



**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU
DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA

**A MULTA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO
QUE VEDA A UTILIZAÇÃO DE
TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO:
A ANÁLISE DE SUA APLICAÇÃO**

**BRASÍLIA
2011**

ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA

**A MULTA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO
QUE VEDA A UTILIZAÇÃO DE
TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO:
A ANÁLISE DE SUA APLICAÇÃO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Aldo de Paula Junior

BRASÍLIA
2011

Dedico este estudo a Deus, que sempre me iluminou, e à minha querida mãe, que juntos me fizeram chegar até aqui.

Com todo o poder de síntese que me adverti para concluir este trabalho, dele me desfaço, apenas neste instante, para agradecer

À minha mãe, pelas incansáveis vezes que leu e releu meu trabalho, em busca do perfeito português e do consolo maternal;

À minha irmã mais velha, Ana Carolina, por, pacientemente, me ouvir e me ajudar inúmeras vezes (cumprindo com seu dever de irmão mais velho...);

Ao meu pai, por me fazer achar que tudo sempre está tão certo; e à minha irmã mais nova, Ana Carla, por me fazer entender que nem todo mundo gosta do Direito;

Ao professor Aldo, pela orientação e capricho deste trabalho.

À professora Christine Peter que, ainda mais valiosos que os ensinamentos jurídicos, trouxe seus ensinamentos de vida e, igualmente, ao seu pai, professor Luiz, pela incrível acolhida;

À professora Liziane, pelo imenso conhecimento jurídico que me oportunizou;

Ao André Gontijo, pelo ingresso nesse Curso de Pós-Graduação;

Ao Henrique, pela valiosa ajuda;

À Márcia e ao Fernando, pelo êxito desse Curso.

Por fim, a todos os sorrisos e corações diários que me esbarraram e, só assim, me fizeram perceber que nem tudo na vida é tão pesado quanto a carga tributária.

Jus est realis ac personalis hominis ad hominem proportio, quae servata servat societatem; corrupta, corrumpit.

Dante Alighieri

(o direito é uma proporção real e pessoal, de homem para homem, que, conservada, conserva a sociedade; corrompida, corrompe-a)

RESUMO

Relatório Monográfico de Pesquisa no âmbito do direito tributário e constitucional, cujo objeto é a temática do princípio constitucional de vedação do confisco e as multas tributárias, quando excessivas. Por meio da pesquisa dogmática e instrumental, e da técnica bibliográfica, sistematizou-se a doutrina jurídica, a fim de investigar a possibilidade de aplicação da vedação do confisco constitucionalmente instituída às multas tributárias. A Carta Magna expressa que é vedado a utilização de tributo com efeito de confisco. Por fim, conclui-se que, às multas desproporcionais, deve ser aplicado o princípio de vedação do confisco, a fim de proteger a propriedade.

Palavras-chaves: Direito Tributário – Direito Constitucional – Multa Tributária – Vedação do Confisco – aplicabilidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 A MULTA COMO SANÇÃO TRIBUTÁRIA	10
1.1 As multas tributárias.....	10
1.1.1 <i>O conceito de multa tributária em distinção do tributo</i>	<i>10</i>
1.1.1.1 <i>O vocábulo tributo</i>	<i>10</i>
1.1.1.2 <i>A definição de multa tributária</i>	<i>14</i>
1.2 A obrigação tributária.....	18
1.2.1 <i>A natureza da obrigação</i>	<i>18</i>
1.2.2 <i>A obrigação principal.....</i>	<i>21</i>
1.2.3 <i>A obrigação acessória.....</i>	<i>23</i>
1.3 A norma sancionatória.....	25
1.3.1 <i>Sanções criminais e administrativas</i>	<i>25</i>
1.3.2 <i>A estrutura da norma sancionatória</i>	<i>27</i>
2 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO.....	30
2.1 Os princípios jurídicos da tributação	30
2.1.1 <i>Da distinção entre regra e princípio</i>	<i>30</i>
2.1.2 <i>Princípios, regras e normas no direito tributário</i>	<i>34</i>
2.1.3 <i>Princípios e limitação do poder de tributar</i>	<i>35</i>
2.2 A vedação do confisco como princípio constitucional	37
2.2.1 <i>Confisco como ato de desapropriar</i>	<i>37</i>
2.2.2 <i>As linhas demarcatórias do confisco.....</i>	<i>43</i>
2.2.3 <i>Da utilização do princípio de vedação do confisco</i>	<i>51</i>
3 A POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS	53
3.1 A tributação razoável	53
3.2 Caráter confiscatório das multas tributárias.....	57
3.3 A Análise do Supremo Tribunal Federal	63
CONCLUSÃO.....	73
REFERÊNCIAS.....	78

INTRODUÇÃO

Trata-se de trabalho que tem por finalidade estudar a possibilidade de aplicação do princípio constitucional de vedação da utilização de tributo com efeito de confisco às multas tributárias. Nesse sentido, cumpre esclarecer que a Constituição Federal em seu inciso IV do artigo 150 estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar de tributo com efeito de confisco.

No entanto, tendo em vista que a multa tributária é uma sanção que provém do descumprimento de uma obrigação tributária, resta definir se esta sanção, ainda que seja aplicada para coagir o contribuinte ao pagamento da obrigação estabelecida, pode ser de tal tamanho que venha a confiscar os bens do responsável por adimplir aquele pagamento.

Para tanto, o estudo foi dividido em três capítulos, de forma a trazer a melhor compreensão do tema. Assim, o primeiro capítulo vai explicar a multa tributária; definindo-a como uma obrigação tributária existente em virtude da relação jurídica que há entre as pessoas sujeitas à tributação e o Estado. No mais, ressalta-se que a multa tributária é o remédio legal para punir uma conduta, omissiva ou comissiva, contrária ao ordenamento jurídico, no que diz respeito ao cumprimento da obrigação tributária principal ou acessória.

Nesse ponto, importante mencionar que, no âmbito tributário, as sanções destinadas a punir o descumprimento do preceito legal estabelecido, podem ser criminais ou administrativas. As sanções criminais se dão quando da tipificação de um crime tributário; contudo, estas sanções não serão objeto deste estudo. Logo, a análise aqui feita recai sobre as sanções administrativas, que englobam as multas tributárias.

Passando adiante, o segundo capítulo deste estudo vai tratar do princípio da vedação do confisco, em si. Assim, inicialmente, são analisados os princípios e a distinção que têm com as regras, e, ainda, a forma pela qual estão inseridos na seara tributária. Adiante, mostra-se o tratamento constitucional dado ao princípio em comento e o posicionamento doutrinário acerca da necessidade de sua expressa disposição na Carta Magna, com a tentativa de definição de suas linhas demarcatórias, bem como a sua utilização.

Por derradeiro, o terceiro capítulo irá abordar a possibilidade de aplicação do princípio constitucional de vedação do confisco às multas tributárias. Para tanto, são aventadas as multas desproporcionais e o caráter confiscatório que podem apresentar; discutindo se, ainda que as multas tenham como finalidade coagir ao pagamento da obrigação tributária, podem elas serem de tal forma excessivas que, ao permear o caráter confiscatório, levem mesmo à impossibilidade de adimplemento da obrigação?

Encerra-se, assim, a discussão com o debate constitucional que o Supremo Tribunal Federal tem feito a respeito da possibilidade de serem anuladas as multas tributárias que proporcionem o efeito confiscatório.

Portanto, feitas essas considerações, mister ressaltar que este trabalho utiliza-se do método dogmático-instrumental; ou seja, o tripé metodológico do direito: legislação, doutrina e jurisprudência. No mais, a técnica de pesquisa foi elaborada pelo levantamento bibliográfico sobre o tema junto com a análise documental da jurisprudência. Ademais, o estudo tem como respaldo legal a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a legislação infra-constitucional quando tratar das multas tributárias.

1 A MULTA COMO SANÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 As multas tributárias

1.1.1 O conceito de multa tributária em distinção do tributo

Para chegar ao conceito de multa tributária, é preciso distingui-lo do de tributo, haja vista não haver dúvidas da aplicação do princípio da vedação do confisco em relação aos tributos.

1.1.1.1 O vocábulo tributo

Colhe-se, pela etimologia, que tributo provém do latim, *tributum*, i, participio passado do verbo *tribuere*, cujos tempos primitivos são: *tribuo*, *-is*, *-ere*, *tribui*, *tributum*, que tem, dentre outros significados, o de distribuir, dividir ou repartir entre as tribos. Daí adveio a semântica de carga pública distribuída entre o povo.¹

Como se sabe, a relação entre os homens e o Estado é regulamentada por lei². Com isso, tal relação não depende da vontade direta dos indivíduos; há, portanto, uma vontade indireta, exercida com o poder do homem de eleger seus representantes.

Verifica-se, dessa forma, que tributo é uma prestação a ser exigida de acordo com prévia definição em lei³. Como consequência, os indivíduos contribuem para o custeio das despesas coletivas, que na atualidade compreende as despesas do próprio Estado.⁴

Na acepção de Paulo de Barros Carvalho, o vocábulo tributo apresenta seis diferentes conotações; destarte, tributo pode significar: quantia em dinheiro; prestação

¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 16.

² De acordo com Alfredo Augusto Becker, a “natureza leva os homens a criarem a sociedade política, mas é a vontade dos homens que realiza essa criação.” BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998, p. 155.

³ Princípio da legalidade no Direito tributário.

⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 16.

correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária e, por fim, como norma, fato e relação jurídica.⁵

Sem abrir mão da ressalva do professor Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado acentua que, em regra, a lei não estabelece conceitos, mas comporta regras de comportamento. No entanto, o tributo é uma exceção, pois sua norma institui seu conceito, em atenção ao art. 3º do Código Tributário Nacional.⁶

Deste modo, de acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, 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”.

Portanto, “a menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula ‘instituída em lei’, firmando o plano abstrato das formulações legislativas”.⁷ Com isso, Sacha Calmon Navarro Coêlho, define o tributo da seguinte forma:

Tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fator lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito (ter o “multado” descumprido algum dever contratual ou legal).⁸

Assim, desse conceito advindo da lei, decorrem algumas características do tributo. Em primeiro lugar, é uma prestação pecuniária, ou seja, é baseada na moeda. Daí se

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 19.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 54.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 24.

⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 451.

exclui, no sistema tributário moderno, o tributo *in natura*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.⁹

Em segundo lugar, é uma prestação compulsória, ou seja, o sujeito passivo está compelido a cumprir com sua obrigação tributária, não é um ato voluntário.¹⁰ Hugo de Brito Machado, ressalta a importância de ser uma prestação compulsória, da seguinte forma:

Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma da tributação. O dever de pagar o tributo nasce independentemente da vontade.¹¹

Ainda nesse sentido, Luciano Amaro explicita que:

A *compulsoriedade* dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo a voluntariedade de outras prestações pecuniárias.¹²

Desta forma, o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, portanto é um comportamento obrigatório de um pagamento em dinheiro, apartando qualquer menção referente a prestações voluntárias.¹³

Por ora, tal estudo adota a corrente dos doutrinadores que entende não ser possível o tributo *in natura* ou o *in labore*. Esse pensamento pode ser sintetizado na lição de Luciano Amaro, que assim esclarece:

Para que o conceito abrangesse tributos *in natura* ou *in labore*, ter-se-ia de dizer: “tributo é a prestação em moeda, bens ou serviços etc.”, ou ainda:

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 55.

¹⁰ GASPAR, Walter. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1997, p. 102.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 55.

¹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 18.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 25.

“tributo é a prestação cujo valor se expressa em moeda, ou nela se possa traduzir etc.”. Se se disse “prestação pecuniária”, afastou-se, como objeto da obrigação tributária, tudo que não seja pecúnia.¹⁴

Outra característica é que o tributo não deve constituir uma sanção de ato ilícito. Este fato o diferencia da penalidade, pois esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a do tributo vai ser sempre algo lícito. Não obstante, o fato gerador do tributo pode advir de uma situação ilícita, mas que será uma circunstância diversa da hipótese de incidência.¹⁵

Há, também, que se observar que os tributos devem ser instituídos por lei em observância ao princípio da legalidade. Assim, não é possível que exista tributo sem que haja uma lei que o tenha instituído.

E como característica final, os tributos são cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada¹⁶: a Administração Pública adota atos plenamente vinculados, anteriormente previstos em lei, para realizar a cobrança dos tributos.¹⁷

Hugo de Brito Machado, conclui esse pensamento da seguinte forma:

Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei.¹⁸

Desenvolvido, portanto, o conceito de tributo, passa-se a análise da multa tributária.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 20-21.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 57.

¹⁶ É importante ressaltar que a Administração Pública também realiza atos administrativos discricionários, mas que devem ser editados com base na lei. É o que explica Maria Sylvania di Pietro: nesses espaços, a atuação livre da Administração Pública é previamente legitimada pelo legislador. DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 206.

¹⁷ GASPAR, Walter. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1997, p. 102.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 60.

1.1.1.2 A definição de multa tributária

A sanção, na esfera tributária, pode ter por fito compelir o responsável ao adimplemento do seu dever, como ocorre com a execução fiscal; ou, ainda, pode ter por escopo penalizar aquele que descumpriu com seu dever; penalização esta que pode ser pessoal e patrimonial. No entanto, no âmbito do direito tributário, as penalizações pessoais – tais como restrições e interdições de atividades – podem ser consideradas ineficazes; valendo-se, assim, essencialmente, das penalidades patrimoniais, que são as multas.¹⁹

Diante disso, cumpre ressaltar que entre os tipos de sanções, encontram-se a execução fiscal, os ônus moratórios e a pena, sendo que esta última “além de reprimir ou punir o infrator, intimida o contribuinte para que a conduta ilícita não se reitere ou não chegue a produzir-se. Está onde encontramos a multa fiscal”.²⁰

Com isso, Luciano Amaro define que infração é a conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito; assim, ocorrida a infração, deve haver a

aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo-se um castigo ao infrator.²¹

Destarte, não obstante tais medidas possam se acumular²², a multa tributária se encaixa neste último conceito que diz respeito a impor um castigo àquele que tem o comportamento ilícito. Por conseguinte, as sanções se dão justamente para coagir os homens a

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 487-488.

