigação de fazer ou não fazer destinada a viabilizar ou facilitar o cumprimento ou a fiscalização a respeito da obrigação tributária principal.

O conceito de multa punitiva está diretamente relacionado, portanto, ao descumprimento da obrigação tributária acessória (dever do sujeito passivo de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação tributária), sendo este o segundo critério de classificação das multas tributárias previstas na Lei do ICMS de Alagoas. Com efeito, os arts. 97 a 135-D da Lei Estadual nº 5.900/1996, com as recentes alterações promovidas pela Lei Estadual nº 8.085/2018, tratam “das infrações às obrigações acessórias”.

Da análise das multas devidas por descumprimento da obrigação tributária acessória, observa-se que há multas fixadas das mais variadas formas, a saber: (a) cuja base de cálculo é o valor do imposto devido; (b) cuja base de cálculo é o valor do crédito indevido ou inexistente; (c) cuja base de cálculo é o valor da operação ou prestação; (d) cuja base de cálculo é o valor da operação ou prestação, mas com valor mínimo fixado em Unidade Padrão Fiscal do Estado de Alagoas (UPFAL); e (e) fixadas exclusivamente em UPFAL.

Quanto às multas que compõem grupo indicado na alínea “a”, cuja base de cálculo é o valor do imposto devido, trata-se das penalidades previstas nos arts. 97 a 106, 108 e 109,

⁴⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 836.828 AgR/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 17 mar. 2015. p. 8.

⁴⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 836.828 AgR/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 17 mar. 2015. p. 8.

⁴⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 836.828 AgR/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 17 mar. 2015. p. 8.

todas eminentemente punitivas (devidas por práticas fraudulentas e de sonegação), estabelecidas em 100% (cem por cento), patamar considerado não confiscatório pelo STF e, portanto, constitucional à luz dos precedentes indicados. As situações previstas nos arts. 97 a 106 são casos em que há tributo incidente na operação; as hipóteses constantes dos arts. 108 e 109 não geraram imposto a pagar.

No que se refere à sanção pecuniária que compõe o grupo indicado na alínea “b”, cuja base de cálculo é o valor do crédito indevido ou inexistente, trata-se da multa prevista no art. 121-A, devida ao se “consignar escrituralmente crédito indevido ou inexistente, nas hipóteses não contempladas no art. 93”.⁴⁶⁷ O percentual é de 30% (trinta por cento). Observe-se que também se trata de operação sem imposto devido (hipótese semelhante, mas com ICMS incidente na operação, consta no art. 93, sujeita a uma multa de 60%).

Em relação à situação descrita na alínea “c”, ou seja, de multas cuja base de cálculo é o valor da operação ou prestação, há as hipóteses previstas nos seguintes dispositivos: (c.1) art. 109-A (“deixar de emitir o documento de controle de operações internas ou interestaduais”, situação também conhecida como “passe fiscal”), sujeita a uma multa de 10% do valor da operação; (c.2) art. 114, I, “a” (“falta de visto do Posto Fiscal em documento fiscal” relativamente a “mercadorias conduzidas ou prestação de serviço de transporte em trânsito” que sejam “tributadas pelo ICMS”), sujeita a uma multa de 5% do valor da operação ou prestação; (c.3) art. 123, XVIII e XXIII (“uso ou não de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão ou escrituração de documentos ou livros fiscais” nas duas hipóteses indicadas), sujeita a uma multa de 1% dos valores das operações ou prestações.

Possuindo o ICMS uma alíquota de 12% a 29% para operações internas,⁴⁶⁸ pode-se afirmar que as penalidades fixadas no percentual de 1% a 10% não serão capazes de atingir o limite de 100% do imposto devido na operação (considerando-se as alíquotas aplicáveis às operações internas). Situam-se, pois, dentro do patamar máximo estabelecido pela jurisprudência do STF, que, a despeito de considerar inadequada a eleição do valor da operação como base de cálculo das sanções pecuniárias, não as considera inconstitucionais apenas por esse motivo, mas somente quando ultrapassam, no caso concreto, o montante da obrigação tributária principal.

⁴⁶⁷ Lei Estadual n. 5.900/1996. Art. 93. Utilizar crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto: MULTA – equivalente a 60% do valor do crédito indevido ou inexistente efetivamente utilizado.

⁴⁶⁸ Lei Estadual n. 5.900/1996, art. 17, inciso I.

As multas constantes do grupo indicado na alínea “d”, quer dizer, aquelas cuja base de cálculo é o valor da operação ou prestação, porém com valor mínimo fixado em UPFAL, são sanções pecuniárias previstas nos seguintes dispositivos: (d.1) art. 107 (“falta de lançamento de documento fiscal no livro Registro de Entradas”), sujeita a uma multa de 5% “do valor da operação ou prestação relativa ao documento fiscal não lançado”, não inferior a duas vezes o valor da UPFAL por documento; (d.2) art. 116, I (“deixar de entregar ou apresentar, no prazo regulamentar,” a “Declaração de Movimento Econômico e/ou balanço patrimonial analítico”), sujeita a uma multa de 1% “do valor total das operações de saída e das prestações realizadas”, não inferior a 100 vezes o valor da UPFAL; (d.3) art. 118 (“falta de lançamento de documento fiscal nos livros fiscais próprios, referentes a mercadorias isentas, imunes ou não tributadas”), sujeita a uma multa de 1% “do valor da operação ou prestação”, não inferior a duas vezes o valor da UPFAL por documento; (d.4) art. 123, XV, XXVIII e XXIX (“uso ou não de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão ou escrituração de documentos ou livros fiscais” nas três hipóteses indicadas), sujeita a uma multa de 1% “do valor das operações de saída e/ou prestações tributadas”, não inferior a 50 vezes o valor da UPFAL no caso do inciso XV, 1% do “somatório dos valores das operações e/ou prestações do período de apuração em que se verificar a ocorrência”, não inferior a 150 vezes o valor da UPFAL no caso do inciso XXVIII e 0,3% do “somatório dos valores das operações e/ou prestações do período de apuração em que se verificar a ocorrência”, não inferior a 45 vezes o valor da UPFAL no caso do inciso XXIX; (d.5) art. 135-B, I (cuja hipótese é o desenvolvimento de “atividade com produtos passíveis de medição e controle de vazão” quando “deixar de instalar ou utilizar equipamento de medição e controle de vazão exigido pela legislação do imposto”), sujeita a uma multa de 5% do “valor das operações ou prestações realizadas no período em que havia a obrigação de ter o equipamento instalado ou em utilização”, não inferior a 190 vezes o valor da UPFAL, por mês ou fração de mês.

Assim como acontece com as hipóteses descritas na alínea “c”, tendo em vista a alíquota do ICMS para operações internas, pode-se afirmar que as penalidades fixadas no percentual de 0,3% (três décimos por cento) a 5% (cinco por cento) dificilmente serão capazes de atingir o limite de 100% (cem por cento) do imposto devido na operação, situando-se abaixo do patamar máximo estabelecido pela jurisprudência do STF que, a despeito de considerar inadequada a eleição do valor da operação como base de cálculo das sanções pecuniárias, não as considera inconstitucionais apenas por esse motivo, mas somente quando ultrapassam, no caso concreto, o montante da obrigação tributária principal.

