

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

36



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

AS MULTAS TRIBUTÁRIAS E O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE TRIBUTARY FINES AND THE PRINCIPLE OF NON-CONFISCATION IN THE JURISPRUDENCE OF THE FEDERAL SUPREME COURT

Renato Lopes Becho

Bacharel em Direito pela UFMG. Especialista em Cooperativismo pela UNISINOS/RS. Mestre, Doutor e

Professor de Direito Tributário na PUC/SP. Livre-docente em Direito Tributário pela USP. Pós-doutor pelo

King's College, Londres. Juiz Federal em São Paulo/SP. E-mail: renatobecho@uol.com.br.

Danilo Barth Pires

Bacharel em Direito pela Faculdade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Processual Civil pela Escola

Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo. Mestrando em Direito Constitucional e Processual

Tributário pela PUC/SP. Procurador do Estado de São Paulo. E-mail: dbpires@uol.com.br.

RESUMO

O trabalho aborda as multas tributárias e o princípio do não confisco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A distinção das espécies de multas tributárias é de crucial importância para se afirmar a existência ou não do efeito confiscatório em um caso concreto ou em tese. A pretensão do trabalho é justamente extremar essas variantes, pois é assim que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal caminha para solucionar essa questão. Ao que parece, o STF pretende balizar a priori a partir de que percentual cada espécie de multa tributária passa a ser confiscatória. Trata-se de verdadeira inovação jurisprudencial, sem que a doutrina tenha se apercebido disso. Pretende-se assim, também, ajudar a evitar as confusões que temos constantemente observado na prática forense, ocorridas inclusive no próprio STF, a respeito do presente tema.

PALAVRAS-CHAVE: PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO, MULTAS TRIBUTÁRIAS, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, LEGISLAÇÃO, DOCTRINA, JURISPRUDÊNCIA

ABSTRACT

The work deals with tributary fines and the principle of non-confiscation in the jurisprudence of the Federal Supreme Court. The distinction of the kind of tributary fines is crucial in order to affirm the existence or not of the confiscatory effect in a specific case or in a thesis. The intention of the work is precisely to exalt these variants because it is thus that the jurisprudence of the Federal Supreme Court moves to resolve this issue. Apparently, a priori, the FSC intends to delimit from what percentage each type of tributary fines becomes confiscatory. This is a genuine jurisprudential innovation, without the doctrine having realized that. It is thus intended also to help prevent the confusions that we have consistently observed in the forensic practice that occurred even in the FSC itself concerning this issue.

KEYWORDS: PRINCIPLE OF NON-CONFISCATION, TRIBUTARY FINES, FEDERAL SUPREME COURT, LEGISLATION, DOCTRINE, JURISPRUDENCE

I – INTRODUÇÃO

O tema proposto no presente estudo – as multas tributárias e o princípio do não confisco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – tem grande relevo para os estudiosos e aplicadores do direito tributário. A doutrina pátria muito já escreveu sobre o princípio do não confisco. Mas a dificuldade de apreensão do conceito e do exato alcance desse princípio ainda permanece nos dias de hoje, após mais de 25 anos de promulgação da Constituição Federal, de 1988.

A distinção das espécies de multas tributárias é de crucial importância para se afirmar a existência ou não do efeito confiscatório em um caso concreto ou em tese, nos limites da distinção (é dizer, sobre quais multas podem estar sendo aplicadas em desatenção ao princípio em comento). A distinção entre tais multas advém do fato de que a conduta do contribuinte é diferente em cada uma das espécies de atuação penalizadas. A pretensão deste trabalho é justamente extremar essas variantes, pois é assim que, a nosso sentir, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal está caminhando para solucionar a questão, ou seja, a partir de que percentual cada espécie de multa tributária passa a ter efeitos de confisco. Não há sentido, por exemplo, em aplicar um precedente que apreciou a multa moratória ao caso em que se julga eventual efeito confiscatório de uma multa punitiva. Pretendemos, assim, ajudar a evitar as confusões que temos constantemente observado na prática forense, inclusive no âmbito do próprio STF, a respeito do presente tema.

É o que desenvolveremos nos capítulos seguintes.