²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. Sanções em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 364.

²¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 410.

²² *Ibidem*, p. 410.

cumprirem os deveres jurídicos; já que a multa é “uma providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever”.²³

Com outros termos, Edmar Oliveira Andrade Filho enfatiza que a aplicação de penalidades só pode recair sobre

situações em que há antijuricidade, ou seja, quando há uma ofensa a um bem jurídico protegido por outras normas (regras e princípios) ou há violação de um dever-ser representado pela conduta contrária (se outra não for exigível) ao estabelecido em norma que impõe uma obrigação ou uma proibição. A ofensa ao bem jurídico, em qualquer caso, deve ser traduzida em dano ilícito”. Assim, “se não existisse esse limite material, penalidades poderiam ser impostas em quaisquer circunstâncias, segundo a vontade e arbítrio do legislado, o que é rematado absurdo.”²⁴

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, acredita que as multas punitivas são sanções administrativas que reforçam a eficácia dos deveres jurídicos previstos em normas primárias podendo ter finalidade punitiva, como é o caso da maioria, “agravando o valor cobrado a título de tributo”²⁵.

Por sua vez, no Código Tributário Nacional, as multas, quando moratórias, têm previsão legal no art. 161, *in verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 540-541.

²⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 20.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 541.

Destarte, “a premissa segundo a qual o fato jurídico do não-cumprimento da obrigação tributária implica, em tese, o surgimento não apenas do dever da pagar penalidade, mas também do de pagar o aludido encargo (juros)”.²⁶

Com isso, Leandro Paulsen aduz que a multa moratória, acima definida, é uma penalidade imposta para desestimular o atraso no pagamento do tributo devido, destarte, as multas tem como finalidade punir “o descumprimento da norma tributária que determinava o pagamento do tributo no vencimento”.²⁷ Nesse sentido é que este professor cita Sacha Calmon Navarro Coelho, ao dispor que:

Está claro que a mora compensa o pagamento a destempo, e que a multa o pune. (...) Por isso os juros moratórios devem ser conformados ao mercado, compensando a indisponibilidade do numerário. A multa, sim, tem caráter estritamente punitivo, e por isso é elevada em todas as legislações fiscais, exatamente para coibir a inadimplência fiscal ou ao menos para fazer o sujeito passivo sentir o peso do descumprimento da obrigação no seu termo.²⁸

Contudo, observa-se que esta multa moratória é distinta da multa punitiva, posto que “o contribuinte incide em multa de mora quando não paga ou vai pagar imposto fora do prazo marcado e a lei tenha assim sancionado esse atraso”²⁹ e, assim, representa, na verdade, “apenas a compensação real dos prejuízos sofridos, o que vale dizer seja a moderação do cálculo de seu *quantum* elemento essencial”.³⁰

Já a multa punitiva, sujeita o contribuinte a obrigação “adicional de natureza punitiva, como forma de compensar, além do ressarcimento pelo tempo decorrido, o risco inerente, afastado pela iniciativa do Erário, de a obrigação tributária vir a ser extinta por força

²⁶ CONRADO, Paulo César. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Massete (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. rev. ampl. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 1202.

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1101.

²⁸ Apud PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1101.

²⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 199.

³⁰ MARTINS, Ives Gandra. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 63.

da decadência, antes de poder constituir-se em crédito tributário”.³¹ Portanto,

podemos concluir que a natureza moratória (reparadora-compensatória) ou punitiva (retributivo-punitiva) é dada pela finalidade imediata da sanção e que não direito tributário, a sanção-coação correspondente à exigência do tributo acrescido dos consectários legais tem natureza reparadora-compensatória enquanto a multas (todas elas) são retributivo-punitivas.³²

Por fim, traz-se à baila o entendimento da Receita Federal do Brasil que considera multas fiscais, aquelas impostas pela lei tributária (PN CST n° 61, de 1979); sendo indedutíveis quando decorrentes de falta ou insuficiência de pagamento de tributo sem ensejarem natureza compensatória.³³

Portanto, após conceituar o tributo e a multa tributária, pode-se concluir por suas diferenças, de acordo com Hugo de Brito Machado, da seguinte forma:

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiro de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configuraria sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.³⁴

Ives Gandra da Silva, por sua vez, finaliza dizendo que, se do conceito de tributo expresso no art. 3° do Código Tributário Nacional fosse retirada a expressão ‘*que não constitua sanção de ato ilícito*’, haveria uma “definição perfeitamente válida para tributo e

³¹ MARTINS, Ives Gandra. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 62.

³² PAULA JUNIOR, Aldo de. **Responsabilidade por infrações tributárias**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007. 329 p. Dissertação (Mestrado em Direito, na área de concentração de Direito do Estado, subárea de Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 220.

³³ Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/pr351a358.htm>>. Acesso em: 22 abr. 2011.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

penalidade, pois tanto um, quanto outra, exceção feita à perda de liberdade (...) são prestações pecuniárias compulsórias, expressas em moeda ou valor equivalente, cobradas mediante atividade estatal plenamente vinculada e instituídas em lei”.³⁵

Não obstante, fato é que a penalidade tem finalidade totalmente distinta da do tributo, pois as “duas realidades jurídicas são, na essência, distintas”; quando aquela objetiva “exclusivamente garantir a cobrança de tributo e desestimular a sonegação, a fraude, o conluio”.³⁶

Portanto, a fim de concluir a distinção da lógica do tributo da lógica da penalidade tributária, utiliza-se do magistério de Aldo de Paula Junior:

Como a efetividade das normas primárias dispositivas tributárias está diretamente atrelada à i) arrecadação e à ii) proteção à atividade administrativa de fiscalização, podemos dizer que as sanções tributárias têm, em última instância, a finalidade de proteger a efetividade da arrecadação e da fiscalização tributária.

Dessa conclusão, podemos extrair duas importantes premissas:

i) a sanção tributária não tem finalidade arrecadatória, mas assecuratória do cumprimento das obrigações fiscais, a quem devem necessária subordinação;

ii) a sanção não pode se converter em instrumento de arrecadação, ou seja, não pode ser fixada em patamar que se torne mais vantajosa para o Estado que a arrecadação do próprio tributo, o que além de desproporcional, colide com a própria coerência do sistema.³⁷

1.2 A obrigação tributária

1.2.1 A natureza da obrigação

Para iniciar este estudo, adverte-se a necessidade de contemplar a obrigação tributária, que pode ser principal ou acessória, a fim de esclarecer que é o seu

³⁵ MARTINS, Ives Gandra. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 47.

³⁶ Ibidem, p. 48-56.

³⁷ PAULA JUNIOR, Aldo de. **Responsabilidade por infrações tributárias**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007. 329 p. Dissertação (Mestrado em Direito, na área de concentração de Direito do Estado, subárea de Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 114.

descumprimento que vai dar ensejo a aplicação de uma sanção, que, como tal, é a multa tributária.³⁸

Destarte, cumpre esclarecer o que se entende por obrigação. De acordo com Luciano Amaro, o termo ‘obrigação’, no Direito, pode ter várias acepções; podendo denotar o dever que tem o devedor para com o credor (sendo, assim, um dever jurídico); ou, cada uma das prestações de uma relação jurídica; ainda, a própria relação jurídica, como vínculo entre duas ou mais pessoas com direitos e deveres respectivos; pode ser também o estado de sujeição de alguém em relação ao direito potestativo de outrem; ou, o ônus jurídico imposto por lei e; por fim, o direito-dever como é o dos pais, por exemplo, no dever de agir no interesse dos filhos.³⁹

Com isso, Hugo de Brito Machado estabelece que há uma relação jurídica entre as pessoas sujeitas à tributação e o Estado, posto não ser uma mera relação de poder. Assim, a relação tributária vai nascer quando ocorrer um fato previsto legalmente capaz de produzir esse efeito, compreendendo o dever do sujeito passivo da obrigação da tributária e o direito do Estado, como sujeito ativo.⁴⁰

Logo, ao tratarmos de uma obrigação tributária, utiliza-se o vocábulo ‘obrigação’ no sentido de relação jurídica, “designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito”.⁴¹

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 540.

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 229-231.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30.ed.rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 121.

⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 231.

Assim é que, Alfredo Augusto Becker expõe que “sem a prévia existência da relação jurídica não há, no seu *pólo ativo*: nem direito, nem pretensão, nem coação; não há no seu pólo passivo: nem dever, nem obrigação, nem sujeição”; sendo certo que “a *pretensão* tem como correlativo a *obrigação*”, assim, “a obrigação é o não poder negar-se à exigência da prestação”.⁴²

Diante disso, Paulo de Barros Carvalho define que relação jurídica é “o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada de sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”.⁴³

Da mesma forma, Hugo de Brito Machado define a obrigação tributária como sendo

a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.⁴⁴

Assim, é que para Paulo de Barros Carvalho, a obrigação tributária é o “evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária”.⁴⁵ Ao passo que Leandro Paulsen expõe que “a relação tributária é um relação obrigacional cujo conteúdo é uma prestação pecuniária. Num dos pólos, está o devedor; no outro, o credor”.⁴⁶

Indo adiante, Luciano Amaro destaca que a obrigação tributária possui natureza *ex lege*, uma vez que o seu nascimento não requer manifestação de vontade do

⁴² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 343.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 314.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 122.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 396.

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 899.

indivíduo, nem ao menos o seu conhecimento, “basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação”.⁴⁷

Com o mesmo norte, Hugo de Brito Machado destaca que “a obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira no seu nascimento”.⁴⁸ Logo, a obrigação tributária é:

Espécie de relação jurídica que se instala entre o sujeito ativo (Estado) e o sujeito passivo (contribuinte), que tem por objeto uma pretensão de caráter patrimonial (pecúnia), em decorrência de lei, face o preenchimento do suporte fático da hipótese de incidência da norma tributária.⁴⁹

Destarte, a obrigação, no direito tributário, apenas se distingue, no tocante à acepção utilizada no direito obrigacional comum, em relação ao seu objeto, que é uma prestação da natureza tributária, podendo ser uma prestação de dar, fazer ou não fazer.⁵⁰ Logo, “a prestação é tributária quando o seu objeto consiste num tributo”.⁵¹

1.2.2 A obrigação principal

De acordo com o disposto no art. 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

⁴⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 233.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 125.

⁴⁹ CALLIENDO, Paulo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Massete (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. rev. ampl. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 941.

⁵⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 231.

⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 347.

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

Pelo exposto acima, denota-se que o Código Tributário Nacional “adotou a doutrina da existência da obrigação de dar, que chama de obrigação principal, e de obrigações de dar, fazer e não fazer, independentes da obrigação principal e chamadas, pelo Código, de acessórias”.⁵²

Com isto, vê-se que a obrigação tributária principal é de natureza patrimonial, posto equivaler-se a uma prestação; assim, há uma obrigação de dar (dinheiro) com o intuito de adimplir o dever jurídico, que pode ser o pagamento de um dever jurídico ou de uma penalidade pecuniária.⁵³

No mais, cumpre destacar que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, já que “o surgimento do referido vínculo dá-se apenas no instante em que o evento é relatado no antecedente de um norma individual e concreta, no átimo em que é constituído o fato jurídico tributário”⁵⁴, conforme explica Paulo de Barros Carvalho.

Com isso, Leandro Paulsen, citando Eurico Marcos Diniz assevera que:

A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações jurídicas patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.⁵⁵

⁵² COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 182.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 122.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 323.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 900.

Portanto, vê-se que “esse vínculo obrigacional se instaura com a ocorrência do fato gerador do tributo (situação material, legalmente prevista, que configura o suporte fático da incidência tributária)”, configurando a obrigação principal.⁵⁶

1.2.3 A obrigação acessória

Já a obrigação acessória será sempre não patrimonial; sendo, assim, uma obrigação de fazer em sentido amplo (fazer, não fazer ou tolerar), que tem por objeto prestação, de fazer ou não fazer, previstas na legislação tributária, no interesse da fiscalização ou da arrecadação dos tributos; sendo exemplos, a emissão de nota fiscal, escrituração do livro contábil, inscrição nos cadastro de contribuintes, não receber mercadorias desacompanhadas da documentação exigida, entre outras.⁵⁷

Diante disso, Hugo de Brito Machado explica que:

A obrigação acessória é sempre instituída pela *legislação* ... Não implica para o sujeito ativo (fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária... Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplemento, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.⁵⁸

Nesse sentido, Luciano Amaro em crítica ao Código Tributário Nacional aduz haver verdadeiro equívoco manejado neste instrumento legal. Isto posto, diante da especificidade dos argumentos colacionados, cumpre trazer à baila a quase integralidade das palavras do citado jurista, para explicar o tema:

O conceito estatuído pelo Código Tributário Nacional é, porém, mais amplo. O Código utiliza como critério de discriminação entre as obrigações

⁵⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 233.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 122.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 123.

tributárias principais e acessórias a circunstancia de o seu objeto ser ou não conteúdo pecuniário, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária).