No entanto, o mesmo não se pode afirmar quando da aplicação penalidades no patamar mínimo, baseadas no valor da UPFAL (atualmente no montante de R\$ 25,96),⁴⁶⁹ que podem ser aplicadas em 190 vezes o valor da UPFAL, ou seja, R\$ 4.932,40, na hipótese do art. 135-B, I, quantia que pode vir a exceder o montante do tributo devido na operação. A análise da possível confiscatoriedade de cada situação relativa à aplicação dos valores mínimos em UPFAL deve ser realizada caso a caso, não se podendo afirmar, de antemão, que os valores são abusivos ou aceitáveis sem que se verifique o caso concreto.

Por fim, quanto às penalidades indicadas na alínea “e”, fixadas exclusivamente em UPFAL, trata-se das multas fiscais previstas nos arts. 110 a 117, 119 a 135-D, cujas sanções pecuniárias podem chegar a 900 vezes o valor da UPFAL por cada unidade adulterada (art. 135-B) ou encontrada com lacre que não seja o legalmente exigido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas (Sefaz/AL) (art. 135-C, IV), ou seja, no mínimo, R\$ 23.121,00 por unidade. Não há tributo incidente nas operações descritas nos dispositivos indicados.

Em sendo assim, por um lado, não há como estabelecer como base de cálculo o valor do tributo, por inexistir na hipótese; por outro, as situações indicadas, quando praticadas, prejudicam a fiscalização do ICMS, não se afigurando razoável deixar de prever sanção àqueles que as implementarem. A análise da possível confiscatoriedade de cada situação relativa à aplicação dos valores mínimos em UPFAL deve ser realizada caso a caso, não se podendo afirmar, de antemão, que os valores são abusivos ou aceitáveis sem que se verifique o caso concreto.

Quando a penalidade incide sobre situação que não gerou tributo, mas decorre do descumprimento de um dever instrumental, diz-se que a multa é punitiva do tipo “isolada”. Estas “visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária”,⁴⁷⁰ quando “o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido”.⁴⁷¹ Trata-se de multa devida “por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental”.⁴⁷²

⁴⁶⁹ Valor da UPFAL disponível no sítio oficial da Secretaria de Estado da Fazenda de Alagoas (Sefaz/AL): <http://www.sefaz.al.gov.br/>. Acesso em 20 abr. 2019.

⁴⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 9.

⁴⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015. p. 9.

⁴⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 823886/MG**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Segunda Turma. Jul. 7 abr. 2015. p. 3.

No STF há registro de penalidade dessa espécie fixada no percentual originário de 40% sobre o valor da operação.⁴⁷³ A discussão foi travada em recurso extraordinário que teve sua repercussão geral reconhecida em 2011.⁴⁷⁴ A multa isolada foi aplicada no percentual originário de 40% do valor de uma operação que não gerou débito tributário e totalizou a quantia de aproximadamente R\$ 22,2 milhões, somente a título de multa.⁴⁷⁵ Tal percentual foi reduzido para 5% do valor da operação pelo Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia (TJRO), o equivalente a quase R\$ 165 mil.⁴⁷⁶ De acordo com o relator, “a modalidade enfrentada nos autos, a “multa isolada”, não se refere a atraso de pagamento. Ela é “isolada” em razão da inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida. Essa circunstância está bem demarcada nos autos”.⁴⁷⁷

Ao julgar ser possível e necessário estabelecer abstratamente os parâmetros das chamadas multas isoladas, o ministro relator reconheceu a repercussão geral da controvérsia. Até o momento, no entanto, não houve a apreciação do mérito do recurso.⁴⁷⁸ Não há, ainda, posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito da situação.

Pode-se afirmar, com base na análise realizada neste tópico, que entre os mais de 40 dispositivos relativos às penalidades pecuniárias denominadas pela Lei do ICMS de Alagoas como decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, os quais preveem centenas de hipóteses (por estarem subdivididos em inúmeros incisos, alíneas e itens), todas possuem efetivamente natureza punitiva. Por se tratar de multas punitivas, deveriam se limitar ao patamar de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido na operação, o que de fato ocorre em relação às sanções pecuniárias estabelecidas pela lei estadual em percentual incidente sobre o valor do tributo devido. Nesses casos, especificamente constantes dos arts. 97 a 106, 108 e 109, as multas podem ser consideradas constitucionais e não confiscatórias,

⁴⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011.

⁴⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011.

⁴⁷⁵ Cf. fls. 19 dos autos digitalizados, a penalidade está prevista na Lei Estadual de Rondônia n. 688/96, artigo 78, inciso III, alínea “i”: Art. 78. As infrações e as multas sujeitas a cálculo na forma do inciso III, do artigo 76 são as seguintes: [...] III - 40% do valor da operação ou da prestação: (NR Lei nº 828, de 7/7/99 - D.O.E. de 9/7/99) [...] i) pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio ou em situação fiscal irregular. (Nova Redação dada pela Lei nº 1.057, de 1º de abril de 2002). (Os grifos não constam do original).

⁴⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011. p. 4.

⁴⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011. p. 7.

⁴⁷⁸ Em consulta ao sítio oficial do Supremo Tribunal Federal, quanto ao acompanhamento processual do RE n. 640452/RO-RG, observa-se que a última movimentação é a conclusão dos autos ao ministro relator em 4/4/2018. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>. Acesso em 10 de abril de 2019.

de acordo com a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. No entanto, nem todas as situações possuem essa base de cálculo, assim como nem todas as operações geram tributo a pagar.

Nos casos em que há tributação sobre a operação indicada e a base de cálculo é o valor da operação, tendo em vista a alíquota do ICMS para operações internas, pode-se afirmar que dificilmente as penalidades fixadas no percentual de até 10% não serão capazes de atingir o limite de 100% do imposto devido na operação, situando-se abaixo do patamar máximo estabelecido pela jurisprudência do STF. Apesar de aquele Tribunal considerar inadequada a eleição do valor da operação como base de cálculo das sanções pecuniárias, não as considera inconstitucionais apenas por esse motivo, mas tão só quando ultrapassam, no caso concreto, o montante da obrigação tributária principal.

Maior problema se verifica quanto às multas em percentual sobre o valor da operação com valor fixo mínimo em UPFAL e em relação às penalidades pecuniárias exclusivamente fixadas em UPFAL. Em virtude de não haver tributo incidente em tais hipóteses, não há como estabelecer como base de cálculo o valor do tributo (parâmetro utilizado pelo STF). Também não é possível deixar de sancionar condutas como a falta de emissão de documento fiscal (art. 110), a utilização de nota fiscal fora do padrão instituído pelo órgão fazendário (art. 111) etc., situações que, quando praticadas, nitidamente prejudicam a fiscalização do ICMS. Assim, apesar de parecerem tais penalidades, a uma primeira vista, excessivas, a análise da sua possível confiscatoriedade deve ser realizada caso a caso, não se podendo afirmar, de antemão, que os valores são abusivos ou aceitáveis sem que se verifique o caso concreto.