II– O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALGUNS ASPECTOS DOUTRINÁRIOS

Antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, o princípio do não confisco era considerado implícito no direito tributário brasileiro, o que se dava em decorrência do direito de propriedade já então constitucionalmente assegurado. Nesse sentido, sob a égide da Constituição de 1969, Josaphat Marinho já afirmava que os “princípios implícitos são os que emanam de regras gerais e básicas da Constituição, como o princípio da igualdade, ou seja, da isonomia, o da *proibição do confisco*, desde que a Constituição garanta, o direito de propriedade (...)”¹. Porém, já havia menção constitucional genérica no sentido da vedação ao confisco, como se observa da Constituição Federal de 1967:

“Art. 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 11. Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta. (Redação dada pelo Ato Institucional nº 14, de 1969)”

Com olhos sobre esse dispositivo, Pontes de Miranda afirmou que “o imposto e a taxa não podem disfarçar confiscação”², o que demonstra que a doutrina e o constituinte estavam atentos a respeito desse assunto. Na Emenda 1, de 1969, o parágrafo citado passou a pertencer ao art. 153, com a mesma redação.

Apesar da existência expressa da limitação constitucional na Carta de 1988, ainda existe uma grande dificuldade de conceituação e delimitação do exato alcance da vedação constitucional, o que sempre foi objeto de preocupação da doutrina. Luís Eduardo Schoueri relaciona o presente tema com a “ideia de proibição do exagero, impondo que se indague (...) se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade”³. Ricardo Lobo Torres prefere a expressão *proibição do excesso*, afirmando que a “tributação (...) pode gravar a riqueza de cada um, desde que não seja excessiva, isto é, desde que não aniquile a própria fonte de riqueza”⁴.

Na busca de um conceito determinado e menos fluido, Aires Barreto afirma que não se deve esquecer o significado da palavra confisco, como sendo a “absorção total ou parcial da propriedade privada, sem indenização”⁵. Essa mesma ideia de confisco é defendida por

1 Aula Magna proferida no III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Disponível em: MARINHO, Josaphat. Princípios constitucionais tributários. Elementos de Direito Tributário. Coordenação de Geraldo Ataliba. São Paulo: RT, 1978, p. 183.

2 MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969. 2. ed. rev. 2. tir. Tomo III. São Paulo: RT, 1973, p. 197.

3 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 357.

4 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Volume II – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 304.

5 BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994, p. 97.

Regina Helena Costa⁶. Trazendo esse conceito especificamente para o campo do direito tributário, é possível afirmar que o tributo não pode ser instituído e cobrado em montante que passe a ter efeitos de confisco, ou seja, de forma a absorver a propriedade privada sem a contrapartida da indenização.

O princípio do não confisco hoje está previsto na Constituição Federal como uma das “limitações do poder de tributar”⁷:

“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.”

O comando da Constituição Federal é inicialmente destinado aos entes políticos detentores da competência tributária. Assim é que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem utilizar tributo com efeito de confisco. Não podem criar tributos nessas condições. Se o fizerem, estará comprometida a *validade material* de tais leis, irrompendo então *um problema de contradição sistêmica (incompatibilidade vertical)*, nas lições de Heleno Taveira Tôrres⁸: Segundo o referido autor, “o ‘vício material’ do ato normativo, que diz respeito à *incompatibilidade entre o conteúdo da lei e a correspondente demarcação constitucional da matéria*, envolve um necessário excesso de poder do legislador”.

Mas o que é exatamente uma tributação com efeito de confisco? Quem tem a competência para estabelecer o que é e o que não é uma exação confiscatória? A doutrina já se debruçou sobre essas questões básicas. Por exemplo, Paulo de Barros Carvalho ensina:

“Aqui está outro princípio que não constava expressamente da Constituição anterior, mas de difícil configuração. A ideia de confisco não tem em si essa dificuldade. O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária.

(...)

Intricado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal

6 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 313.

7 Constituição Federal: Título VI – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, Seção II – Das limitações do poder de tributar.