Essa conceituação tem recebido críticas da doutrina, dado que, não se confundido tributo com penalidade, não poderia o Código Tributário Nacional incorporar ao conceito de obrigação tributária principal algo que não é *tributo*, mas *sanção administrativa*. É evidente que sanção administrativa, desde que fundada em lei, deve ser cumprida, mas não possui natureza de tributo (quer esteja prevista na legislação de transito, que esteja estabelecida na legislação dos tributos).

A conceituação legal leva a indagar sobre qual seja o “fato gerador” da obrigação tributária principal que tenha por objeto o pagamento de penalidade. A resposta (à vista do art. 114 do CTN) seria: *a infração*. Assim, a própria omissão no cumprimento do dever de recolher tributo seria fato gerador de outra obrigação “tributária”, que teria por objeto a sanção administrativa cominada para infração do comando legal. Que determina o pagamento de tributo... À evidencia, o legislador errou ao contaminar o conceito de obrigação tributária com a sujeição do infrator ao *jus puniendi* estatal (...).

(...)

O que se passa é que o descumprimento da obrigação formal configura *ato omissivo ilícito*, o que, entre outras possíveis conseqüências, pode dar ensejo à aplicação de uma *penalidade pecuniária* (que não tem natureza de tributo).

(...)

...chegar-se-ia, como registramos acima, à insólita conclusão de que a infração da lei seria o ‘fato gerador da obrigação principal de pagar penalidade pecuniária’. Com efeito, se a obrigação principal (inclusive a de pagar penalidade pecuniária) nasce com a ocorrência do fato gerador, a infração da lei seria a ‘situação definida em lei como necessária e suficiente’ à ocorrência da obrigação de pagar a penalidade pecuniária (...) Estas disposições sobre infrações e aplicação da penalidade estão corretas; o que precisava ter sido evitado é o artifício criado pelo Código, ao baralhar os conceitos de *fato gerador do tributo* e *infração*, pondo, como conseqüência ‘comum’ de ambos, o surgimento de uma ‘obrigação tributaria’.⁵⁹

Com o mesmo norte, Paulo de Barros Carvalho conclui que a equiparação de conceitos jurídicos feita pelo legislador, ao mencionar que a inobservância da obrigação acessória a converte em obrigação principal é mesmo equivocada, posto que esta equiparação

⁵⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 234-238.

extingue a “diferença substancial entre o lícito e o ilícito, caindo por terra a compreensão do fenômeno normativo”.⁶⁰

Portanto, “deve-se ler o dispositivo em questão no sentido de que, no caso de descumprimento de dever formal, surgirá uma sanção tributária, a qual independe do tributo (*causa impositiones*) que objetivava assegurar”.⁶¹

Não obstante a crítica intuída, o que se observa é que as obrigações tributárias, ainda que principais ou acessórias ensejam a possibilidade de inadimplemento; ou seja, por diversas possibilidades, quer seja pelo desconhecimento da norma, ou, ainda, pela própria vontade, o destinatário do comando pode adotar uma conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao ordenamento jurídico. Essa conduta é, assim, uma *infração* da qual decorre a necessidade de aplicação de remédios legais, seja para repor, para reparar ou mesmo para punir. Destarte, é nesse sentido que será estudada a norma sancionatória, como remédio legal para punir a infração a uma obrigação tributária⁶²; sendo certo que o inadimplemento de uma obrigação é a não prestação da qual decorre a sanção.⁶³

1.3 A norma sancionatória

1.3.1 Sanções criminais e administrativas

De acordo com Miguel Reale, a sanção jurídica é caracterizada pela sua predeterminação e organização; ademais “todas as regras, quaisquer que sejam (...) são

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 327-328.

⁶¹ CALLIENDO, Paulo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Massete (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. rev. ampl. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 946.

⁶² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 409-410.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 123.

evidentemente emanadas ou formuladas, da ou pela sociedade, para serem cumpridas. Não existe regra que não implique certa obediência, certo respeito”.⁶⁴

Destarte, Luciano Amaro precisa que a sanção, dentro do direito tributário, é o remédio legal para punir aquele que comete uma infração, ou seja, age com conduta, comissiva ou omissiva, contrária ao ordenamento jurídico, no que tange à obrigação principal ou acessória, seja pelo seu desconhecimento, seja pela sua vontade.⁶⁵

Nesse aspecto, continua o professor a explicar que a sanção transita tanto pelo direito público quanto pelo direito privado; sendo que, diante da gravidade da ilicitude, ou seja, da relevância do direito violado, a sanção pode ser mais ou menos grave, devendo ser proporcional à infração. Assim, é o legislador quem determina a gravidade da sanção a ser imposta no caso de violação daquele direito, aparecendo aqui as sanções criminais ou penais (denominadas como crimes) para as infrações mais graves e, de resto, as sanções administrativas.⁶⁶

Desta maneira, Paulo de Barros Carvalho, advertindo que não são muitos os crimes tributários previstos na legislação tributária, explica que “o comportamento violador do dever jurídico estabelecido em lei tributária pode revestir as características de meras infrações ou ilícitos tributários, bem como crimes fiscais, dessa maneira definidos em preceitos da lei penal”.⁶⁷

⁶⁴ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. ajustada ao novo código civil. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 72-74.

⁶⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 409-411.

⁶⁶ Ibidem, p. 410-411.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 545.

Com isso, é que os crimes na seara tributária não são diferentes dos demais delitos, salvo por terem como objeto institutos do direito tributário amparados por uma norma penal.⁶⁸

No entanto, as sanções penais (previstas no direito penal) não serão objetos de estudo neste trabalho, restando as sanções administrativas que se encontram previstas na legislação administrativa e são aplicadas mediante procedimento administrativo pela autoridade responsável.⁶⁹

Com isso, Ruy Barbosa Nogueira alerta que os tipos de sanções fiscais se dão em razão na natureza do tributo, definindo que o principais podem ser as *penas pecuniárias, apreensões, perda de mercadorias, sujeição a sistema especial de fiscalização e interdições*.⁷⁰

1.3.2 A estrutura da norma sancionatória

Inicialmente, cumpre ressaltar que, de acordo com Edmar Oliveira Andrade Filho, as sanções podem ser positivas ou negativas. Assim, as sanções positivas são as recompensas atribuídas pelo sistema jurídico a condutas que almeja fomentar; enquanto as sanções negativas são as penas decorrentes da violação de um dever-ser normativo.⁷¹ Com isso, mister realçar que o presente estudo trata tão-somente da sanção negativa, conforme será desenvolvida.

Destarte, de acordo com o professor Paulo de Barros Carvalho, no ordenamento jurídico, as sanções são conseqüências do não cumprimento dos deveres

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 412.

⁶⁹ Ibidem, p. 415.

⁷⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 202-203.

⁷¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 19-20.

estabelecidos nas regras jurídicas; assim, as sanções são provenientes de uma peculiaridade⁷² do direito que é a coatividade.⁷³

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado faz importante distinção entre ilegalidade e ilicitude. De acordo com o professor, a ilicitude é o comportamento contrário ao ordenamento jurídico, no entanto é indiscutível que a norma não pode prever todos os comportamentos, destarte, a ilegalidade é o comportamento contrário ao prescrito na lei. Diante disso, conclui que “sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito”.⁷⁴

Nesse caso, vê-se que “sob o aspecto funcional, as normas que estipulam sanções pelo não-cumprimento de obrigações tributárias principais (obrigação de pagar o tributo com a prática de fato imponible) visam dar efetividade aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia”.⁷⁵

Com isso, Celso Ribeiro de Bastos assevera que o dever de pagar um tributo emana de uma norma jurídica, enquanto o descumprimento deste dever gera uma sanção.⁷⁶

Indo adiante, Luciano Amaro reforça que a sanção deve ser sempre prevista em lei, em razão do princípio da legalidade, sendo um direito do sujeito ativo que, normalmente, vem expresso como “valor monetário proporcional ao montante do tributo que

⁷² Em pequena crítica a este posicionamento, Alfredo Augusto Becker ressalta que o jurista, em relação ao fenômeno da coercibilidade, “ou se vê obrigado a recusar a coercibilidade como uma das especificidades do jurídico; ou aceita-a como tal, mas, atribuindo-lhe amplitude excessiva”. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 311.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 540.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 487-488.

⁷⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 22.

⁷⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. Sanções em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 361.

deixou de ser recolhido”.⁷⁷ Essa infração, portanto, resultam nas multas ou penalidades pecuniárias.

Destarte, Paulo de Barros Carvalho, ressalta que as normas secundárias se distinguem das normas primárias ao passo que, aquelas expressam, “no conseqüente, uma relação de cunho jurisdicional, em que o Estado participa como juiz para obter, coativamente, a prestação insatisfeita”. No entanto, as denominadas ‘sanções administrativas’ não podem ser consideradas como normas secundárias, pois, são de fato normas primárias que se aproximam de outras normas primárias, ligadas a específicas normas secundárias; “justamente por faltarlhes a presença da atividade jurisdicional na exigência coativa da prestação”.⁷⁸

Por derradeiro, importante colacionar as palavras de Alfredo Augusto Becker ao concluir sobre a sanção, com os seguintes termos:

O legislador, a fim de dificultar a não-sujeição (desrespeitabilidade) à eficácia jurídica (relação jurídica e seu conteúdo jurídico) resultante da incidência de uma determinada regra jurídica, cria também *outra* regra jurídica que, por sua vez, incidirá *no caso de acontecer a não-sujeição* àquela eficácia jurídica. Noutras palavras, a *não-sujeição* (à eficácia jurídica que se irradiou após a incidência de uma determinada regra jurídica) é elemento constitutivo da composição da hipótese de incidência da *segunda* regra jurídica, de modo que esta segunda regra jurídica somente incidirá se ocorrer aquela sujeição. (...) Ora, a *prestação*, do sujeito passivo nesta *segunda* relação jurídica (irradiada após a incidência da *segunda* regra jurídica) é a *sanção*.⁷⁹

Portanto, vê-se que a sanção é a punição pelo fato da conduta ilícita⁸⁰, a ser aplicada quando do não cumprimento da conduta estabelecida pelo ordenamento jurídico⁸¹.

⁷⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 410.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 542.

⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 316-317.

⁸⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 409-410.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 540.

2 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO

2.1 Os princípios jurídicos da tributação

2.1.1 Da distinção entre regra e princípio

Para entender o princípio constitucional de vedação do confisco, faz-se necessário, primeiramente, entender o que são os princípios. Nesse sentido, vê-se que, conforme doutrina do Pós-positivismo⁸², os princípios introduziram no ordenamento jurídico a idéia de justiça e legitimidade, possibilitando uma reaproximação entre o Direito e a Ética. Nesse sentido, Carmem Lúcia Antunes Rocha⁸³ afirma que “os princípios constitucionais são os conteúdos intelectivos dos valores superiores adotados em uma sociedade”.

Baseado nisso, Celso Antônio Bandeira de Mello⁸⁴ define princípio como “mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência”.

Destarte, ao definir princípio como valor social identificado em um momento histórico, temos que as regras jurídicas são proposições normativas sedimentadas à vista dos fatos da vida e que seguem tais valores. Segundo o professor Canotilho⁸⁵, “Constituição é um sistema aberto de regras e princípios”, entendida como um conjunto de

⁸² A fase Pós-positivista, que corresponde às últimas décadas do século XX, consagrou a hegemonia axiológica dos princípios, que passaram a adquirir normatividade e servir de base para todo o ordenamento jurídico. É com o Pós-positivismo que os princípios e as regras passam a adquirir um *status* maior dentro dos ordenamentos jurídicos. Como afirma Paulo Bonavides (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 238) “princípios valem, regras valem”. E, como denuncia Celso Antonio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p.30) “violiar um princípio é mais grave que violiar uma regra”.

⁸³ Apud ROTHENBURG, Walter Claudis. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1999, p. 17.

⁸⁴ Ibidem, p. 14.

⁸⁵ Apud LEAL, Mônica Clarissa Henning. **A constituição como princípio**. São Paulo: Manole, 2003, p. 145.

princípios e regras destinadas à realização do Direito que, por ser aberta, admite a possibilidade de interagir com outros sistemas. Decorre dessa interação, o encontro, por vezes conflitantes, por vezes harmoniosos, entre as regras e princípios. Os princípios agem, portanto, como espécies de canais de comunicação entre o sistema de valores e o sistema jurídico.

George e Glauco Salomão⁸⁶, em acordo com o pensamento de Canotilho, afirmam que as regras e princípios se diferenciam pelo “grau de abstração, grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto, pelo caráter de fundamentalidade no sistema das fontes do Direito, pela proximidade da idéia de Direito e pela natureza nomogenética”.

Destarte, o critério mais utilizado para diferenciar regras e princípios é o grau de abstração, onde os princípios são mais abstratos que as normas. Porém, ressalta-se que “as regras, enquanto normas jurídicas, também são gerais, abstratas e impessoais”. A diferença é que as regras são estabelecidas para reger um número indeterminado de fatos ou atos, “elas regem apenas esses fatos ou atos”, enquanto que “os princípios comportam uma série indefinida de aplicações”⁸⁷.

É importante ressaltar que, apesar dessa singularidade dos princípios, eles não estão acima ou além do Direito. Tais como as normas, eles fazem parte do ordenamento jurídico e não se contrapõem àquelas e apenas aos seus preceitos, já que estas se dividem em normas-princípio e normas-disposição, completa o professor Celso Ribeiro Bastos⁸⁸. E essa unidade hierárquica das normas é de extrema importância, pois as “Constituições não são conglomerados caóticos e desestruturados de normas que guardam entre si o mesmo grau de

⁸⁶ LEITE, George Salomão(Org.). **Dos princípios constitucionais- considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p.150.

⁸⁷ Ibidem, p.150.