5.3 Cumulação das multas por descumprimento das obrigações tributárias

A Lei Estadual nº 5.900/1996, no art. 75, *caput*, prevê a cumulatividade das sanções pecuniárias “quando resultantes, concomitantemente, do não cumprimento de obrigações tributária principal e acessórias”. Conforme se expôs no início deste capítulo, quando da análise das penalidades aplicadas nos casos de mero inadimplemento do tributo (descumprimento de obrigação tributária principal), várias das sanções ultrapassam o percentual-limite estabelecido pelo STF, ou seja, 20% do valor do tributo devido, podendo chegar em alguns casos a 100% do ICMS, como acontece na hipótese do art. 90-B.

Essa penalidade, somada a qualquer outra de caráter punitivo prevista nos arts. 97 a 106 da mesma lei, devida por descumprimento de obrigação tributária acessória, no patamar

de 100% do valor do tributo devido, atingirá o percentual de 200% do ICMS incidente na operação.

O STF já chegou a apreciar, na década de 1970, caso em que a multa foi aplicada na origem no montante de 50% do valor do tributo devido⁴⁷⁹ e totalizou, após sua incidência e somada aos demais encargos (juros, honorários, correção monetária), mais de 400% do valor da obrigação principal.⁴⁸⁰ Entendeu o ministro relator, nesse caso, que o Judiciário pode reduzir multas fiscais quando: (a) se apresentarem *manifestamente abusivas*; (b) configurarem *ilegalidade do fisco*.⁴⁸¹ O disposto no Código Civil de 1916, art. 920, que limitava as cláusulas penais ao valor da obrigação principal, foi invocado como argumento para a manutenção da redução da multa. Verifica-se que o ministro fez um cálculo global dos encargos, não considerando o montante da multa individualmente, como seria recomendável. A multa, em última instância de julgamento, permaneceu no patamar de 20% da obrigação principal.

Atualmente a questão da cumulação de multas que excedem o patamar indicado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é objeto de discussão no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 874.501/MG, de relatoria da ministra Rosa Weber.⁴⁸² Trata-se de caso em que na origem houve aplicação de multas de revalidação e isolada, fixadas em percentuais originários de 50% do valor do tributo inadimplido e 40% do valor da operação, respectivamente. As penalidades foram mantidas pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), sob o argumento de que multa não é tributo e que não se submete à proibição de confisco. No Recurso Extraordinário, o recorrente pede a anulação das multas e a impossibilidade de cumulação. Não houve julgamento do mérito desse recurso.

⁴⁷⁹ Apesar de se tratar de um processo físico, o dispositivo legal que deu ensejo à cobrança da multa se encontra mencionado no acórdão, qual seja: Decreto Federal n. 60.501/67, art. 165, § 1º, “e”: Art. 165. A falta de recolhimento, na época própria, de contribuições ou outras quantias devidas à previdência social, sujeitará os responsáveis ao juro de mora de 1% ao mês, devido de pleno direito, independentemente de notificação, além de multa, variável de 10% a 50% do valor do Débito. § 1º A multa prevista neste artigo será automaticamente devida pela falta do recolhimento na época própria e corresponderá a: [...] e) 50% para atraso de mais de 240 (duzentos e quarenta) dias. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974. p. 2).

⁴⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974. p. 6.

⁴⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974. p. 6.

⁴⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 874501/MG**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 18 ago. 2015.

5.4 Resultado da análise comparativa das multas fiscais previstas na Lei do ICMS de Alagoas com a jurisprudência do STF

Da leitura de todos os dispositivos legais relativos às penalidades pecuniárias constantes da Lei Estadual nº 5.900/1996, considerando suas recentes modificações legislativas, verifica-se que houve redução do percentual de algumas multas fiscais. Antes da edição da Lei Estadual nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018, multas devidas na hipótese de o contribuinte “acobertar, mais de uma vez, com o mesmo documento fiscal, o trânsito de mercadorias” (redação anterior do art. 100), atingiam a casa dos 300% (trezentos por cento) do valor do imposto devido. Em algumas situações nas quais valor da operação era utilizado como base de cálculo, o percentual chegava a 30% (trinta por cento), como ocorria na hipótese de o contribuinte “entregar ou comercializar em território alagoano mercadoria destinada a outro Estado ou ao Distrito Federal ou ao exterior, quando acompanhada de documento de controle de operações interestaduais (passe fiscal)” (redação anterior do art. 98-A) e “transitar com o documento de controle de operações internas ou interestaduais (passe fiscal) inidôneo” (redação anterior do art. 98-B).

Mesmo quando a legislação local previa patamares bastante superiores aos limites constantes da jurisprudência do STF, não eram submetidos casos relativos à Lei do ICMS de Alagoas à Corte Suprema. Da pesquisa realizada no STF sobre o tema da vedação ao confisco de multas tributárias, não consta um único caso oriundo de Alagoas. A ausência de questionamentos originários desse Estado pode ser decorrência de alguns fatores, como o comportamento dos contribuintes locais, que não talvez não costumem discutir a possível excessividade das multas tributárias, seja por optarem pelo pagamento com descontos em frequentes programas de parcelamento tributário criados pelo Governo do Estado,⁴⁸³ seja, ainda, por acreditarem ser impossível (ante a excessividade das punições) uma regularização de sua situação fiscal, o que culmina no encerramento das atividades de inúmeros estabelecimentos comerciais.

A despeito da situação constatada, houve recentemente modificação de inúmeros dispositivos da Lei Estadual nº 5.900/1996 pela Lei Estadual nº 8.085/2018. Não há mais nenhuma hipótese, entre as que elegem o valor do tributo devido, superior a 100% (cem por

⁴⁸³ O mais recente programa de recuperação fiscal instituído pelo Estado de Alagoas, intitulado Profis 2018, admitiu o pagamento de débitos tributários em até 120 (cento e vinte) parcelas com valor mensal fixo e aplicação de juros simples. Os pagamentos em parcela única tiveram redução de até 95% (noventa e cinco por cento) das multas e 80% (oitenta por cento) dos juros. Pagamentos em até 60 (sessenta) parcelas tiveram redução de 80% (oitenta por cento) nas multas e 60% (sessenta por cento) nos juros. Para os parcelamentos realizados em 60 (sessenta) a 120 (cento e vinte) parcelas, os descontos em multas e juros foram estabelecidos em 65% (sessenta e cinco por cento) e 50% (cinquenta por cento), respectivamente.

cento). No entanto, o ajuste realizado, apesar de ser extremamente benéfico para o contribuinte local, por puni-lo de modo mais proporcional às práticas realizadas em prejuízo à fiscalização tributária, não resolve de todo o problema. Ainda persistem multas superiores aos limites estabelecidos como máximos pelo Supremo Tribunal Federal, a exemplo do disposto no art. 79,⁴⁸⁴ que fixa multa de 50% para hipótese de mero inadimplemento tributário, enquanto a jurisprudência da Corte Suprema estabelece um teto de 20% do valor do tributo devido para situação de atraso de pagamento.