8 TÔRRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no direito tributário – o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária. Teoria geral da obrigação tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 131-132.

repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.”⁹

O aparente ceticismo do autor, todavia, não parece ter influenciado o Supremo Tribunal Federal que, como será visto, já aplica largamente o indigitado princípio. Da lição citada refletimos, também, sobre a indicação ao legislador. Como uma das perguntas feitas acima, há que se enfrentar uma dúvida: cabe ao legislador editar uma lei para declarar os limites da carga tributária, conforme sugerido na citação? Qual a força de uma lei como essa? Para não nos afastarmos de nosso objetivo no presente trabalho, indicamos, desde logo, a resposta dada por Renato Lopes Becho:

“Firmamos (...) a convicção de que o legislador não deve laborar buscando uma definição ou estipulando os limites para o que seja uma tributação que tenha efeitos confiscatórios. O reconhecimento para a tributação confiscatória exige uma análise fática e conjuntural, que é alterada por circunstâncias econômicas, nos mesmos moldes que o princípio da capacidade contributiva, bem como por circunstâncias sociais, dependendo do retorno que o Estado dá ao contribuinte e aos demais membros da sociedade, pelos tributos que arrecada.”¹⁰

Mas é claro que, se o legislador editar uma lei estipulando os limites da tributação, caberá ao Poder Judiciário dizer se o princípio do não confisco foi ou não desrespeitado, quer pela legislação geral (que não se espera venha a ser editada, repita-se), quer em um determinado caso concreto. Quem vai delimitar o alcance do aludido princípio então será sempre o Poder Judiciário, a quem incumbe “avaliar a avaliação” feita pelo Poder Legislativo, expressão presente nas lições de Humberto Ávila¹¹. Especialmente o Supremo Tribunal Federal, tribunal competente para dirimir eventual contrariedade ao antes referido dispositivo constitucional, como última instância¹².

Pelo que foi indicado acima, observamos, assim, os fundamentos da escola filosófica do realismo jurídico sendo inegavelmente aplicados ao princípio do não confisco. Esclarecemos, para melhor elucidação de nossa exposição, que estamos seguindo a divisão proposta por Renato Becho, no sentido de existirem ao menos quatro correntes filosóficas distintas: o direito natural, o direito positivo, o realismo jurídico e o neoconstitucionalismo¹³, sendo que “o realismo jurídico destaca o conhecimento do direito a partir das decisões judiciais”¹⁴.

É possível, ainda, trazer o enfoque da delimitação da vedação ao confisco para os critérios quantitativos da norma tributária. Como o leitor atento pode perceber, estamos adotando, no particular, a linguagem utilizada por Paulo de Barros Carvalho, que menciona os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo presentes em

9 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 177-178.

10 BECHO, Renato Lopes. Lições de direito tributário. Teoria geral e constitucional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 453.

11 ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 219.

12 Art. 102, III, “a”, da Constituição Federal.

13 BECHO, Renato Lopes. Filosofia do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 286-310.

14 BECHO, Renato Lopes. Filosofia do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 291.

todas as normas tributárias¹⁵. Registre-se que referido autor laborou sobre os *aspectos da hipótese de incidência tributária* de Geraldo Ataliba¹⁶. Nesse contexto, para a reflexão sobre a vedação de tributação confiscatória, pode-se voltar a atenção para o critério quantitativo, que é composto pela *base de cálculo* e pela *alíquota*. Quando a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo resultar em “transferência total ou de parcela exagerada e insuportável do bem objeto da tributação, da propriedade do contribuinte para a do Estado”¹⁷, estará presente o confisco, conforme afirmado por Renato Becho.

Existem ainda outros tantos conceitos doutrinários que podem ser trazidos à baila. Mas o problema em delimitar o exato alcance da vedação constitucional não é solucionado por nenhum deles.

A melhor reflexão sobre o tema parece estar com Roque Antonio Carrazza, ao afirmar a impossibilidade de, *a priori*, “precisar a partir de que ponto um imposto passa a ser confiscatório”¹⁸. Verificar se determinado tributo tem efeitos de confisco demanda a análise de casos concretos, ou seja, somente é possível *a posteriori*. No mesmo sentido, Luciano Amaro leciona que:

“(o) princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco”¹⁹.