⁸⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.60.

importância”, ainda segundo esse professor, pois todas as normas possuem o mesmo grau hierárquico e garantindo o funcionamento

Partindo-se da lição de José Carlos Vieira Andrade⁸⁹ acerca dos princípios constitucionais de que “a idéia de Direito na qual a Constituição material surge necessariamente como idéia comunitária, como representação que certa comunidade faz da sua ordenação e do seu destino à luz dos princípios jurídicos” é possível afirmar que os princípios expressam os fins almejados pelo Estado, tanto para o futuro, como para garantir o cumprimento das normas no presente.

De acordo com Dworkin⁹⁰ “a distinção entre regras e princípios é uma diferença lógica”, segundo Glauco e George Salomão. As regras segundo este autor incidem após a verificação dos fatos previstas naquela regra, assim ela será válida ou inválida, aplicando, assim, o critério do tudo ou nada.

E Ronald Dworkin⁹¹ conclui:

Diferente das regras - que determinam conseqüências precisas e reciprocamente excludentes, os princípios não se apresentam como imperativos categóricos, mas apenas enunciam motivos para decidir num certo sentido. Sem impor ao seu intérprete-aplicador uma única decisão concreta, eles admitem convivência e conciliação com outros princípios concorrentes, em um complexo sistema de freios e contrapesos muito semelhante ao que, nos regimes democráticos, regula a distribuição de funções entre os Poderes do Estado.

Nesse sentido “os princípios apresentam uma dimensão que falta nas regras”, concluem George e Glauco Salomão⁹², já que aqueles não pretendem delimitar as

⁸⁹ ANDRADE, José Carlos Vieira Andrade. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1983, p.56.

⁹⁰ LEITE, George Salomão(Org.). **Dos princípios constitucionais- considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p.103

⁹¹ Apud BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 249

condições que serão aplicadas, eles apenas buscam orientar a decisão do caso concreto em que eles poderão ser aplicados. Isso significa que “ainda que presentes as condições estabelecidas para aplicação de um princípio, isso não significa que ele deverá ser definitivamente aplicado”, já que outros princípios também poderão atuar e direcionar a decisão para um outro lado, como ensinam os autores.

É assim que os princípios adquirem seu caráter normativo, como afirma Robert Alexy, eles podem ser “juízos concretos do dever-ser”; significando que os princípios valem como lei, servindo como imperativo para as decisões judiciais, e não como mero indicativo dos valores que devem fundamentar a decisão.⁹³

Para Alexy, a diferença entre regras e princípios “é de índole qualitativa”. Para este autor o ponto decisivo para distinção entre regras e princípios é que os princípios são mandatos de otimização - podem ser cumpridos em diferente grau - enquanto que as regras são normas que podem ser cumpridas ou não.⁹⁴

É, portanto, esse reconhecimento, aliado à supremacia atribuída aos princípios dentro do contexto constitucional, que revela o ponto principal da era pós-positivista, onde eles são postos no ponto mais alto da escala normativa e, por serem normas, são conseqüentemente, as normas supremas do ordenamento. Decorre daí a afirmação de Celso Antônio Bandeira de Mello de que violar um princípio é muito mais grave do que

⁹² LEITE, George Salomão (Org.). **Dos princípios constitucionais- considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p.152.

⁹³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 136-137.

⁹⁴ Ibidem, p. 89-90.

transgredir uma norma⁹⁵, pois uma ofensa ao princípio implica não só uma ofensa àquele mandamento, mas ao sistema todo de comandos.

2.1.2 Princípios, regras e normas no direito tributário

No que tange aos princípios jurídicos na esfera tributária, cumpre, de início, esclarecer que, de acordo com Hugo de Brito Machado, não há que se fazer distinção entre princípios e regras, já que esta diferença é tomada com base no critério da generalidade. Destarte, o vocábulo “princípio” é igualmente utilizado para se referir às normas de grande generalidade, em que pese terem estrutura própria de regras, com base no critério da maior generalidade.⁹⁶

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho assevera que a palavra “princípio”, em Direito, é utilizada tanto para se referir às regras, como também para indicar normas pontuadoras de relevantes critérios objetivos, sendo, ainda, utilizada para exprimir o próprio valor.⁹⁷

Por outro lado, Paulo Bonavides leciona que

não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios, a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios, sendo as normas o gênero, e as regras e os princípios as espécies.⁹⁸

Assim, seguindo esse ensinamento, Estevão Hovarth explica que os princípios são normas jurídicas como as demais; no entanto, as normas jurídicas são divididas

⁹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p.30

⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 32.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159.

⁹⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 259.

em duas espécies, a saber, os princípios e as regras, sendo estas as normas jurídicas em sentido estrito.⁹⁹

Ademais, Ricardo Lobo Torres aduz que os “princípios são enunciados genéricos que representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam; depois, podem vir os subprincípios e, em seguida, as normas, atributivas de direito e deveres”.¹⁰⁰

Com isso, a fim de concluir o entrave doutrinário no tocante à distinção entre princípios, regras e normas, no direito tributário, colhe-se o pensamento de Luciano Amaro ao ensinar que alguns princípios tributários “não são, como dizíamos, mero enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar sua concretude; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade”¹⁰¹, tendo, como exemplo, o princípio da anterioridade e o da irretroatividade da lei tributária.

Por outro lado, princípios tais como o da igualdade, o da capacidade contributiva e o da vedação do confisco, entre outros, não ressaltam a sua precisa dimensão, “representam o ‘princípio’ do caminho a ser trilhado, mas não indicam até onde se deve ir naquela direção sem o correr o risco de dar a volta ao mundo e voltar ao ponto principal”.¹⁰²

2.1.3 Princípios e limitação do poder de tributar

Feitas essas observações, importante ressaltar que os princípios jurídicos da tributação servem como principal ponto de limitação do poder de tributar¹⁰³. Com isso,

⁹⁹ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

¹⁰⁰ Apud AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 108.

¹⁰¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 108.

¹⁰² Ibidem, p. 108.

¹⁰³ Nesse sentido, Luciano Amaro explica que limitações constitucionais ao poder de tributar é o nome atribuído por Aliomar Baleeiro em sua obra clássica, quando analisa os princípios tributários, as imunidades e outros

Luciano Amaro leciona que, a competência outorgada pela Constituição Federal para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarem os tributos, não pode ser ilimitada, entrando, aqui, o conjunto de princípios e normas balizados pela Carta Magna, denominados como limitações do poder de tributar. Assim é que os princípios constitucionais tributários, juntamente com as imunidades tributárias, constituem as referidas limitações.¹⁰⁴

Nesse mesmo sentido, Hugo de Brito Machado afirma que os princípios tributários servem de proteção ao cidadão contra os excessos do Poder; afinal, o “Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado”.¹⁰⁵

Ainda assim, Paulo de Barros Carvalho esclarece que

os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influencia e manifestam a força de sua presença.¹⁰⁶

Por fim, o citado professor esclarece que o poder tributário no Brasil se encontra limitado por uma série de máximas constitucionais, que são os princípios constitucionais tributários, que devem ser considerados integralmente pela legislação infraconstitucional¹⁰⁷; sendo assim, nas palavras de Luciano Amaro:

O exercício de poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do *campo material* de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a

balizamentos constitucionais. (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 104).

¹⁰⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 104.

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 33.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 159.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 174.

demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer a conformação com os *princípios constitucionais tributários* e a adequação, quando seja o caso, aos *limites quantitativos* (alíquotas máximas ou mínimas) definidos na Constituição, em lei complementares ou em resoluções do Senado.¹⁰⁸

Com isso, conclui-se que os princípios constitucionais tributários resguardam o cidadão dos possíveis abusos de poder, agindo como verdadeiros limitadores do poder de tributar, como forma de lembrar a lição já proferida por Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

A limitação do Poder pelo Direito, melhor, por um Direito anterior e superior à Constituição, é muito clara no constitucionalismo antigo e certamente é mantida pela constitucionalismo moderno na sua versão pós-positivista. Com efeito, se a Constituição se destina, conforme o art. 16 da Declaração de 1789, a garantir direitos (subjctivos), ela presume um Direito (objetivo) que a precede.¹⁰⁹

2.2 A vedação do confisco como princípio constitucional

2.2.1 Confisco como ato de desapropriar

A proibição de tributo com efeito de confisco, como princípio constitucional¹¹⁰, vem expressamente previsto na Carta Magna, conforme se constata:

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;

Destarte, visto que o artigo constitucional supracitado trata da vedação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios utilizarem tributo com efeito de

¹⁰⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 104-105.

¹⁰⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios fundamentais do direito constitucional: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, particularmente, do direito positivo brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 82.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 179.

confisco, cumpre explicar o que se entende por confisco, à luz da expressão ‘efeito de confisco’.

Conforme ensina Luciano Amaro, confiscar é “tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado”.¹¹¹ Com isso, explica este doutrinador que o princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório está ligado ao direito de propriedade ressaltado pela Carta Magna, em seu art. 5º, XXII, e art. 170, II, *in verbis*:

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

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

II - propriedade privada;

Ademais, continua Luciano Amaro¹¹² explicando que a Constituição Federal já estava a vedar o confisco ao instituir a prévia e justa indenização nas hipóteses autorizadas de desapropriação¹¹³, em seus arts. 5º, XXIV; 182, §§ 3º e 4º e 184; abaixo transcritos:

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

¹¹¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 139.

¹¹² *Ibidem*, p. 139.

¹¹³ De acordo com o Dicionário da Língua Portuguesa Larousse Cultural, desapropriar é tirar ou fazer perder (a alguém) a propriedade de uma coisa; expropriar; privar-se do que é seu. (Dicionário da Língua Portuguesa Larousse Cultural. São Paulo: Nova Cultural, 1992).

(...)

XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

Isto posto, vê-se que o confisco está intimamente ligado à idéia de que o Estado não pode se apossar dos bens dos cidadãos, a título de tributo, salvo nas hipóteses previamente estipuladas pela Lei Maior, que são os casos de desapropriação¹¹⁴.

Diante disso, Leandro Paulsen assevera que:

Confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade.

¹¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 139.

Realmente, se torna inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório.¹¹⁵

Com isso, Hugo de Brito Machado¹¹⁶ e Paulo de Barros Carvalho¹¹⁷ bem ressaltam que, em que pese a Carta Magna anterior não mencionar expressamente a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco, já existia a vedação ao confisco, posto que estava assegurado o direito de propriedade.

Veja-se que o princípio da vedação do confisco “apareceu pela primeira vez na Constituição de 1824, sendo sempre protetor do princípio da propriedade. Apareceu nas Constituições posteriores, mas somente na Constituição de 1988, é que foi consagrado como princípio constitucional tributário”.¹¹⁸

Destarte, visto que, na antiga Constituição Federal, o princípio do não confisco existia apenas de forma implícita, diante da proteção ao direito de propriedade; ao contrário do que hoje se verifica com a expressa menção da vedação do confisco no inciso IV do art. 150 da Carta Magna, Souto Maior Borges, assim, toma sua lição:

O princípio implícito não difere senão formalmente do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há uma positividade ‘forte’ (a expressa) e uma ‘fraca’ (a implícita). Um princípio implícito pode muito bem ter eficácia (=produzir efeitos) muito mais acentuada do que um princípio expresso. (...)

Conclusões dessas ponderações: é tecnicamente desnecessário – e mesmo desaconselhável – que se reitere um preceito implícito cuja abrangência material e pessoal já alcança o campo simultaneamente coberto por um preceito expresso. Mas a Constituição Federal de 1988 reiteradamente o faz. Por exemplo: do direito de propriedade, expresso na Constituição Federal, é possível deduzir: nenhum confisco tributário. E a Constituição Federal é no particular enfática: privação da propriedade só por desapropriação, mediante

¹¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 223.

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 179.

¹¹⁸ FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao confisco tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 80, p. 7-19, maio 2002, p. 8.

prévia e justa indenização em dinheiro. Para que então o art. 150, IV, vedar a utilização com efeito de confisco? Para nada! Este último dispositivo não passa de uma inutilidade.¹¹⁹

Isto posto, Estevão Horvath vislumbra duas razões pela quais, se fez a necessidade de expressamente impor a proibição de tributo com efeito confiscatório na Constituição Federal. A primeira, diz respeito aos efeitos interpretativos, a fim de que se conclua ou não por estar aquele positivado. A segunda delas, sugere o autor, se deve ao fato de que, ao contrário das regras que se excluem, os princípios coexistem e requerem do jurista a ponderação do seu valor. Destarte, por estar o princípio expressamente estatuído, um alcance maior lhe é atribuído; “ou pelo menos diferenciado com relação àqueles dos quais derivaria”.¹²⁰

Diante dessas ponderações, Sacha Calmon destaca a teoria do confisco da do confisco tributário. O confisco tributário, de forma mais específica, ocorre quando o direito de propriedade é violado diante da utilização de tributo com efeito de confisco (conforme redação do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal); já o confisco, de forma geral, se dá quando infringido o direito de propriedade, sem que se trate de alguma hipótese permissiva, constitucionalmente prevista.¹²¹

Portanto, explica-se que “o confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou propriedade, os proprietários perdem ou

¹¹⁹ BORGES, José Souto Maior. Marcos Juruena Villela. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n.º. 11, fevereiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 6 de julho de 2011.

¹²⁰ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40.

¹²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 236.

tendem a desfazer-se de seus bens”¹²², sento este o princípio do não-confisco em matéria tributária.