Outras situações problemáticas são aquelas em que a multa não toma como base de cálculo o valor do tributo. Há na lei hipóteses em que o percentual fixado incide sobre o valor da operação ou prestação (por vezes, com valor mínimo fixado em UPFAL), ou então são tomadas em valor fixo, exclusivamente em UPFAL. No caso das sanções pecuniárias que tomam como base de cálculo o valor da operação ou prestação,⁴⁸⁵ pode-se afirmar que as penalidades fixadas dificilmente serão capazes de atingir o limite de 100% (cem por cento) do imposto devido na operação (considerando-se as alíquotas aplicáveis às operações internas), despeito de não ser recomendável utilizar tal base de cálculo.

Ao se analisar a jurisprudência do STF relativa às multas fiscais estabelecidas em percentual da operação, observa-se que há caso em que determinada multa punitiva de 25% do valor da operação foi aplicada pelo Estado de Goiás.⁴⁸⁶ Entendeu o ministro relator, Celso de Mello, que “a multa aplicada à empresa ora recorrida em percentual de 25% sobre o valor da mercadoria não se mostra razoável, configurando, na espécie, o caráter confiscatório da penalidade pecuniária”.⁴⁸⁷ O que se verifica dos inúmeros acórdãos sobre o tema da vedação ao confisco de multas tributárias é que a Corte Suprema, quando depara com uma multa fixada sobre o valor da operação, realiza sempre um comparativo com o valor do tributo devido (no caso das operações tributáveis) e a ajusta para que não ultrapasse o valor da obrigação principal.

No que se refere às situações em que a multa será aplicada em montante equivalente a uma determinada quantidade de UPFAL, não é possível afirmar de antemão que se apresentarão confiscatórias, porquanto isso depende da análise de cada caso concreto em que

⁴⁸⁴ Lei Estadual n. 5.900/1996. Art. 79. Falta de recolhimento do imposto no prazo legal, em situação não compreendida nas hipóteses previstas nos artigos seguintes: MULTA – Equivalente a 50% do valor do imposto. (Redação dada ao art. 79 pela Lei n.º 7.079/09).

⁴⁸⁵ É o caso, por exemplo, dos arts. 109-A, art. 114, I, “a” e art. 123, XVIII e XXIII, da Lei Estadual n. 5.900/1996, sujeitas a uma multa de até 10% do valor da operação.

⁴⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 754554/GO**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 22 out. 2013.

⁴⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 754554/GO**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 22 out. 2013. p. 4.

a penalidade incidiu. A questão que se observa e que se afigura um problema é a inexistência de dispositivo na Lei do ICMS de Alagoas que autorize a graduação da sanção pecuniária a critério do órgão fazendário, a começar pelo agente de fiscalização que, constatando a prática da irregularidade, lavrará o auto de infração ou documento equivalente. O agente, se seguir à risca o que determina a referida lei, não terá margem alguma para adequar as penalidades à gravidade (ou não) da situação concreta, pois as multas fixadas em UPFAL⁴⁸⁸ são previstas em valores unitários, geralmente a serem multiplicados pela quantidade de unidades utilizadas para fraudar a legislação, como documentos fiscais,⁴⁸⁹ lacres de equipamentos,⁴⁹⁰ os próprios equipamentos⁴⁹¹ etc.

Se, por um lado, não há como estabelecer como base de cálculo o valor do tributo, por não incidir ICMS em tais hipóteses, por outro, é fato que estas situações quando praticadas prejudicam a fiscalização do ICMS, não se afigurando razoável deixar de prever sanção àqueles que as implementam. Porém, é a respeito das multas “isoladas” que deve haver maior flexibilidade em sua aplicação aos casos concretos, dada a prevalecente função didática que a sanção deve possuir.⁴⁹² Com respaldo no Código Tributário Nacional, art. 108, IV,⁴⁹³ deve a autoridade competente analisar se a penalidade prevista abstratamente na lei local se apresenta adequada ao caso concreto ou se necessita de redução. Por não se tratar de “dispensa do pagamento de tributo devido”,⁴⁹⁴ hipótese que atrairia a proibição constante do parágrafo segundo do dispositivo indicado, não há vedação alguma à utilização da equidade para uma melhor adequação das multas fiscais às infrações cometidas pelos contribuintes locais.

A adequação da lei local aos percentuais fixados pelo STF, ao menos em relação às multas moratórias e punitivas lançadas de ofício (como visto, a situação das multas isoladas

⁴⁸⁸ É o caso, por exemplo, dos arts. 110 a 117, 119 a 135-D, da Lei Estadual n. 5.900/1996, sujeitas a uma multa mínima de até 900 vezes o valor da UPFAL por cada unidade adulterada (art. 135-B) ou encontrada com lacre que não seja o legalmente exigido pela Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas (Sefaz/AL) (art. 135-C, IV), ou seja, no mínimo R\$ 23.121,00 por unidade. Não há tributo incidente nas operações descritas nos dispositivos indicados.

⁴⁸⁹ Lei Estadual n. 5.900/1996. Art. 107. Falta de lançamento de documento fiscal no livro Registro de Entradas: MULTA – equivalente a 5% do valor da operação ou prestação relativa ao documento fiscal não lançado, não inferior a 2 vezes a Unidade Padrão Fiscal do Estado de Alagoas – UPFAL por documento.

⁴⁹⁰ Lei Estadual n. 5.900/1996. Art. 135-C. Os contribuintes obrigados à utilização de lacre de segurança, nas hipóteses abaixo discriminadas, sujeitar-se-ão às seguintes penalidades: I – violar lacre ou qualquer outro dispositivo de segurança utilizado pelo fisco para controle de mercadorias, bens, móveis, livros, documentos, impressos e quaisquer outros papéis: MULTA – de 600 vezes a UPFAL por lacre ou dispositivo de segurança violado; [...].

⁴⁹¹ Lei Estadual n. 5.900/1996. Art. 135-D. Utilizar bomba de abastecimento de combustível adulterada: MULTA – de 600 UPFAL por bomba adulterada.

⁴⁹² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 119.

⁴⁹³ Código Tributário Nacional. Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: [...] IV – a equidade.

⁴⁹⁴ Código Tributário Nacional. Art. 108. *Omissis*. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

está aguardando decisão em recurso com repercussão geral reconhecida),⁴⁹⁵ demonstra uma tendência de redução das sanções pecuniárias por parte de vários Estados e também da União Federal. O Estado de Pernambuco, por exemplo, alterou a Lei Estadual nº 11.514/97, art. 10, VI, d, que punia a “falta de recolhimento do imposto relativo à operação ou à prestação não registrada nos livros fiscais próprios e cujo documento fiscal não tenha sido emitido”⁴⁹⁶ com sanção pecuniária de 200% do valor do imposto; após, reduziu esta multa fiscal ao patamar de 90%, mantendo a mesma base de cálculo.⁴⁹⁷ Já o Estado de Goiás alterou seu Código Tributário, art. 71, III, d, que punia com multa de 120% do valor do imposto, quando este tivesse sido “registrado em livro próprio e omitido, total ou parcialmente, em documento de informação e apuração do imposto”⁴⁹⁸, passando a prever sanção pecuniária de 100% do valor do imposto em tal situação.⁴⁹⁹

Pode-se concluir que a Lei do ICMS de Alagoas, em sua redação atual, mantém muitas moratórias acima do percentual estabelecido pelo STF. Essas multas são aquelas devidas em situações de mero inadimplemento da obrigação principal, que deveriam chegar ao limite máximo de 20% (vinte por cento) do tributo devido, mas chegam atualmente, em algumas hipóteses, a 100% (cem por cento).