E, finalmente, Estevão Horvath afirma que:

“Em cada caso concreto que se lhe apresente, o juiz pode e deve aferir se o Legislador extrapolou o seu ‘poder’ de tributar e decretar a inconstitucionalidade da lei que assim procedeu. Somente em cada caso concreto, por outro lado, é que se poderá dizer que um tributo é ou não confiscatório.”²⁰

A jurisprudência do Supremo Tribunal sobre tributos com efeitos de confisco acompanha exatamente essas lições doutrinárias. Verificamos que sempre a análise sobre a presença de efeitos confiscatórios é feita em um tributo específico, já criado e cobrado consoante determinada lei²¹.

Entretanto, veremos adiante que a jurisprudência a respeito das multas tributárias e o princípio do não confisco está caminhando em sentido completamente diverso, cuja demonstração é objeto central deste trabalho. O Supremo Tribunal Federal pretende

15 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 283-329.

16 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed., 10. tir. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 51-119.

17 BECHO, Renato Lopes. Lições de direito tributário. Teoria geral e constitucional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 402.

18 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 125.

19 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 170.

20 HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 148.

21 V. AI 701.192 – AgR, voto da Min. Cármen Lúcia, j. 19.05.2009; RE 448.432 – AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 20.04.2010; e ADI 2.078, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17.03.2011; dentre outros.

balizar, justamente *a priori*, a partir de que percentual cada espécie de multa tributária passa a ser confiscatória. Trata-se de verdadeira inovação jurisprudencial, ao que parece sem precedentes doutrinários.

Essa fixação prévia de parâmetros objetivos que possam ser utilizados para outros casos submetidos a julgamento vai ao encontro do que o Novo Código de Processo Civil pretende para jurisprudência pátria. A uniformidade, a estabilidade, a integridade e a coerência agora são premissas fundamentais da jurisprudência²². Há ainda um mandamento expresso no sentido de que os juízes e tribunais observarão os acórdãos de julgamentos de recursos extraordinários²³. Caso consiga esse intento, o Supremo Tribunal Federal também dará concretude aos princípios da isonomia e da segurança jurídica, tão importantes e ao mesmo tempo, atualmente, com menor efetividade do que é, tecnicamente, possível, ao menos no tema objeto deste trabalho.

III – AS MULTAS TRIBUTÁRIAS E O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Estão positivados no ordenamento jurídico tributário diversos deveres dos contribuintes. Os descumprimentos desses deveres geram consequências em searas diversas, todas compreendidas no que se denomina de “direito tributário sancionador”²⁴. Assim é que essas condutas dos contribuintes, comissivas ou omissivas, podem resultar em sanções político-administrativas, tais como a impossibilidade de contratação com o Poder Público ou a inscrição em cadastro de devedores. Podem resultar em sanções penais e assim restringir a liberdade dos contribuintes. E, finalmente, tais condutas podem resultar em sanções pecuniárias, aqui incluídas as multas tributárias. A consequência do descumprimento de um dever, nessa específica vertente, é o pagamento de determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos.

A questão inicial que se coloca é saber se também as multas tributárias devem obediência ao princípio do não confisco. Não há qualquer uniformidade na doutrina, que sempre se mostrou dividida sobre esse assunto.

A interpretação literal do art. 3º do Código Tributário Nacional afasta a vedação de efeitos de confisco para as multas tributárias. Tributo é uma prestação compulsória *que não constitui sanção por ato ilícito*²⁵. Multa é sanção e assim não se enquadra no conceito legal tributo. Se a Constituição Federal veda utilizar apenas o tributo com efeito de confisco, o que não é tributo – por exemplo, a multa – não estaria alcançado por essa vedação. Nesse sentido é a lição de Estevão Horvath, para quem “tributo não é multa e o princípio da não confiscatoriedade proclamado pelo art. 150, IV da Constituição reporta-se àquele e não a

22 Lei 13.105/2015: “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

23 Lei 13.105/2015: “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...) III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos”.

24 BECHO, Renato Lopes. Lições de direito tributário. Teoria geral e constitucional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 632.

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

esta”²⁶. Na mesma linha, Hugo de Brito Machado afirma 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 tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.”²⁷ Em posição ainda mais extremada, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha defende que “em hipóteses excepcionais de condutas ilícitas nefastas, com nítido intuito fraudulento, o ordenamento jurídico autoriza a imputação de multas com efeito de confisco”²⁸.