Assim, tendo em vista que a vedação do confisco em matéria tributária está ligado ao direito de propriedade constitucionalmente instituído, importante distingui-lo do princípio geral do não-confisco; como dito, a Constituição Federal veda o confisco ao estabelecer a prévia e justa indenização nas hipóteses permitidas de desapropriação.¹²³

Diante disso, Manoel Gonçalves Ferreira Filho explica que a “indenização, na verdade, é que distingue a desapropriação do confisco, ato por que o Estado toma bens alheios para si, sem retribuição”.¹²⁴

Assim, conforme o magistério de Roque Antonio Carrazza, o princípio geral da não-confiscatoriedade é aquele que “limita o direito que as pessoas políticas de expropriar bens privados”¹²⁵; já o princípio do não-confisco em matéria tributária surge, nas palavras de Hugo de Brito Machado, “sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, está lhe confiscando os bens”¹²⁶; ou seja, “o que se proíbe é que, por via da exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente do confisco”.¹²⁷

Com essas considerações, resta indagar se, sendo a vedação do confisco, de forma ampla, princípio constitucionalmente imposto, não seria ele extensível, também, às

¹²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 236.

¹²³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 139.

¹²⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 310.

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. Ed. rev. ampliada atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

¹²⁷ Apud PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 224.

multas tributárias, em que pese a Constituição Federal tenha expressamente proibido a utilização de qualquer tributo que tenha ‘efeito de confisco’? Por ora, pode-se afirmar que

sempre que um tributo se tornar excessivamente oneroso, violando o direito de propriedade, os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade e da igualdade do contribuinte, retirando o patrimônio do contribuinte, quer seja transferido ao Fisco ou reduzido em razão da exarcebada cobrança de um tributo ou da própria carga tributária, estar-se-á diante de uma situação de tributo confiscatório.¹²⁸

2.2.2 *As linhas demarcatórias do confisco*¹²⁹

Indo adiante, resta estabelecer os limites do conceito de confiscar. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho enfatiza a dificuldade de delimitar o efeito do confisco. Assim, explica que não há, na doutrina e na jurisprudência, satisfatórias linhas demarcatórias do confisco, revelando a problemática do que seria efeito confiscatório¹³⁰.

Inicialmente, cumpre asseverar que os cidadãos tem suas necessidades básicas, tais como alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte e etc., asseguradas pela Carta Magna; de modo que os tributos não podem incidir de tal forma que obstem as citadas garantias.¹³¹

De acordo com a lição de Alexandre de Moraes, as “garantias traduzem-se quer no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a proteção dos seus direitos, quer no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade”.¹³²

No entanto, não há na Constituição Federal um limite ou percentual a partir do qual o tributo passaria a ser confiscatório; assim, o “problema que se coloca está em saber

¹²⁸ FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao confisco tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 80, p. 7-19, maio 2002, p. 8.

¹²⁹ Expressão utilizada por Paulo de Barros Carvalho em seu Curso de direito tributário. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 179).

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 179.

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. Ed. rev. ampliada atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 90.

¹³² MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 64.

até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do indivíduo, sem configurar confisco, ou, considerada isoladamente certa situação tributável, qual o limite máximo de ônus tributário que legitimamente sobre ela poderia impor-se”.¹³³

Assim, Luciano Amaro indica que, ainda que indene de dúvidas que “os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos dos indivíduo para o Estado”¹³⁴, fato é que tais transferências devem se limitar aos parâmetros permitidos pela Constituição; ou seja, “não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada”¹³⁵, já que os entes políticos não têm o direito de expropriar os bens privados, além das exceções constitucionalmente previstas.¹³⁶

Cumprido aqui destacar o magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao estabelecer que:

A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva. Mas não se percam de vista dois pontos essenciais:

- A) admite-se a tributação exacerbada, por *razões extrafiscais* e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade);
- B) o direito de propriedade, outrora intocável, não é o mais. A Constituição¹³⁷ o garante, mas subordina a garantia “à função social da

¹³³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 140.

¹³⁴ Ibidem, p. 139.

¹³⁵ Ibidem, p. 139.

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. Ed. rev. ampliada atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

¹³⁷ Art. 5º ...

(...)

XXII – é garantido o direito de propriedade;

propriedade” (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia).¹³⁸

Nesse aspecto, o confisco (excetuada as exceções acima referidas) significa a extinção da propriedade; assim, o objetivo da vedação da utilização de tributo com efeito confiscatório é manter uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada¹³⁹ e à própria sobrevivência vital do contribuinte e sua família.¹⁴⁰

Como já ressaltado, deve-se levar em consideração que a vedação ao confisco já vem implicitamente tratada na Constituição Federal, em razão da proteção à propriedade privada; o que significa que não se pode tributar a ponto de privar alguém de 100% de sua renda ou patrimônio. Contudo, o princípio estatuído pelo inciso IV do art. 150 da Lei Maior não veda apenas o confisco, mas a própria utilização de tributo com efeito confiscatório.¹⁴¹

Destarte, explica Estevão Horvath que o ‘efeito confiscatório’ possui alcance muito maior, uma vez que “não seria confiscatório somente quando se priva a pessoa de suas rendas ou bens por meio da tributação, mas também quando restasse comprovado que a imposição de que se cuida produziu esse indesejado efeito”.¹⁴²

XXIII – a propriedade atenderá a sua função social;

A lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

XXV – no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano.

¹³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 236.

¹³⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 140.

¹⁴⁰ FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao confisco tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 80, p. 7-19, maio 2002, p. 8.

¹⁴¹ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40-41.

¹⁴² Ibidem, p. 40-41.

Assim, o autor acima citado entende que o efeito confiscatório reproduz a idéia de que pelo menos uma tentativa de confisco, ainda que parcial, se encaixa na proibição constitucional.¹⁴³

Por sua vez, Kiyoshi Harada entende que “o critério que leva em conta apenas o aspecto quantitativo do tributo, como ocorre na Argentina, não serve para detectar o efeito confiscatório, em razão do fenômeno da repercussão econômica”.¹⁴⁴

Já Roque Antonio Carrazza entende que o princípio da não-confiscatoriedade deriva de outro princípio constitucional, qual seja, da capacidade contributiva; entendendo, assim, que “é confiscatório imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas”.¹⁴⁵

Conforme explica Hugo de Brito Machado, a “Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrada, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Assim, segundo expressamente estabelece o seu art. 145, § 1º”¹⁴⁶:

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

(...)

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

¹⁴³ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 41.

¹⁴⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 386.

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. Ed. rev. ampliada atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 40.

Diante do preceito supracitado, restou a dúvida em saber se o princípio da capacidade contributiva refere-se apenas aos impostos, ou se diz respeito aos tributos. Destarte, “a nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição”.¹⁴⁷

Diante disso, Kiyoshi Harada defende que “para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação e da razoabilidade da tributação”.¹⁴⁸

Com isso, cabe indagar se não deveria haver um limite para a fixação das multas tributárias, posto que podem integrar a carga tributária a ser suportada pelo contribuinte, quando esta deve respeito aos princípios da vedação do confisco e da capacidade contributiva, em consonância com os princípios da moderação e da razoabilidade.

De acordo com a lição de Hugo de Brito Machado no sentido de que a “vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque o tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele”.¹⁴⁹

Não obstante, certo é que as multas também estão sujeitas ao princípio geral que veda o confisco, diante da proteção constitucional da propriedade¹⁵⁰ e do respeito aos

¹⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 40.

¹⁴⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 387.

¹⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

¹⁵⁰ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de graduação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 109.

princípios da razoabilidade e da moderação.¹⁵¹ Logo, deve haver um patamar razoável para a fixação, também, das multas tributárias.¹⁵²

Por derradeiro, mister salientar que alguns casos de confisco podem ser nitidamente vistos, ainda que não haja contornos seguros. Tais hipóteses se revelam nos casos de tributos que incidem sobre a propriedade imobiliária e nos casos de titularidade dos bens móveis; sendo o primeiro caso o manejo do IPTU – Imposto Sobre Propriedade Territorial Urbano e do ITR – Imposto Territorial Rural e o segundo caso o IPVA – Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores; uma vez que “de evidência que qualquer excesso impositivo acarretará em cada um de nós a sensação de confisco”¹⁵³.

Quanto ao manejo do IPTU, Leandro Paulsen lembra dos limites que devem ser verificados, no tocante à progressividade extrafiscal deste imposto, advertindo que:

O art. 182, § 4º, inciso II¹⁵⁴, da Constituição precisa ser interpretado conjuntamente com o art. 150, inciso IV¹⁵⁵, e com a própria garantia do art. 5º, XXII¹⁵⁶, da CF. Assim, mesmo a tributação progressiva da propriedade predial e territorial urbana não poderá chegar a níveis confiscatórios. Note-se, aliás, que são instrumentos de aplicação sucessiva para forçar o adequado

¹⁵¹ NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002, p. 50.

¹⁵² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discrecionalidade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991, p. 148.

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 180.

¹⁵⁴ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...)

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

¹⁵⁵ 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;

¹⁵⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;

aproveitamento da propriedade urbana o parcelamento ou edificação compulsórios, o imposto progressivo e a desapropriação. Esta é a última medida a ser tomada e, mesmo ela, por expressa determinação do art. 182, §§ 3º e 4º, inciso III, deverá ser prévia e justa, com atenção ao valor real do imóvel. Ou seja, em nenhuma hipótese pode ocorrer o confisco.¹⁵⁷

No mesmo sentido, Luciano Amaro indica que caso expressivo, também, de tributo com efeito de confisco são aqueles que incidem sobre a renda, pois quando absorve toda a renda do contribuinte tem, sem dúvida, efeito confiscatório.¹⁵⁸

Ainda, Antônio Roque Carrazza sustenta que o tributo incidente sobre correções monetárias também tem nítido efeito confiscatório, já que essas não revelam acréscimo de riqueza e, conseqüentemente, de capacidade contributiva. Ademais, continua o autor explicando que “também padece desta inconstitucionalidade o tributo que alcança meros sinais exteriores de riqueza, ou seja, indícios, não confirmados pelos fatos, de aumento de aptidão econômica do contribuinte”.¹⁵⁹

No entanto, no caso dos impostos que oneram os bens de consumo, vê-se a possibilidade de altíssimas taxações, sem que seja nítido o seu efeito confiscatório, tal como ocorre com o IPI, o ICMS e o ISS; no entanto, quanto a este último, Paulo de Barros Carvalho lembra que facilmente poderia ser visto com efeitos confiscatórios¹⁶⁰.

Destarte, nesse sentido pode-se deduzir que as empresas também podem ser vítimas do confisco, quando a carga tributária, de tão pesada, possa lhe obstar a exploração de sua usual atividade econômica.¹⁶¹ Até mesmo as empresas que apresentam atividades prejudiciais ao meio ambiente, não devem ser tributadas com efeitos confiscatórios, com

¹⁵⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 223.

¹⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 140.

¹⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. Ed. rev. ampliada atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 180.

¹⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. Ed. rev. ampliada atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

intuito de cessarem a atividades; devendo a legislação específica expressamente vetar tais atividades, mas não intimidá-las por meio da tributação confiscatória.¹⁶²

Nesse aspecto, importante salientar o teor da ementa da ADI 2010 MC¹⁶³, de relatoria do Ministro Celso de Mello, que trata da aferição da carga tributária, a fim de verificar o efeito confiscatório:

SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL (...) ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL (...) A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. (...) A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). **A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período**, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. **Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.** (...) (ADI 2010 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002) (grifo nosso)

¹⁶² Apud PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 223.

¹⁶³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 2010 MC. Rel. Min. Celso de Mello, j. 30 set. 1999, DJ 12 abr. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 24 jul. 2011

Veja-se que, com isso, o Ministro Relator define que o efeito confiscatório deve ser analisado diante da carga tributária total, o que, inevitavelmente, incluem as multas tributárias, quando estabelecidas.

2.2.3 Da utilização do princípio de vedação do confisco

Por derradeiro, cumpre esclarecer que, conforme assevera Hugo de Brito Machado, o dispositivo constitucional de vedação de utilização de tributo com efeito de confisco deve ser evocado pelo contribuinte sempre que este entender ameaçado o seu direito de propriedade. Com isso, caberia ao Poder Judiciário analisar, dentro do caso real, o possível efeito de confisco daquele tributo.¹⁶⁴

Disto denota-se que o mencionado princípio não está voltado ao legislador, devendo ser utilizado como instrumento do contribuinte, a ser amparado pelo Judiciário, a fim de conter a avidez da carga fiscal do Estado.¹⁶⁵

Com o mesmo norte, Leandro Paulsen lembra que há a necessidade de que o contribuinte demonstre o agravamento da carga tributária e sua suportabilidade¹⁶⁶, usando como fundamento para tal alegação precedente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região¹⁶⁷.

¹⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

¹⁶⁵ Ibidem, p. 42.

¹⁶⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 222.