Quanto às multas punitivas, relativas a situações de descumprimento de obrigação tributária acessória, de que decorra inadimplemento tributário ou não, ou seja, devidas isoladamente ou por sonegação, estas se submetem ao limite de 100%, constante da jurisprudência do STF. Não há situação na lei local que ultrapasse tal patamar. Contudo, quanto às hipóteses que estabelecem valor fixo para penalidades pecuniárias (as multas isoladas), estas podem se apresentar confiscatórias, como demonstrado. A possibilidade de

⁴⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 640452-RG/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 6 out. 2011.

⁴⁹⁶ Lei Estadual de Pernambuco n. 11.514/97. Art. 10. O descumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória, instituídas na legislação do ICMS, sujeita o infrator às seguintes multas: [...] VI – quanto ao imposto apurado em processo administrativo-tributário; [...] d) falta de recolhimento do imposto relativo à operação ou à prestação não registrada nos livros fiscais próprios e cujo documento fiscal não tenha sido emitido – 200% do valor do imposto. (Redação anterior, cf. Lei n. 12.299/2002, com efeitos a partir de 1.1.2003).

⁴⁹⁷ Lei Estadual de Pernambuco n. 11.514/97. Art. 10. O descumprimento das obrigações tributárias, principal e acessórias, instituídas na legislação do ICMS, sujeita o infrator às seguintes multas: [...] VI – quanto ao imposto apurado nas seguintes hipóteses: [...] d) falta de recolhimento do imposto relativo à operação ou à prestação não registrada nos livros fiscais próprios e cujo documento fiscal não tenha sido emitido – 90% do valor do imposto. (Redação dada pela Lei n. 15.600/2015, com efeitos a partir de 1.1.2016).

⁴⁹⁸ Código Tributário do Estado de Goiás. Art. 71. Serão aplicadas as seguintes multas: [...] III – de 120%: (Redação conferida pela Lei nº 11.750 – vigência: 15.7.92 a 31.12.12) [...] d) do valor do imposto regularmente registrado em livro próprio e omitido, total ou parcialmente, em documento de informação e apuração do imposto; [...].

⁴⁹⁹ Código Tributário do Estado de Goiás. Art. 71. Serão aplicadas as seguintes multas: [...] III – de 100%: (Redação conferida pela Lei nº 17.917 – vigência: 1.1.13) d) do valor do imposto regularmente registrado em livro próprio e omitido, total ou parcialmente, em documento de informação e apuração do imposto; [...].

cumulação de multas, quando poderão chegar a percentuais de 200% do valor do imposto devido, certamente violará o núcleo essencial dos direitos fundamentais dos contribuintes, acarretando um verdadeiro confisco.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

À guisa de conclusão, serão apontadas diversas considerações a que se teve oportunidade de chegar, com base nos estudos desenvolvidos ao longo desta dissertação. Inicialmente, verifica-se que a proibição de utilização de tributos com efeito de confisco encontra expressa previsão constitucional (art. 150, IV, da CR/88). Trata-se de dispositivo que, juntamente com outros enunciados normativos, são utilizados para conter os excessos do Estado, quando do exercício do poder de tributar. Destina-se às pessoas físicas e jurídicas, ou seja, aos contribuintes em geral. No entanto, mesmo com o leque de direitos e garantias conferidos constitucionalmente, atualmente ainda são instituídos tributos, e elevados os já existentes de forma imoderada, havendo, ainda, alteração da destinação de recursos públicos.

A partir da concepção de norma jurídica adotada neste trabalho, verifica-se que o texto constante do art. 150, IV, da Constituição da República de 1988 é apenas texto, mas que dele se pode extrair uma norma, que deve obedecer a um limite semântico, sendo este seu ponto de partida. Assim, pode-se aformar que a vedação ao confisco, tal qual prevista no dispositivo indicado, apresenta-se como uma proibição ao legislador infraconstitucional, para que não crie prestações pecuniárias compulsórias que, de tão excessivas, provoquem efeitos equivalentes à perda da propriedade dos contribuintes sobre os bens que lhes pertencem, não se aplicando tal restrição à instituição de punições decorrentes da prática de ato ilícito.

Contudo, ao se buscar o sentido da norma, extraído da jurisprudência do STF, observa-se certo distanciamento em relação ao que acima se apresentou. Desse modo, o “não confisco” pode ser definido como uma proibição ao legislador infraconstitucional, no exercício do poder de tributar, de criar ou alterar tributos, multas (de qualquer natureza) ou deveres instrumentais, de modo que sejam ou se tornem tão excessivos a ponto de equivaler à perda da propriedade dos contribuintes sobre os bens que lhes pertencem.

Tal proibição protege tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas do arbítrio do legislador, evitando que a atividade tributária atinja imoderadamente o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte, comprometa seu direito a uma existência digna, à prática de atividade profissional lícita, à regular satisfação das suas necessidades vitais ou à exploração de um comércio lícito. A disparidade do sentido dado à expressão depois da atividade interpretativa e o texto constitucional é flagrante. No caso do dispositivo ora estudado, a norma jurídica apresenta-se por demais ampliada em relação ao texto, abarcando situações nele aparentemente não contempladas.

A respeito da classificação das normas jurídicas, dificilmente se consegue visualizar situações concretas em que a vedação ao confisco se apresentaria como regra. Por ter como base um dispositivo constitucional que acarreta inúmeras dúvidas em sua interpretação e aplicação, não se mostra fácil, de antemão, visualizar as situações que abarca. Por esse motivo, muitos autores o enquadram na categoria dos princípios. No entanto, a vedação ao confisco parece mais adequada a servir como guia à aplicação dos princípios do que, como costuma se apresentar, um deles.

Sendo assim, este trabalho enquadra a proibição de confisco na categoria dos postulados normativos aplicativos (classificação adotada por Ávila), equivalente à vedação de excesso em matéria tributária, cujo objetivo é evitar que determinada norma jurídica viole o núcleo essencial de direitos fundamentais. Apresenta-se, portanto, como uma das condições essenciais a que as normas relativas ao poder de tributar do Estado devem obedecer. A seu lado estão a proporcionalidade e a razoabilidade, dentre outras.

A vedação à utilização de tributo com efeito confiscatório se apresenta como uma proibição aos entes políticos à criação de regras (tributárias) violadoras de princípios (fundamentais dos contribuintes). Revela-se como uma metanorma que impõe limite a outras normas (regras instituidoras de tributos), guiando a aplicação destas, com vistas à proteção dos direitos dos contribuintes (geralmente normas principiológicas).

A jurisprudência do STF faz frequente confusão sobre o uso dos três postulados mencionados (vedação ao excesso, proporcionalidade e razoabilidade), o que pode indicar uma possível semelhança (finalística, por exemplo) entre esses tipos de normas jurídicas.