É curioso notar que esse argumento calcado no conceito legal de tributo não chegou a ser apreciado pelo Supremo Tribunal Federal, nem mesmo quando ainda detinha competência para apreciar recurso extraordinário tratando de matéria prevista em lei federal, como é o caso do Código Tributário Nacional²⁹. Os precedentes mais remotos sobre o assunto, vazados na vigência da Constituição de 1969, passaram longe dessa questão³⁰. Conforme veremos mais adiante, esses precedentes são correntemente citados nos acórdãos mais atuais, que também não analisam tal argumento.

Uma outra corrente doutrinária defende a existência de limites para as multas tributárias em razão da proteção constitucional da propriedade privada, sem a aplicação pura e simples do art. 150, IV, da Constituição Federal. Paulo Cesar Baria de Castilho³¹, em obra específica sobre o tema, afirma o seguinte:

“(…) não é só o confisco tributário que está vedado por nosso ordenamento jurídico, mas qualquer forma de expropriação da propriedade sem justa indenização. E isso pode ocorrer por meio de multas tributárias com valores abusivos. (...) Ora, se há limites para a tributação, se há limites de proteção à propriedade privada, certo é que também há limites em nosso ordenamento jurídico, ainda que implícitos, para a exigência de multas decorrentes do Sistema Tributário.”

Também Regina Helena Costa segue na mesma linha, afirmando que “as sanções não podem ter por efeito a absorção total ou substancial da propriedade, em respeito à proteção constitucional dedicada a esse direito, donde se extrai o *princípio da vedação ao confisco* (art. 5º, XII a XXIV, e LIV, CR)”³². Florence Haret também compartilha desse entendimento, para quem “Mesmo que o princípio do não confisco se refira expressamente a tributo, no âmbito dos direitos individuais é assegurado o direito de propriedade. E a atuação confiscatória do Fisco, ainda que por multa tributária, viola o direito de propriedade.”³³

26 HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114.

27 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 41.

28 PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 147.

29 Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, com a redação da Emenda Constitucional 1, de 10.10.1969: “Art. 119. Compete ao Supremo Tribunal Federal: (...) III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância por outros tribunais, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição ou negar vigência de tratado ou lei federal”.

30 RE 81.550, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20.05.1975 e RE 91.707, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.12.1079.

31 CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco tributário. São Paulo: RT, 2002, p. 124-125.

32 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 313.

33 HARET, Florence. Princípios (e interpretações) aplicáveis às sanções tributárias: análise das imposições de ordem constitucional e da

Prevalece, assim, uma interpretação mais ampla, no sentido de que também as multas tributárias devem obediência ao princípio do não confisco previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal. Roque Antonio Carrazza, após tratar do tema em minúcias, assevera que “Tudo o que foi escrito vale para as multas fiscais, advindas do descumprimento de deveres jurídicos tributários. De fato, também elas devem ser razoáveis, sob pena de se burlar o princípio constitucional que veda o confisco.”³⁴ E, ainda mais recentemente, Andreia Fogaça Rodrigues Maricato afirma que “Tudo isto se confirma na própria Constituição Federal, que ao instituir o princípio do não confisco, inserto que está em seu art. 150, IV, indubitavelmente não deixou de contemplar as sanções (multas) e penalidades pecuniárias.”³⁵ Essa última corrente doutrinária espelha as decisões do Supremo Tribunal Federal³⁶.

Devemos então partir do pressuposto de que também as multas tributárias devem observar o comando do art. 150, IV, da Constituição Federal, pois todos os acórdãos do Supremo Tribunal Federal são nesse sentido.

Todavia, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a distinção entre a multa moratória, a multa punitiva e a multa isolada se faz presente, notadamente para fins de verificação do montante que é ou não confiscatório, como será abordado a seguir, em itens separados.

3.1 – A multa moratória

A multa moratória é aquela aplicada em razão do atraso no pagamento do tributo. O simples inadimplemento do tributo é suficiente para a exigência da multa, que obviamente deve estar prevista em lei. Mas qual é o limite da multa moratória? Qual porcentagem máxima deve ser observada pelo legislador para que a multa moratória não ofenda o princípio do não confisco? 20%, 30%, 50%, 100% ou mais? É o que o Supremo Tribunal Federal está tentando definir.