¹⁶⁷ CONSTITUCIONAL, PREVIDENCIÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. (...) ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE VEDAM O CONFISCO, A BITRIBUTAÇÃO, A CUMULATIVIDADE, DO QUE ESTABELECE A ISONOMIA E, AINDA, DO ART. 195, § 4º, C/C O ART. 154, I, DA CF. INCONSTITUCIONALIDADE NÃO CARACTERIZADA. (...) **1. Não cabe reconhecer a inconstitucionalidade de tributo, a pretexto de ser ele confiscatório, se o contribuinte não demonstra, sequer, que teve agravada a carga tributária, nem que, em razão dele, teve a sua atividade inviabilizada, ou gravemente penalizada.** (...) 8. Provimento do apelo do INSS. Improvimento do apelo dos impetrantes. Remessa oficial prejudicada. (AMS 1997.01.00.043974-1/GO, Rel. Juiz Olindo Menezes, Conv. Juiz Antônio Ezequiel Da Silva (conv.), Terceira Turma, DJ p.200 de 10/09/1999) (grifo nosso)

Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho argumenta que, em que pese a ausência de nítidos limitadores ao efeito de confisco, certo é que o princípio constitucional em referência deve ser visto pelo legislador como indicativo de que há um limite para a carga tributária.¹⁶⁸

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza vê que o princípio da não-confiscatoriedade deve ser visto pelo legislador ao levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, não podendo compelir a este que contribua com o orçamento público além de sua capacidade; exigindo, assim, “do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário *justo*”.¹⁶⁹

Assim, unindo as duas idéias citadas, Luciano Amaro conclui que

o princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *jugador*, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco.¹⁷⁰

Destarte, em que pese o debate posicionado, fato é que “a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*”, posto que inevitável que “o princípio tem validade e serve de garantia”.¹⁷¹

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 180.

¹⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampliada atual. até a Emenda Constitucional n. 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

¹⁷⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 140.

¹⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 238.

3 A POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA VEDAÇÃO DO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

3.1 A tributação razoável

Sabe-se que, atualmente, em nosso país “é comum a cobrança, pelo Fisco, de vultosos valores a título de multas sancionatórias, sempre em percentuais elevados e abusivo”¹⁷²; com isso, importante a análise da tributação dentro dos limites da razoabilidade e da proporcionalidade, ao passo que, “multa dessa natureza desatende certamente a preceitos jurídicos dos mais valiosos do sistema normativo do País”.¹⁷³ Dito isso, cabe ressaltar que:

Uma vez que o objeto da reparação das sanções retributivas é o próprio tributo que deixou de ser recolhido no seu vencimento, é natural que a multa ‘se refira’ àquele montante. Todavia, se o propósito das multas por infração às obrigações acessórias é o de promover a manutenção da ordem jurídica (=dever instrumental), não é apropriado que o valor do tributo (=dever de pagar) constitua referência para a edificação da multa.¹⁷⁴

Assim, a fim de verificar a razoabilidade das penalidades impostas, Sacha Calmon Navarro Coêlho alerta que “o que é razoável hoje não o será amanhã. Não é a mesma coisa aqui, alhures. Tema intrincado este, cuja solução terá de vir, e variando com o tempo e o modo, pelos Poderes Legislativo e Judiciário da República”.¹⁷⁵

Neste sentido, clássica a lição de Aliomar Baleeiro ao dispor que:

O problema reside na fixação de limites, expedidos os quais, esses objetivos, prometidos pela Constituição, estariam irremediavelmente feridos. Tribunais estrangeiros já se inclinaram por critérios empíricos, como o de 33% da renda, adotado pela Corte Suprema da Argentina. Mas esse problema é

¹⁷² NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002, p. 49.

¹⁷³ Ibidem, p. 49.

¹⁷⁴ MARTINS, André Malta. A referibilidade como critério de legitimação constitucional das multas tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.14, n. 68, p. 237-246. maio/jun. 2006, p. 241.

¹⁷⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 257.

fundamentalmente econômico. E, à luz da economia, é fácil provar, até com a experiência, que, na tributação progressiva, se poderá atingir até quase 100% - do que há fartos exemplos – sem destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa ou ultrapassar a capacidade econômica.¹⁷⁶

Desta maneira, a tributação razoável deve existir dentro dos limites para a imposição de penalidades pecuniárias, posto que, em razão da “elasticidade dos critérios normativos para a determinação das penalidades pecuniárias, o que se tem observado em nosso país, é o abuso sistemático por parte dos agentes fiscais encarregados da aplicação de multas por infração”.¹⁷⁷

Portanto, no tocante às sanções, Maria Sylvia Zanella Di Pietro entende que “devem ser fixadas em limites razoáveis, de modo a não assumir caráter confiscatório. Nem onerar excessivamente a atividade profissional exercida lícitamente”¹⁷⁸; já que “o princípio constitucional implícito da razoabilidade deve servir de barreira limitativa à discricionariedade da Administração Pública”.¹⁷⁹

Diante disso, a legislação não olvidou em aplicar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade às sanções, quando assim estabeleceu na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre

¹⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 242.

¹⁷⁷ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; ZENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 82

¹⁷⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991, p. 148.

¹⁷⁹ NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002, p. 50.

outros, os critérios de:

(...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

Aliás, de acordo com Armando Zurita Leão, o princípio da proporcionalidade “é entendido como garantia dos contribuintes com relação à incidência dos tributos”¹⁸⁰; afinal, “o que se busca é a garantia aos indivíduos de uma esfera composta por alguns direitos, tidos por fundamentais, que não possam ser menosprezados a qualquer título”.

181

Em tempos remotos, já ensinava Aristóteles que:

Eis aí, pois, o que é o justo: o proporcional; e o injusto é o que viola a proporção. Desse modo, um dos termos torna-se grande demais e o outro demasiado pequeno, como realmente acontece na prática; porque o homem que age injustamente tem excesso e o que é injustamente tratado tem demasiado pouco do que é bom.¹⁸²

Isto posto, não é razoável, nem proporcional a exigência de multas fiscais em percentuais muito elevados¹⁸³; quando, por isso, Carlos Roberto de Siqueira Castro ensina que, quanto ao princípio da proporcionalidade, este deve advir para coibir o

abuso do poder normativo governamental, isto em todas as suas exteriorizações, de maneira a repelir os males da ‘irrazoabilidade’ e da ‘irracionalidade’, ou seja, do destempero das instituições governamentais, de

¹⁸⁰ LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 79.

¹⁸¹ BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 26.

¹⁸² ARISTÓTELES. **Ética a Nicômano**. Col. Os Pensadores – vol. 2. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Nova Cultural, 1987, p. 86.

¹⁸³ NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002, p. 50.

que não está livre a criação ou de concreção das regras jurídicas nas gigantescas burocracias contemporâneas.¹⁸⁴

Logo, o princípio da proporcionalidade deve ser aplicado às multas tributárias, uma vez que “dever-se-ia considerar que toda a 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”.¹⁸⁵

Conseqüentemente, “por isto que se afirma que multa em valor desarrazoado é inconstitucional, devendo ser reduzida pela autoridade competente, como forma de observar as prescrições superiores da Carta Magna”¹⁸⁶, até porque “a existência de um limite na imposição das multas é instrumento de proteção que não pode ser ignorado”¹⁸⁷; como ensinado por Humberto Ávila, a razoabilidade é “uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona”.¹⁸⁸

Portanto, “as multas fiscais, mesmo sendo penalidades, e por conseguinte não tendo a natureza jurídica de tributos, observam princípios adstritos à tributação”¹⁸⁹, logo:

As leis que estabelecerem as multas fiscais devem observar os princípios e limitações ao poder estatal de imposição de tributos, sob pena da possibilidade de haver violação de direitos e garantias dos contribuintes pela via oblíqua da aplicação de penalidades tributárias.¹⁹⁰

Ademais, destacando a vedação da confisco, Sacha Calmon Navarro Coêlho leciona que:

¹⁸⁴ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 160.

¹⁸⁵ MARTINS, Ives Gandra. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 71.

¹⁸⁶ NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002, p. 50.

¹⁸⁷ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 109.

¹⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 101.

¹⁸⁹ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 108.

¹⁹⁰ *Ibidem*, p. 109.

O princípio do não-confisco tem sido utilizado também para fixar padrões ou patamares de tributação tido por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando. Neste sentido, o princípio do não-confisco se nos parece mais com um *princípio de razoabilidade na tributação...*¹⁹¹

Portanto, não há que se falar em aplicação ou não do princípio geral que proíbe o confisco e protege a propriedade em separado dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, posto que admite a doutrina que “multas fiscais em percentuais elevados revelam exigência inválida, por violação dos princípios da não confiscatoriedade da multa fiscal e da razoabilidade/proporcionalidade”.¹⁹² Assim, conclui-se que a multa deve ser adequada ao fim que se propõe e proporcional à infração praticada.

3.2 Caráter confiscatório das multas tributárias

Diante da razoabilidade e da proporcionalidade a que estão submetidas às multas tributárias, deve ser analisada a possibilidade de aplicação do princípio da vedação do confisco à essas penalidades.

Ressalta a doutrina que, “se é certo que os agente do Fisco simplesmente indicam o dispositivo legal que determina a multa em seu percentual tão elevado (...) correto é sustentar que os mesmos desconhecem e menosprezam a existência do princípio da não confiscatoriedade da multa fiscal.”¹⁹³

¹⁹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 242.

¹⁹² NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002, p. 51.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 49.

Com isso, Ives Gandra Martins ensina que o princípio constitucional que veda o confisco, “não se ateve a este ou àquele ramo do direito, mas ao próprio direito, como um todo, como o conjunto de normas jurídicas impostas à sociedade brasileira”.¹⁹⁴

Neste mesmo norte, Sacha Calmon Navarro Cêlho ensina que “uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco”¹⁹⁵, em matéria geral.

Com isso, “as multas e penalidades também podem ser consideradas confiscatórias, quando aplicadas por descumprimento de normas fiscais e exorbitantes. A conclusão decorre do fato de que a obrigação tributária é composta de tributo e penalidade”.

196

Destarte, a doutrina expressamente admite a aplicação do princípio geral que veda o confisco às multas fiscais, ao consignar que “multa como a que se discute é *desarrazoada e confiscatória*”.¹⁹⁷ Não obstante, ressalta-se que “não há dúvida que a aplicação das penalidades fiscais não pode extrapolar direitos e garantias do contribuinte”¹⁹⁸.

Ainda, Vittorio Cassone admite que as sanções podem ter efeito confiscatório, ao explicar que “embora o art. 150, IV, se refira a vedação de *‘utilizar tributo com efeito de confisco’*. Mas há precedente do STF (ADIMC 1.075), em questão que envolvia

¹⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 69.

¹⁹⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 67.

¹⁹⁶ FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao confisco tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 80, p. 7-19, maio 2002, p. 18.

¹⁹⁷ NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002, p. 50.

¹⁹⁸ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de graduação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 109.

multa de 300% por falta de emissão de documento fiscal”¹⁹⁹, que será adiante analisado nesse estudo.

Logo, “se a obrigação tributária abrange tributo e penalidade, esta, quando for excessiva, será confiscatória”²⁰⁰; conforme a explicação mencionada abaixo:

A conclusão da aplicação às multas fiscais dos limites constitucionais ao poder de tributar passa pelo seguinte parâmetro inicial:

1. Uma regra que obriga um elemento principal deve ser válida para os elementos acessórios.
2. Deve haver a unidade de princípios que regulamentam toda a tributação, sob pena da possibilidade de não-cumprimento das garantias do contribuinte através da inobservância dos princípios no estabelecimento das multas, com conseqüente fragilização das proteções constitucionais”.

²⁰¹

Portanto, há esta corrente doutrinária que entende pela aplicação do princípio da vedação do confisco em matéria tributária, tratado pelo inciso IV do art. 150 da Carta Magna, às multas tributárias, posto que, por serem acessórios do elemento principal, devem igualmente respeitar os mesmos princípios jurídicos²⁰². Com isso é a lição de J. Rildo Medeiros Guedes que dispõe que:

Tanto os juros de mora com as multas, que representam um decréscimo patrimonial, têm caráter de reparação e de penalidade, como conceituadas, respectivamente, nas legislações civil e penal e, por conseguinte, constituem acessório do principal.

E, na qualidade de acessório, por uma questão de lógica e princípio – vide arts. 58 e 59 do Código Civil²⁰³ – acompanha o principal, constituindo-se, a

¹⁹⁹ CASSONE, Vittorio. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 471.

²⁰⁰ FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao confisco tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 80, p. 7-19, maio 2002, p. 18.

²⁰¹ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de graduação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 109.

²⁰² Ibidem, p. 110.

²⁰³ Trata-se do antigo Código Civil, Lei n° 3.071, de 1° de janeiro de 1916, a saber:

Art. 58. Principal é a coisa que existe sobre si, abstrata ou concretamente. Acessória, aquela cuja existência supõe a da principal.

partir daí, num todo indivisível, como acontece, por exemplo, com um imóvel edificado, onde o terreno é o principal e a construção o acessório”.²⁰⁴

No mesmo sentido, é a lição de José Orlando Rocha de Carvalho ao dispor que:

Acerca do reflexo do ônus financeiro representado pelo pagamento das multas ou penalizações, interfere da oneração a ele imposta e consistente no pagamento de qualquer tributo, afirmando ainda que tanto isso é verdade que a própria lei tributária não distingue entre a obrigação de pagar tributo (imposto, taxa...) daquela imposta para o pagamento de multa ou penalidade pecuniária, como ressaltado do exame do preceito legal correspondente.²⁰⁵

Com isso, conclui-se que “não se pode admitir um sistema híbrido de incidência e previsão principiológica, no sentido de que os princípios incidiriam somente sobre parte da obrigação tributária (obrigação principal) e sobre outra não (obrigação acessória)”.²⁰⁶

Portanto, admite-se que, quanto à incidência do princípio, em matéria tributária, que veda o confisco²⁰⁷, “tais postulados se espraiam por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário em sua acepção mais lata”²⁰⁸. Inclui-se, assim, as multas fiscais.

Art. 59. Salvo disposição especial em contrário, a coisa acessória segue a principal.

²⁰⁴ Apud FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 110.

²⁰⁵ José Orlando PAUD FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais – regime jurídico e limites de gradação**, p. 110.

²⁰⁶ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 111.

²⁰⁷ FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 12, n. 54, p. 211-232, jan./fev. 2004, p. 214.