No que se refere ao tema normas jurídicas que preveem expressamente sanções por descumprimento de obrigações tributárias, das espécies de penalidades pecuniárias existentes e de seus limites, há forte divergência doutrinária sobre o assunto, tornando complexa a análise relativa ao assunto.

Quanto ao estudo da norma jurídica tributária sancionatória, pode-se afirmar que: (a) o descumprimento das normas jurídicas enseja a aplicação da respectiva sanção prevista no ordenamento; (b) está-se diante de uma norma sancionadora tributária quando a norma que prevê a conduta ensejadora da sanção pertence a este ramo do Direito, o que faz com que o direito tributário se ocupe das normas relativas aos ilícitos tributários, ao passo que o direito penal é aplicável quando ocorrem os crimes fiscais, assim estabelecidos pela lei penal; (c) não se admite que as sanções estritamente tributárias (não delituosas) sejam consideradas de natureza penal; (d) o direito tributário, no ordenamento jurídico brasileiro, atraiu para si, por expressa previsão legal, o tratamento das sanções decorrentes do descumprimento de suas

normas, fazendo-o por meio de inúmeros dispositivos do CTN (por exemplo, arts. 106, II, 112, 138 etc.); (e) há, pois, um direito tributário sancionador, que deve observância aos princípios gerais do direito tributário, especialmente às limitações constitucionais ao poder de tributar (legalidade tributária, vedação ao confisco etc.).

Em relação ao tema das multas fiscais, especificamente, é correto sustentar que: (a) a diferença entre tributo e multa se encontra explicitada no art. 3º do CTN; (b) o art. 113, § 3º, contém a impropriedade de prever que a obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária; (c) o correto sentido do enunciado normativo é o de que a sanção pecuniária tributária segue o mesmo regime jurídico do tributo, seja quanto à sua constituição (pelo lançamento), seja quanto ao seu procedimento de cobrança e execução; (d) adotando-se a terminologia estabelecida pelo CTN, pode-se dizer que há dois tipos de multas fiscais: a que decorre do descumprimento de uma obrigação tributária principal (multas decorrentes de infrações materiais) e a que se apresenta como consequência do descumprimento de obrigações acessórias (multas decorrentes de infrações formais).

Não há um único critério eleito pela doutrina para classificar as multas tributárias, mas o mais comumente adotado é o da terminologia utilizada pelo CTN, que leva em consideração a infração praticada, ensejando multas por descumprimento de obrigação principal (geralmente denominadas “moratórias” e “de revalidação”) e multas pelo descumprimento de obrigação acessória (com frequência, chamadas “formais”, “isoladas” ou “por infração”).

Também não há um consenso doutrinário a respeito dos limites que cada tipo de multa pode atingir. Parte dos autores consultados entende ser necessária a criação de uma lei complementar tributária, nos moldes determinados pela CR/88, art. 146, III. Enquanto tal lei não é criada (o que solucionaria inúmeros problemas atualmente verificados), sustentam a aplicação de normas constitucionais (limitações ao poder de tributar), entre outras. Há doutrinadores que arriscam sugerir limites específicos, relacionados à base de cálculo das penalidades, tais como o valor da operação ou o valor do tributo, sem contudo graduá-los de acordo com o tipo de sanção aplicada.

As variadas soluções apontadas não se apresentam suficientes para nortear problemas como o das multas denominadas “isoladas”, aplicadas quando não há algum tributo devido na operação. Afirmar que a vedação ao confisco, a proporcionalidade ou a razoabilidade devem guiar a atividade do intérprete e aplicador do direito também não dá sinais claros do patamar que as diferentes espécies de penalidades pecuniárias tributárias podem atingir.

Quanto se analisa a jurisprudência da Corte Constitucional brasileira sobre o tema da proibição de excesso (postulado normativo do qual a vedação ao confisco tributário seria

decorrente) verifica-se que tal critério é utilizado para a aferição da proporcionalidade de medidas estatais, especificamente para evitar que atos legislativos os mais diversos possam vir a atingir o núcleo essencial dos direitos fundamentais dos cidadãos, o que para alguns ministros se enquadra no teste de necessidade da medida, um dos testes inerentes à verificação da proporcionalidade das normas jurídicas.

Observa-se, de um lado, uma aproximação da forma como a vedação de excesso é utilizada pelo STF com aquela que a doutrina recomenda (deveria ser tal postulado usado para analisar a possível violação ao núcleo essencial a direitos fundamentais). De outro, contudo, verifica-se que há uma confusão quanto ao uso de postulados distintos, como o da proporcionalidade e o da razoabilidade com a proibição de excesso. Em verdade, este último postulado é utilizado como um dos testes da proporcionalidade (o da necessidade).

No que se refere à vedação ao confisco tributário, especificamente, são muitos os casos de tributos, das mais variadas espécies (impostos, taxas, contribuições etc.), objeto de discussão no STF face à sua possível excessividade. Quanto às multas fiscais, pode-se afirmar que inicialmente a discussão relativa a esse assunto no Supremo Tribunal girou em torno da aplicabilidade do “não confisco” às multas, devido à ausência de previsão constitucional expressa nesse sentido. Também havia oscilação na jurisprudência a respeito da possibilidade de o Poder Judiciário graduar ou excluir a multa que se apresentasse confiscatória no caso concreto. O STF, desde a década de 1960, manifestou entendimento no sentido de que a vedação ao confisco se aplica às multas, não somente aos tributos, sendo possível graduá-las ou excluí-las.

A controvérsia também se referiu ao limite da multa a ser aplicada em relação aos tipos de penalidade existentes. De acordo com o entendimento mais recentemente manifestado naquela Corte de Justiça, no direito pátrio as multas deveriam ser dimensionadas da seguinte forma: (a) multa moratória: devida pela impontualidade injustificada, deve ter limite de 20% do valor do tributo; (b) multas punitivas devem ter limite de 100% do valor do tributo, as quais podem ser: (b.1) isoladas: aplicadas quando o ilícito não repercute no montante do tributo devido; (b.2) por sonegação: aplicadas quando há supressão de pelo menos uma parcela do encargo devido. Esta posição passou a ser utilizada em outros julgados, ressalvados alguns casos em que permaneceu o obstáculo em relação à Súmula nº 279.

Atualmente, há no STF 04 (quatro) recursos com repercussão geral reconhecida, pendentes de julgamento. No primeiro, a controvérsia instaurada se refere à possível inconstitucionalidade de “multa isolada” em valor variável entre 5% e 40%, aplicada à operação que não gerou débito tributário (RE 640452-RG/RO). No segundo, discute-se a

abusividade de multa moratória fixada no patamar de 50% do valor do tributo devido (RE 882461-RG/MG). O terceiro julgado com repercussão geral reconhecida trata de multa fiscal qualificada, aplicada em caso de sonegação, fraude e conluio, no percentual de 150% sobre o tributo devido (RE 736090-RG/SC). No quarto recurso, discute-se multa moratória por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados (RE 606010-RG/PR).