Vejamos inicialmente o RE 582.461, tema 214³⁷, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17.08.2011 com repercussão geral:

“(…) 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando

exegese mais recente da jurisprudência em matéria dos ilícitos tributários. Revista Tributária das Américas. São Paulo: RT, v. 9, 2014, p. 109.

34 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 125/126.

35 MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues et al. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. Revista Tributária das Américas. São Paulo: RT, v. 122, 2015, p. 334.

36 V. RE 91.707, Rel. Min. Moreira Alves, j. 11.12.1979; RE 523.471-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010; ARE 637.717-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.03.2012; dentre outros.

37 Após admitir a repercussão geral dos recursos extraordinários, o STF está inicialmente numerando os “temas” para posterior julgamento do mérito pelo Tribunal Pleno (Constituição Federal: “Art. 102. (...) § 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.” Regimento Interno do STF: “Art. 322. O Tribunal recusará recurso extraordinário cuja questão constitucional não oferecer repercussão geral, nos termos deste capítulo. (...) Art. 325-A. Reconhecida a repercussão geral, serão distribuídos ou redistribuídos ao Relator do recurso paradigma, por prevenção, os processos relacionados ao mesmo tema.”)

a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (RE 582.461, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 18.05.2011, Repercussão Geral – Mérito, *DJe* 158, divulg. 17.08.2011, public. 18.08.2011, ement. vol. 2.568-02, p. 177)

O que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal é que a multa moratória de 20% não é confiscatória³⁸. Na ocasião, o STF analisou a multa moratória prevista na Lei Estadual 6.374/1989, que trata do ICMS do Estado de São Paulo³⁹. Mas esse parâmetro pode e deve ser utilizado em qualquer outra multa moratória legalmente prevista.

O Supremo Tribunal Federal também já decidiu na ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, que a multa moratória de 200% do valor do tributo é confiscatória. Na ocasião, o STF analisou o ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que determinava o referido percentual como patamar mínimo para as multas moratórias⁴⁰. Vejamos o julgado:

“Ementa: ação direta de inconstitucionalidade. §§ 2º e 3º 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 Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. 24.10.2002, *DJ* 14.02.2003, p. 58, ement. vol. 2.098-01, p. 39)

Mas e se a multa moratória tiver sido fixada pelo legislador em 30% ou mais? 50% será confiscatória? E 100%? O atual e mais importante precedente do Supremo Tribunal Federal tratando da multa moratória é o RE 882.461, tema 816, relator Min. Luiz Fux, já com repercussão geral reconhecida, j. 12.06.2015, e ainda sem decisão definitiva pelo Tribunal Pleno. Vejamos o julgado:

38 No mesmo sentido, v. AI 798.089-AgR, Rel. Min. Ayres Britto. O STF já considerou que a multa moratória de 30% não é confiscatória – v. RE 523.471-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.04.2010 sem repercussão geral. Consideramos que o RE 582.461 deve prevalecer para os fins deste estudo, pois é posterior e foi julgado com repercussão geral.

39 “Art. 87. O débito fiscal relativo ao imposto declarado ou transcrito pelo fisco, nos termos dos artigos 56 e 58 e a parcela devida por contribuinte enquadrado no regime de estimativa, quando não recolhido no prazo fixado pela legislação, fica sujeito a multa de 20% (vinte por cento) sobre o valor do imposto corrigido monetariamente.” Essa redação é da Lei Estadual 9.399/1996, já atualmente alterada pela Lei Estadual 13.918/2009.

40 “Art. 57. (...) § 2º As multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.”