²⁰⁸ ARZUA, Heron; GALDINO, Dirceu. As multas fiscais e o Poder Judiciário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 20, p. 35-40, maio 2007, p. 36.

No entanto, este posicionamento, ainda que majoritário, não é uniforme na doutrina jurídica brasileira, quanto à aplicação às multas fiscais das limitações ao poder tributar, como é o caso da vedação do confisco.²⁰⁹

Misabel Abreu Machado Derzi quando da atualização do livro de Aliomar Baleeiro: *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, demonstrou posicionamento contrário, ao expor que “as sanções, de modo geral, desde a execução judicial até às multas, especialmente em caso de cumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito”.²¹⁰

Da mesma forma, Hugo de Brito Machado entende que “a vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa”²¹¹. Com isso explica que:

À questão de saber se o princípio do não-confisco aplica-se às multas fiscais nossa resposta é negativa. O próprio Denari aponta as distinções entre o tributo e a multa ao dizer que “as multas fiscais são ontologicamente inconfundíveis com os tributos. Enquanto estes derivam da hipótese material de incidência tributária, aquelas decorrem do descumprimento das obrigações administrativas afetas aos contribuintes, vale dizer, a inobservância de condutas administrativas legalmente previstas.

(...)

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isso mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente

²⁰⁹ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de graduação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 107.

²¹⁰ Apud FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 12, n. 54, p. 211-232, jan./fev. 2004, p. 220.

²¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isso podem ser confiscatória.²¹²

Por fim, Estevão Horvath também se posiciona com este norte, ao definir que são diferentes os princípios que regem as penalidades e os tributos, já que “há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra”; desta forma, por terem as multas a finalidade de punição, não podem estar sujeitas ao princípio que veda tributo com efeito de confisco.²¹³

Diante do posicionamento acima elencado, não há dúvidas da natureza jurídica distinta do tributo e da multa, no entanto, fato é que, em matéria geral, “a proibição do confisco foi erigida ao patamar de princípio constitucional por decorrência da proteção à propriedade privada, sendo defeso ao Poder Público amesquinhas, de qualquer sorte, este escudo”²¹⁴; destacando-se, por fim, quanto à multa e ao tributo, “por terem a mesma *ratio*, qual seja, a proteção da propriedade privada do contribuinte, tanto a aplicação da multa como a imposição de tributo devem se submeter à dicção de uma mesma norma”²¹⁵, qual seja, no presente caso, a vedação do confisco.

Por conseguinte, prevalece o entendimento doutrinário no sentido de possibilidade de aplicação do princípio geral do não-confisco às multas tributárias, posicionamento que se adota neste estudo.

²¹² Apud FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 12, n. 54, p. 211-232, jan./fev. 2004, p. 230.

²¹³ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 115-116.

²¹⁴ FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 12, n. 54, p. 211-232, jan./fev. 2004, p. 230.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 230.

3.3 A Análise do Supremo Tribunal Federal

Uma vez que a análise da aplicação da vedação do confisco às multas tributárias remonta aos preceitos da Constituição Federal, importante é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal²¹⁶ no tocante ao tema. Destarte, deve-se logo frisar que a Suprema Corte somente em poucas oportunidades apreciou o tema aqui tratado.

Nesse sentido, o primeiro precedente a ser tratado é a Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1.075-1/DF²¹⁷, de relatoria do Ministro Celso de Mello. Trata-se de ação proposta pela Confederação Nacional do Comércio, sob a alegação, entre outros pedidos, de que o art. 3° e respectivo parágrafo único da Lei n° 8.846/94 estaria em conflito com a cláusula inscrita no art. 150, IV, da Constituição Federal, por veicular norma configuradora de prática confiscatória em matéria tributária, em relação à aplicação da multa, *in verbis*:

Art. 3° Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, -recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2°, 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. (Revogado pela Lei .9.532, de 10.12.1997)

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, não se aplica o disposto no art. 4° da Lei n° 8.218, de 29 de agosto de 1991. (Revogado pela Lei 9.430, de 1996) (grifo nosso)

Diante disso, restou consignado pela Suprema Corte que, em que pese se tratar de multa fiscal, a proibição constitucional do confisco deve ser sempre observada, de sorte a declarar a inconstitucionalidade do referido artigo.

²¹⁶ De acordo com a Carta Magna, em seu art. 102, “compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição”.

²¹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1075 MC. Rel. Min. Celso de Mello, j. 17 jun. 1998, DJ 24 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

Veja-se com isso trecho do voto proferido pelo eminente relator da Ação Direta da Inconstitucionalidade, em comentário:

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

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

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

Os entes estatais, investidos pela Constituição de competência impositiva, não podem utilizar essa extraordinária prerrogativa político-jurídica da que dispõem em matéria tributária, para, com fundamento nela, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes.

O ordenamento normativo vigente no Brasil, ao definir o estatuto dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal do Estado, uma importante garantia fundamental que impõe, em sede constitucional, aos entes públicos dotados de competência impositiva, expressiva limitação ao seu poder de tributar.

Trata-se de vedação, que, tendo por destinatários a União Federal, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, proíbe-lhes a utilização do tributo “com efeito de confisco” (CF, art. 150, IV).

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

Portanto, diante das palavras proferidas pelo Ministro Celso de Mello, no voto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075, verifica-se o posicionamento adotado no sentido de que o princípio constitucional geral de vedação do confisco também deve ser

aplicado às multas fiscais, uma vez que considera-se o referido princípio como garantia constitucional que limita a tributação, impedindo que haja “quaisquer práticas estatais de caráter confiscatório, com ressalva de situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Carta Política (art. 243 e seu Parágrafo único)”.²¹⁸

Assim é que, o Supremo Tribunal Federal “editou precedente no sentido de que o Judiciário detém competência para reduzir o valor de multas consideradas abusivas (RTJ 73/550) (...) tudo, pois, a demonstrar que também cabe esta mesma competência à autoridade administrativa”.²¹⁹

Com base nesse julgamento, o Ministro Ricardo Lewandowski, quando da relatoria do acórdão do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 482.281-8/SP, proferiu seu voto com a seguinte advertência:

Com efeito, ainda que a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da Lei 8.846/94 tenha sido com efeito *ex nunc*, no julgamento deste recurso – controle de constitucionalidade difuso – esta Corte pode declarar a inconstitucionalidade dessa multa, que terá efeito *ex tunc* para o caso concreto.

Assim, a decisão recorrida está em harmonia com a jurisprudência deste Tribunal no sentido de considerar inconstitucional a multa fiscal com caráter confiscatório, como ocorre na espécie. Nesse sentido, menciono as seguintes decisões, entre outras: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque; RE 473.818/PE, Rel. Min. Cezar Peluso; RE 492.842/RN, Rel. Min. Joaquim Barbosa.²²⁰ (grifo nosso)

Diante disso, referido acórdão restou ementado da seguinte forma, de forma a manter a possibilidade de aplicação da vedação do confisco às multas tributárias:

²¹⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1075 MC. Rel. Min. Celso de Mello, j. 17 jun. 1998, DJ 24 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

²¹⁹ NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002, p. 50-51.

²²⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Primeira Turma. AI 482.281 AgR. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 30 jun. 2009, DJ-e 20 ago. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011. p. 1392/1393.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA ERGA OMNES DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. **I - É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias.** Precedentes. II - Eficácia erga omnes da medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade, conforme disposto no art. 11, § 1º, da Lei 9.868/99. III - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na decisão ora atacada, que deve ser mantida. IV - Agravo regimental improvido. (AI 482281 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009) (grifo nosso)

Indo adiante, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 455.011, o relator Ministro Joaquim Barbosa reconheceu, ainda, a possibilidade de reversão das multas desproporcionais, isto é, que tenham efeito confiscatório sem justificativa; devendo ser avaliado se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta²²¹, com o seguintes termos:

No caso em exame, a decisão agravada aplicou precedentes que reconheceram a possibilidade de reversão de multas desproporcionais, isto é, que tenham efeito confiscatório sem justificativa. A questão de fundo, portanto, é saber-se se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta da parte-agravada (...) (RE 455011 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010)

Ainda, o mesmo Ministro quando do julgamento do Agravo de Instrumento nº 539.833 asseverou que, uma vez que a multa fora fixada em valor exorbitante, sobrepondo-se ao valor do próprio imóvel em que incide, resta caracterizado o efeito confiscatório, por agredir violentamente o patrimônio do contribuinte, mutilando a propriedade privada, o que é vedado pela Carta Magna. Destarte, uma vez constatada a ocorrência do efeito confisco, compete ao Poder Judiciário atuar como legislador negativo, reconhecendo a inconstitucionalidade da lei no caso concreto, sob determinado aspecto, continuando a norma

²²¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 455.011 AgR. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 14 set. 2010, DJ-e 7 out. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

a viger na forma originária, tão-somente não permitindo que incida nas situações em que flagrante a inconstitucionalidade.²²² Veja-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. **VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS. ART. 150, IV DA CONSTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE DISTINÇÃO A RESPEITO DO TIPO DA MULTA.** PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ALEGADA INAPLICABILIDADE DO ART. 150, IV DA CONSTITUIÇÃO À MULTA DE CARÁTER NÃO-TRIBUTÁRIO. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Não cabe à parte inovar em agravo regimental, trazendo à discussão questão que não tenha sido objeto do recurso extraordinário. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 539833 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010) (grifo nosso)

Por derradeiro, alertou o Ministro, em referência, que é antiga a orientação da Segunda Turma no sentido de que a multa moratória, quando estabelecida em montante desproporcional, tem feição confiscatória e deve ser reduzida, conforme nota-se do RE 91.707²²³, rel. Mn, Moreira Alves, DJ de 29.02.1980, e RE 81.550²²⁴, rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ de 13.06.1975²²⁵; mantendo o seu posicionamento, ainda, em outros julgados proferidos, a saber:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. **1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas.** 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. (...) (RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010) (grifo nosso)

²²² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 505.908 AgR. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 30 jun. 2009, DJ-e 13 ago. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

²²³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 91.707. Rel. Min. Moreira Alves, j. 11 dez. 1979, DJ 29 fev. 1980. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

²²⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 81.550. Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20 mai. 1975, DJ 13 jun. 1975. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

²²⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 505.908 AgR. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 30 jun. 2009, DJ-e 13 ago. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA OU INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **IMPOSIÇÃO DE MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO E DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.** SÚMULA 279 DO STF. (...) Para se chegar a conclusão diversa daquela a que chegou o acórdão recorrido, quanto à alegada ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, seria necessário o reexame de fatos e provas, o que encontra óbice na Súmula 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 505908 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-152 DIVULG 13-08-2009 PUBLIC 14-08-200) (grifo nosso)

Com isso, mister ressaltar que:

a argumentação de que multa não é tributo, e por isso não pode na sua imposição observar os princípios tributários, não procede, uma vez que não se está tributando atividade ilícita, mas tão somente se verificando que na atividade de tributação os princípios de proteção ao contribuinte devem ser regradados de maneira una e indivisível, sob pena de inobservância por via oblíqua da própria Constituição.²²⁶

Contudo, importante mencionar o magistério de Hugo de Brito Machado,

quanto ao tema em pauta:

Com a devida vênia, pensamos que a Corte Maior não foi feliz ao adotar tal entendimento. As multas, como sanções em geral, são instrumentos destinados a desestimular condutas ilícitas. Assim, em certos casos²²⁷ justificam-se multas pesadas para que o contribuinte não queira correr o risco de ser apanhado no descumprimento de suas obrigações.

É certo que o Supremo Tribunal Federal evoluiu quanto à fundamentação adotada no deferimento da cautelar, passando a considerar que a multa em tela contraria o princípio da razoabilidade. Mesmo assim, afirmou que a vedação ao tributo com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar que se estende, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo.²²⁸

²²⁶ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 111.

²²⁷ Diante da lição de Hugo de Brito Machado, fica a dúvida: o que o autor quis dizer com ‘em certos casos justificam-se as multas pesadas?’ Então, em outros casos (que casos?), seria válida a aplicação da vedação do confisco?

²²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 43.

Com essa ressalva, o Ministro Gilmar Mendes, quando da relatoria do Agravo de Instrumento n° 464.863²²⁹, asseverou que a Corte já firmara entendimento no sentido de que a multa deve ser proporcional à violação à norma tributária sob pena de ofensa ao disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal; nos moldes prelecionados quando do julgamento da ADI 551, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão²³⁰:

Esta Corte firmou entendimento no sentido de que a multa deve ser proporcional à violação à norma tributária sob pena de ofensa ao disposto no art. 150, IV, da Constituição, v.g., a ADI 551, Plenário, Rel. Ilmar Galvão, DJ 14.02.2003.

No caso, não é considerada desproporcional e nem desarrazoada, a aplicação de multa nos limites do art. 920, do Código Civil. Neste sentido, em sede monocrática, em caso análogo ao destes autos, o RE 346.223, Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 01.07.05. (AI 464863, Relator;²³¹ Min. GILMAR MENDES, julgado em 07/10/2005, PUBLIC 10/11/2005)

Sob esse entendimento, admitiu o Ministro Gilmar Mendes que no caso em julgamento, não era desproporcional, nem desarrazoada a aplicação da multa, nos limites do art. 920 do Código Civil²³², não aplicando a vedação do confisco ao caso; sem, contudo, inadmitir a possibilidade de aplicação deste princípio às multas, quando desproporcionais ou desarrazoadas. Logo, como já dito por Aliomar Baleeiro, “o problema reside na fixação de limites, expedidos os quais, esses objetivos, prometidos pela Constituição, estariam irremediavelmente feridos”.²³³

²²⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 464.863 AgR. Rel. Min. Ellen Gracie, j. 2 fev. 2010, DJ-e 25 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

²³⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 551. Rel. Ilmar Galvão, j. 24 out. 2002, DJ 14 fev. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

²³¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 464.863 AgR. Rel. Min. Ellen Gracie, j. 2 fev. 2010, DJ-e 25 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

²³² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 464.863 AgR. Rel. Min. Ellen Gracie, j. 2 fev. 2010, DJ-e 25 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

²³³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 242.