Os temas com repercussão geral reconhecida, quando tiverem seu mérito apreciado, contribuirão para a redução da situação de insegurança jurídica que paira sobre o assunto, seja por fixar patamares ainda não apreciados pelo STF (como no caso das multas isoladas), seja por pacificar entendimento a respeito dos limites a serem observados para as multas moratórias e punitivas lançadas de ofício.

Ao se analisar as multas fiscais previstas na Lei do ICMS de Alagoas (Lei Estadual n. 5.900/1996), verifica-se que houve recentemente modificação de inúmeros dispositivos daquela lei pela Lei Estadual nº 8.085/2018. O objetivo maior foi manter os percentuais no patamar máximo de 100%, não havendo mais nenhuma hipótese, entre as que elegem o valor do tributo devido, superior a tal limite. No entanto, o ajuste realizado, apesar de ser extremamente benéfico para o contribuinte local, por puni-lo de modo mais proporcional às práticas realizadas em prejuízo à fiscalização tributária, não resolve de todo o problema.

Ainda persistem multas superiores aos limites estabelecidos como máximos pelo Supremo Tribunal Federal, a exemplo do disposto no art. 79, que fixa multa de 50% para hipótese de mero inadimplemento tributário, enquanto a jurisprudência da Corte Suprema estabelece um teto de 20% do valor do tributo devido para situação de atraso de pagamento.

Outras situações problemáticas são aquelas em que a multa não toma como base de cálculo o valor do tributo. Há na lei hipóteses em que o percentual fixado incide sobre o valor da operação ou prestação (por vezes, com valor mínimo fixado em UPFAL), ou então são tomadas em valor fixo, exclusivamente em UPFAL. No caso das sanções pecuniárias que tomam como base de cálculo o valor da operação ou prestação, pode-se afirmar que as penalidades fixadas dificilmente serão capazes de atingir o limite de 100% do imposto devido na operação (considerando-se as alíquotas aplicáveis às operações internas).

No que se refere às situações em que a multa será aplicada em montante equivalente a uma determinada quantidade de UPFAL, não é possível afirmar de antemão que se apresentarão confiscatórias, porquanto isso depende da análise de cada caso concreto em que a penalidade incidirá. A questão que se observa e que se afigura um problema é a inexistência

de dispositivo na Lei do ICMS de Alagoas que autorize a graduação da sanção pecuniária a critério do órgão fazendário, a começar pelo agente de fiscalização que, constatando a prática da irregularidade, lavrará o auto de infração ou documento equivalente.

O agente, se seguir à risca o que determina a referida lei, não terá margem alguma para adequar as penalidades à gravidade (ou falta desta) da situação concreta, pois as multas fixadas em UPFAL são previstas em valores unitários, geralmente a serem multiplicados pela quantidade de unidades utilizadas para fraudar a legislação, como documentos fiscais, lacres de equipamentos, os próprios equipamentos etc.

Se, por um lado, não há como estabelecer como base de cálculo o valor do tributo, por não incidir ICMS em tais hipóteses, por outro, é fato que as situações quando praticadas prejudicam a fiscalização do ICMS, não se afigurando razoável deixar de prever sanção àqueles que as implementarem. Porém, é a respeito das multas “isoladas” que deve haver maior flexibilidade em sua aplicação aos casos concretos, dada a prevalecente função didática que a sanção deve possuir.

Com respaldo no Código Tributário Nacional, art. 108, IV, deve a autoridade competente analisar se a penalidade prevista abstratamente na lei local se apresenta adequada ao caso concreto ou se necessita de redução. Por não se tratar de dispensa do pagamento de tributo devido, hipótese que atrairia a proibição constante do parágrafo segundo do dispositivo indicado, não há vedação alguma à utilização da equidade para uma melhor adequação das multas fiscais às infrações cometidas pelos contribuintes locais.

Pode-se concluir, portanto, que a Lei do ICMS de Alagoas em sua redação atual mantém multas moratórias acima do percentual estabelecido pelo STF. Essas multas são aquelas devidas em situações de mero inadimplemento da obrigação principal, que deveriam chegar ao limite máximo de 20% do tributo devido, mas chegam atualmente, em algumas hipóteses, a 100%.

Quanto às multas punitivas, relativas a situações de descumprimento de obrigação tributária acessória, de que decorra inadimplemento tributário ou não, ou seja, devidas isoladamente ou por sonegação, estas se submetem ao limite de 100%, constante da jurisprudência do STF. Não há situação na lei local que ultrapasse tal patamar. Contudo, quanto às hipóteses que estabelecem valor fixo para penalidades pecuniárias (as multas isoladas), estas podem se apresentar confiscatórias, como demonstrado. A possibilidade de cumulação de multas, quando poderão chegar a percentuais de 200% do valor do imposto devido, certamente violará o núcleo essencial dos direitos fundamentais dos contribuintes, acarretando um verdadeiro confisco.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. Secretaria de Estado da Fazenda. Conselho Tributário Estadual. 2ª Câmara. **Processo Administrativo SF n. 1500-010674/2008**. Recurso Ordinário. Relator Pedro Ícaro Cavalcante de Barros. Sessão Ordinária n. 13. Jul. 5 abr. 2013. Acórdão n. 84/2013. Disponível em: file:///C:/Users/iris/Downloads/ACORDAO2013A.pdf. Arquivo eletrônico, p. 342-350. Acesso em: 5 jan. 2017.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 1ª Câmara Cível. **Remessa Necessária n. 0717589-08.2015.8.02.0001**. Relator Des. Tutmés Airan de Albuquerque Melo. Jul. 9 nov. 2018.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 1ª Câmara Cível. **Remessa Necessária n. 0000120-96.2012.8.02.0032**. Relator Des. Tutmés Airan de Albuquerque Melo. Jul. 20 mar. 2013.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 1ª Câmara Cível. **Remessa Necessária n. 0016952-84.2004.8.02.0001**. Relator Des. Tutmés Airan de Albuquerque Melo. Jul. 25 mai. 2011.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 1ª Câmara Cível. **Remessa Necessária n. 0500583-91.2007.8.02.0052**. Relator Des. Tutmés Airan de Albuquerque Melo. Jul. 17 dez. 2012.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível n. 2011.003428-7**. Relator Des. Pedro Augusto Mendonça de Araújo. Jul. 10 set. 2012.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível n. 0002930-84.2005.8.02.0001**. Relator Des. Pedro Augusto Mendonça de Araújo. Jul. 8 mar. 2012.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 2ª Câmara Cível. **Apelação Cível n. 2011.003428-7**. Relator Des. Pedro Augusto Mendonça de Araújo. Jul. 10 set. 2012.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. 3ª Câmara Cível. **Apelação n. 0007466-07.2006.8.02.0001**. Relator Des. Eduardo José de Andrade. Jul. 3 mar. 2011.

ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Analysis lógico y Derecho**. Vol. 24. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2001.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ATALIBA, Geraldo **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atualiz.). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BASILIO, Iris Cintra. O significado da expressão “utilizar tributo com efeito de confisco” na doutrina e na jurisprudência da Corte Constitucional Brasileira: aproximação ou distanciamento do seu sentido comum? In: **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. v. 4, n. 1. Salvador, Jan./Jun. 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. Revisão da tradução por Silvana Cobucci Leite. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 7. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Relatórios do Resultado da Arrecadação em Fevereiro/2019**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em 14 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 29/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 16 fev. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 30/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 16 fev. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ**. Relator Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Jul. 24 out. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 1075-MC**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 17 jun. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 5135/DF**. Relator Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Jul. 9 nov. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4578/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 16 fev. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4638/DF**. Referendo em Medida Cautelar. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 8 fev. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 2010-MC**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 30 set. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 4628/DF**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 17 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Penal n. 470/MG**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 17 dez. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 727872/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 482281/SP**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Jul. 30 jun. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 464863/MG**. Relatora Min. Ellen Gracie. Segunda Turma. Jul. 2 fev. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 794679/SP**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 28 ago. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 745745/MG**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 2 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 727864/PR**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 4 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 763667/CE**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 22 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 581352/AM**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 29 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 982682/SP**. Relator Min. Dias Toffoli. Segunda Turma. Jul. 2 dez. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 966484/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 8 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 385337/DF**. Relator Min. Dias Toffoli. Segunda Turma. Jul. 25 jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 823886/MG**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Segunda Turma. Jul. 7 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 631769/MG**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 26 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 455011/RR**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 14 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 632315/PE**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. Jul. 14 ago. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 754554/GO**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 22 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 636567/DF**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 5 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 600442/SC**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 25 set. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 733656/PR**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. Jul. 24 jun. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 851059/RN**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 1 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 799547/MG**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Segunda Turma. Jul. 22 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 760783/SP**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 25 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 833106/GO**. Relator Min. Gilmar Mendes. Primeira Turma. Jul. 11 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 989691/PE**. Relator Min. Gilmar Mendes. Segunda Turma. Jul. 24 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 565341/PR**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 5 jun. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 757472/SP**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 25 jun. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 637717/GO**. Relator Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Jul. 13 mar. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 765393/SC**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 7 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 823886/MG**. Relatora Min. Carmen Lúcia. Segunda Turma. Jul. 7 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 874501/MG**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 18 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 754554/GO**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 22 out. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 777574/PE**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 836.828 AgR/RS**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 17 mar. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 291/DF**. Relator Min. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Jul. 28 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 347/DF**. Medida cautelar. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 9 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 54/DF**. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 12 abr. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento n. 598212/PR**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 25 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração em Agravo de Instrumento n. 805745/PR**. Relatora Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 29 mai. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 118533/MS**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Jul. 23 jun. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ***Habeas Corpus* n. 103362/PI**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 6 mar. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ***Habeas Corpus* n. 104312/SP**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 21 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ***Habeas Corpus* n. 104339/SP**. Relator Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Jul. 10 mai. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ***Habeas Corpus* n. 109135/PI**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 14 mai. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ***Habeas Corpus* n. 110248/MS**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 27 mar. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ***Habeas Corpus* n. 111844/SP**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 24 mai. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ***Habeas Corpus* n. 118533/MS**. Relatora Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Jul. 23 jun. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ***Habeas Corpus* n. 152752/PR**. Relator Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno. Jul. 4 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ***Habeas Corpus* n. 99832/MG**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 17 nov. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 1075/DF**. Relator Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Jul. 24 nov. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em *Habeas Corpus* n. 111464/MG**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 13 dez. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em *Habeas Corpus* n. 106442/MS**. Relator Min. Celso de Mello. Segunda Turma. Jul. 30 nov. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 845319-AgRg/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 4 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 986036-AgRg/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 18 nov. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 1058987/SP**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 1 dez. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 791298-AgRg/RJ**. Relator Min. Teori Zavascki. Segunda Turma. Jul. 26 ago. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 757472-AgR/SP**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 25 jun. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 938538-AgR/ES**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 30 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 851059-AgR/RN**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 1 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Jul. 18 mai. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida n. 736090/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 29 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 640452/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Jul. 6 out. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida n. 582461/SP**. Relator Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno. Jul. 18 mai. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida n. 736090/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 29 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n. 882461/MG**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 21 mai. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 239964/RS**. Relatora Min. Ellen Gracie. Primeira Turma. Jul. 15 abr. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 388312/MG**. Relator Min. Marco Aurélio. Relatora p/ acórdão Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Jul. 1 ago. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 547559-AgR/SC**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 26 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 55906/SP**. Relator Min. Luiz Gallotti. Segunda Turma. Jul. 27 maio 1969.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 565048/RS**. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 29 mai. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 596429-AgR/RS**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Jul. 25 set. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 603583/RS**. Repercussão geral. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Jul. 26 out. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 606010-RG/PR**. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 10 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 61160/SP**. Relator Min. Evandro Lins. Segunda Turma. Jul. 19 mar. 1968.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 627189/SP**. Repercussão geral. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Jul. 8 jun. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 631769-AgR/MG**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 17 dez. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 640452-RG/RO**. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 6 out. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 733656-AgR/PR**. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. Jul. 26 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 736090-RG/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 29 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 777574-AgR/PE**. Relator Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Jul. 28 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 78291/SP**. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Jul. 4 jun. 1974.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81550/MG**. Relator Min. Xavier de Albuquerque. Segunda Turma. Jul. 20 maio 1975.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 82510/SP**. Relator Min. Leitão de Abreu. Segunda Turma. Jul. 11 maio 1976.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 874501-AgR/MG**. Relator Min. Rosa Weber. Primeira Turma. Jul. 18 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 882461-RG/MG**. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Repercussão geral reconhecida em 21 maio 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 91707/MG**. Relator Min. Moreira Alves. Segunda Turma. Jul. 11 dez. 1979.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 966177/RS**. Questão de Ordem. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Jul. 7 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 830300/SC**. Relator Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Jul. 6 dez. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 279**: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 280**: “Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário”.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Edson Bini (tradutor). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARET, Florence Cronenberg. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – Considerações sobre a cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 225, p. 61-77, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editora, 1986. p. 181.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA JUNIOR, João Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. São Paulo: Noeses, 2018.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais do contribuinte: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980.
- MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: definições e limites**. São Paulo: Malheiros, 2016.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MIRANDA, Pontes de. MARTINS-COSTA, Judith; HAICAL, Gustavo; SILVA, Jorge Cesa Ferreira da (Atua.). **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.
- PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.
- ROBLES, Gregorio. **El Derecho como texto** (Cuatro estudios de Teoría comunicacional del Derecho). Madrid: Civitas, 1998.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014.
- SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (Coord.). Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.
- VEÇOSO, Fabia Fernandes Carvalho; PEREIRA, Bruno Ramos; PERRUSO, Camila Akemi; MARINHO, Carolina Martins; BABINSKI, Daniel Bernardes de Oliveira; WANG, Daniel Wei Liang; GUERRINI, Estela Waksberg; PALMA, Juliana Bonacorsi de; SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. A pesquisa em direito e as bases eletrônicas de julgados dos tribunais: matrizes de análise e aplicação no supremo tribunal federal e no superior tribunal de justiça. **Revista de Estudos Empíricos em Direito**, vol. 1, n. 1, jan. 2014.