Por derradeiro, cumpre analisar o voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão quando da relatoria da ADI 551²³⁴. Veja-se.

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

Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo. Nesse sentido, o RE 91.707, Rel. Min. Moreira Alves...

O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa.

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte.

Configurada, assim, a contrariedade dos dispositivos impugnados com o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, o que desde logo permite a declaração de sua inconstitucionalidade...²³⁵

Denota-se do referido voto que o Ministro Ilmar Galvão admite a aplicação da vedação do confisco às multas tributárias, sob a alegação de que a atividade fiscal do Estado não pode ser confiscatória, nem guardar dissonância com o princípio da proporcionalidade. Portanto, guarda conformidade com a doutrina, a entender que “o que se

²³⁴ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003)

²³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 551. Rel. Ilmar Galvão, j. 24 out. 2002, DJ 14 fev. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011, p. 42-43.

busca é a garantia aos indivíduos de uma esfera composta por alguns direitos, tidos por fundamentais, que não possam ser menosprezados a qualquer título”.²³⁶

É que, a tributação razoável, como “uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona”²³⁷, deve existir dentro dos limites para a imposição de penalidades pecuniárias, posto que o princípio da proporcionalidade é “garantia dos contribuintes com relação à incidência dos tributos”²³⁸; “de maneira a repelir os males da ‘irrazoabilidade’ e da ‘irracionalidade’”.²³⁹

Assim, tendo em vista que não é razoável, nem proporcional a exigência de multas fiscais em percentuais muito elevados; tem-se a inconstitucionalidade das multas em valores desarrazoados, “devendo ser reduzida pela autoridade competente, como forma de observar as prescrições superiores da Carta Magna”²⁴⁰.

Portanto, como se viu, “no que tange, precisamente, ao eventual disparate das multas, o Supremo Tribunal Federal também permanece vigilante, reprimindo a aplicação de multas com feitiço confiscatório”.²⁴¹

Ainda, com relação ao princípio da vedação do confisco, Hugo de Brito Machado ressaltou que:

²³⁶ BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília-DF, Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996, p. 26.

²³⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 101.

²³⁸ LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 79.

²³⁹ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 160.

²⁴⁰ NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002, p. 50.

²⁴¹ MARTINS, André Malta. A referibilidade como critério de legitimação constitucional das multas tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.14, n. 68, p. 237-246. maio/jun. 2006, p. 243.

Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.²⁴²

Com isso, conclui-se que “alguns doutrinadores entendem que penalidade não é tributo, e por este motivo não se aplica a vedação do confisco. Contudo, esta posição é minoritária, sendo que nossos Tribunais acolhem o caráter confiscatório das multas, mesmo antes da Constituição de 1988”²⁴³, em atenção ao princípio geral que veda o confisco.

²⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

²⁴³ FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao confisco tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 80, p. 7-19, maio 2002, p. 18.

CONCLUSÃO

1.1 Pelo todo exposto, foi possível observar, neste trabalho, que a multa tributária é uma penalidade pecuniária, dentro das sanções administrativas permitidas, que advém do descumprimento, pelo sujeito passivo, de uma obrigação tributária, principal ou acessória.

1.2 Com isso, indiscutível que a obrigação tributária, principal ou acessória, demanda a possibilidade de seu descumprimento, quando o destinatário do comando adotar uma conduta – comissiva ou omissiva – contrária ao ordenamento jurídico, gerando uma infração, da qual advém a necessidade de aplicação de remédios legais, seja para reparar, repor ou punir. Logo, viu-se que norma sancionatória é o remédio legal para punir a infração a uma obrigação tributária.

1.3 Ademais, concluiu-se que a norma sancionatória pode se referir a sanções penais (que não foram alvo de análise deste trabalho) ou a sanções administrativas. Assim, entre estas sanções, encontram-se as multas tributárias (penas pecuniárias), juntamente com as apreensões, perdas de mercadorias, sujeição a sistema especial de fiscalização e interdições.

1.4 Diante disso, o trabalho diferenciou os tributos das multas tributárias, restando consignado que o tributo não deve constituir uma sanção de ato ilícito. Desta feita, este fato o diferencia da penalidade, pois esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a do tributo vai ser sempre algo lícito.

2.1 Com isso, passou-se à análise do princípio constitucional da vedação do confisco. Nesta linha, também foi analisado neste trabalho que violar um princípio constitucional que

assegura garantias constitucionais ao contribuinte, é mais grave que violar uma norma. Ademais, notou-se que os princípios jurídicos da tributação são limitações ao poder de tributar, servindo de proteção ao cidadão contra os excessos do Poder.

2.2 Diante disso, fato é que o art. 150, IV, da Constituição Federal veda a utilização de tributo com efeito de confisco, tratando, assim, como princípio constitucional. Estudou-se, também, que o princípio da vedação do confisco surgiu, pela primeira vez na Constituição de 1824, como proteção do princípio da propriedade e nas Constituições posteriores. Sendo, apenas na Constituição de 1988 consagrado como princípio constitucional, em matéria tributária.

2.3 Destarte, demonstrou-se o posicionamento doutrinário, segundo o qual, em que pese a Carta Magna anterior não mencionar expressamente a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco, já existia a vedação ao confisco, em termos gerais, posto que estava assegurado o direito de propriedade. Portanto, a Lei Maior já estava a vedar o confisco ao instituir a prévia e justa indenização nas hipóteses autorizadas de desapropriação.

2.4 A teoria do não-confisco, em termos gerais, é diferente da vedação do confisco em matéria tributária. O confisco em matéria tributária ocorre quando a tributação tenha como efeito consumir a renda ou a propriedade, obstando a preservação das garantias dos cidadãos; já a vedação do confisco, em matéria geral, se dá quando infringido o direito de propriedade, sem que se trate de alguma hipótese constitucionalmente prevista.

2.5 Dito isso, questionou-se se, sendo a vedação do confisco, de forma ampla, princípio constitucionalmente imposto, não seria ele extensível, também, às multas tributárias, em que pese a Constituição Federal tenha proibido a utilização de qualquer tributo que tenha ‘efeito de confisco’.

2.6 É que, os princípios tributários são limitações ao poder de tributar. Fato é que a imposição de multas tributárias decorre do poder de tributar estatal, assim, por corolário, restaria que o princípio da vedação do confisco estaria também imposto ao poder de tributar, quando dele resultasse a aplicação de penas pecuniárias fiscais.

3.1 Indo adiante, viu-se, neste estudo que o Brasil possui uma das cargas tributárias mais altas do mundo, principalmente em decorrência da política econômica adotada pelo Governo Federal; bem como é comum a cobrança, pelo Fisco, de vultosos valores a título de multas sancionatórias, sempre em percentuais elevados e abusivos. Com isso, a tributação deve ser analisada dentro dos limites da razoabilidade e da proporcionalidade, posto que multas desarrazoadas certamente desatendem aos preceitos jurídicos do sistema normativo do País.

3.2 Ora, como não dizer então que as multas fiscais de 100% do valor da obrigação principal, não são bizarras, incoerentes e incoerentes? Quiçá dizer das multas de 300%!

3.3 Como dito, a atividade legislativa exercida além do que está delimitado, ainda que implicitamente na Carta Magna deve ser censurada, pois a Constituição Federal não é uma carta de sugestões, e suas disposições não podem restar *in albis*. Logo, a tributação razoável deve existir dentro dos limites para a imposição de penalidades pecuniárias.

3.4 Não é razoável, nem proporcional a exigência de multas fiscais em percentual muito elevado. Com efeito, o princípio da proporcionalidade deve advir para coibir o abuso do poder normativo governamental, isto em todas as suas exteriorizações, de maneira a repelir os males da ‘irrazoabilidade’ e da ‘irracionalidade’, ou seja, do destempero das instituições governamentais, de que não está livre a criação ou de concreção das regras jurídicas nas gigantescas burocracias contemporâneas.

3.5 Logo, por essas razões, se afirma que multa em valor desarrazoado é inconstitucional, devendo ser reduzida pela autoridade competente, para observar as prescrições superiores da Carta Magna.

3.6 Ademais, o Fisco alegar que o princípio da vedação do confisco não pode ser aplicado às multas – sob pena de violação do preceito constitucional –, mas que deve ser aplicado o princípio da proporcionalidade em consonância com a razoabilidade, é o mesmo que dizer o óbvio. Isso porque a vedação do confisco é justamente o anseio da proporcionalidade e da razoabilidade, com o fim maior de proteção à propriedade privada. Até porque a proteção ao direito de propriedade já é por si só a garantia da impossibilidade da majoração das multas escorchantes, posto que representa o princípio geral que veda o confisco.

3.7 Seja sob a tutela da jurisprudência, seja sob a tutela doutrinária, não restam dúvidas que a Administração e o Poder Legislativo devem observar o princípio da vedação do confisco, no tocante aos tributos e às multas fiscais, que totalizam a carga tributária a ser suportada pelo contribuinte.

3.8 Logo, este estudo, concluiu que a multa exigida em percentual abusivo e elevado agride o patrimônio do contribuinte, configurando-se, assim, sua natureza confiscatória, algo que é vedado e repudiado pelo sistema constitucional. Até porque se a mesma prevalecer estará havendo, em boa verdade, séria restrição ao exercício de atividade profissional e do comércio, valores consagrados pela Constituição Federal (arts. 5º, XIII, e 170, *caput*).

3.9 O Supremo Tribunal Federal, em suas manifestações, têm entendido que o princípio geral do não-confisco deve ser aplicado às multas tributárias, pois, caso contrário, estaria violando o direito de propriedade constitucionalmente estabelecido, agindo sem razoabilidade, nem proporcionalidade.

3.10 Por fim, foi possível analisar que o estudo do tema do confisco é complexo, mas de suma relevância na defesa dos direitos dos contribuintes, que constantemente é surpreendido com o aumento ou criação de tributos, como forma de suprir os gastos da máquina estatal.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ANDRADE, José Carlos Vieira Andrade. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1983.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômano**. Col. Os Pensadores – vol. 2. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Nova Cultural, 1987.

ARZUA, Heron; GALDINO, Dirceu. As multas fiscais e o Poder Judiciário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 20, p. 35-40, maio 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3.ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. Sanções em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

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

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 6 de julho de 2011.

CALLIENDO, Paulo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Massete (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. rev. ampl. São Paulo: MP Ed., 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barro. **Curso de direito tributário**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASSONE, Vittorio. Sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

CONRADO, Paulo César. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Massete (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. rev. ampl. São Paulo: MP Ed., 2008.

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; ZENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1998.

Dicionário da Língua Portuguesa Larousse Cultural. São Paulo: Nova Cultural, 1992.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao confisco tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 80, p. 7-19, maio 2002.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de graduação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Princípios fundamentais do direito constitucional: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, particularmente, do direito positivo brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 12, n. 54, p. 211-232, jan./fev. 2004.

GASPAR, Walter. **Manual de direito tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

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

LEAL, Mônica Clarissa Henning. **A constituição como princípio**. São Paulo: Manole, 2003.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

LEITE, George Salomão (Org.). **Dos princípios constitucionais- considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Curso de direito tributário**. 30.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, André Malta. A referibilidade como critério de legitimação constitucional das multas tributárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.14, n. 68, p. 237-246. maio/jun. 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NETTO, André L. Borges. A desvalia jurídica das multas confiscatórias e desarrazoadas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 10, n. 42, p. 49-51, jan./fev. 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14.ed.atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULA JUNIOR, Aldo de. **Responsabilidade por infrações tributárias**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007. 329 p. Dissertação (Mestrado em Direito, na área de concentração de Direito do Estado, subárea de Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. ajustada ao novo código civil. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROTHENBURG, Walter Claudis. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1999.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 551. Rel. Ilmar Galvão, j. 24 out. 2002, DJ 14 fev. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1075 MC. Rel. Min. Celso de Mello, j. 17 jun. 1998, DJ 24 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 2010 MC. Rel. Min. Celso de Mello, j. 30 set. 1999, DJ 12 abr. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 24 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 464.863 AgR. Rel. Min. Ellen Gracie, j. 2 fev. 2010, DJ-e 25 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Primeira Turma. AI 482.281 AgR. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 30 jun. 2009, DJ-e 20 ago. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 505.908 AgR. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 30 jun. 2009, DJ-e 13 ago. 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 539.833 AgR. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 20 abr. 2010, DJ-e 27 mai. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 4 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RE 80.093. Rel. Min. Bilac Pinto, j. 2 abr. 1975, RTJ vol. 00082-09, PP 00809. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 26 jun. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 81.550. Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20 mai. 1975, DJ 13 jun. 1975. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 4 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 91.707. Rel. Min. Moreira Alves, j. 11 dez. 1979, DJ 29 fev. 1980. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 4 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 455.011 AgR. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 14 set. 2010, DJ-e 7 out. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 4 jul. 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 523.471 AgR. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 6 abr. 2010, DJ-e 22 abr. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 4 jul. 2011.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO. Terceira Turma. AMS 1997.01.00.043974-1/GO. Rel. Juiz Olindo Menezes, Conv. Juiz Antônio Ezequiel da Silva, DJ 10 set. 1999. Disponível em: <http://www.trf1.jus.br>. Acesso em: 20 mai. 2011.