“Ementa: recurso extraordinário. Tributário. ISSQN. Incidência. Industrialização por encomenda. Subitem 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Multa fiscal moratória. Limites. Vedação ao efeito confiscatório. Matéria constitucional. Questões relevantes dos pontos de vista econômico e jurídico. Transcendência de interesses. Repercussão geral reconhecida.” (RE 882.461, Relator Min. Luiz Fux, j. 21.05.2015, processo eletrônico, *DJe* 112, divulg. 11.06.2015, public. 12.06.2015)

O referido precedente trata de duas questões diferentes. A primeira, sobre a incidência de ISSQN sobre industrialização por encomenda. A segunda questão, que tem pertinência neste trabalho, trata da multa moratória. O Ministro Luiz Fux, em seu voto no v. acórdão acima referido, concluiu o seguinte:

“Cabe a esta Corte, portanto, em atenção ao princípio da segurança jurídica e tendo em vista a necessidade de concretização da norma constitucional que veda o confisco na seara tributária, fixar, no regime da repercussão geral, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais moratórias.”

Em suma, conforme visto acima, o Supremo Tribunal Federal já decidiu com repercussão geral que a multa moratória de 20% do valor do tributo não é confiscatória (RE 582.461, tema 214). E que a multa moratória de 200% é confiscatória (ADI 551/RJ). Entre 21% e 199% o Supremo Tribunal Federal ainda irá decidir, com repercussão geral, quando do julgamento do RE 882.461, tema 816.

3.2 – A multa punitiva

Vamos tratar agora de outra espécie de multa, qual seja, a punitiva. É aquela aplicada em razão da prática de algum ilícito tributário. O contribuinte deixa de pagar o tributo mediante omissão ou fraude, com vistas à sonegação deliberada, e é então surpreendido pela fiscalização.

A conduta do contribuinte é mais gravosa do que o simples inadimplemento do tributo observado nas multas moratórias. Por essa razão, a multa punitiva deve ser assim também mais gravosa. O espectro de razoabilidade e de proporcionalidade tem que ser mais amplo. O princípio do não confisco deve ter aplicabilidade apenas a partir de um patamar maior, quando em comparação com as multas moratórias. Mas qual é o limite? Qual porcentagem deve ser observada pelo legislador para que a multa punitiva não tenha efeito de confisco? Vejamos o caminho trilhado pelo egrégio STF para a resposta a essas questões.

Voltemos, inicialmente, ao antes referido julgamento da ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, em que o Supremo Tribunal Federal apreciou a constitucionalidade do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Além da multa moratória, o referido ADCT

também determinava como patamar mínimo para as multas punitivas o montante de 500% do valor do tributo⁴¹.

A ADI 551/RJ foi julgada procedente. O respectivo dispositivo da ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro foi declarado inconstitucional por ofensa ao princípio do não confisco. Em seu voto, a respeito das multas punitivas, o Rel. Min. Ilmar Galvão asseverou o seguinte:

“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. (...) 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.”

O que o STF decidiu em controle abstrato de constitucionalidade é que a multa punitiva não pode ser de 500% sobre o valor do tributo.

Vejamos agora o RE 833.106 – AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.11.2014:

“Tributário – multa – valor superior ao do tributo – confisco – artigo 150, inciso IV, da Carta da República. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.” (RE 833.106 AgR, Relator Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 25.11.2014, processo eletrônico, *DJe* 244, divulg. 11.12.2014, public. 12.12.2014)

No referido julgado, o Supremo Tribunal Federal decidiu que é inconstitucional a multa com valor superior ao do tributo, ou seja, superior a 100%. Mas, com a leitura apenas da ementa e do inteiro teor do acórdão do STF, não é possível afirmar qual a espécie de multa tributária estava sendo julgada. É necessário verificar a ementa do v. acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, guerreado no RE 833.106 – AgR e, ainda depois, o dispositivo legal nele mencionado:

“Agravo regimental em agravo de instrumento. Execução fiscal. Exceção de pré-executividade. Razoabilidade do percentual da multa fiscal. Constitucionalidade. Precedentes do STF. 1. É lícito ao relator prover o recurso por decisão monocrática, quando a decisão agravada estiver em manifesto confronto com a jurisprudência dominante do excelso Superior Tribunal Federal, nos termos do § 1º-A do art. 557 do Código de Processo Civil. 2. Em consonância com os precedentes do excelso Supremo Tribunal Federal, não padece de inconstitucionalidade a multa fiscal superior ao valor da obrigação principal, prevista na alínea ‘d’ do inciso III do art. 71

41 “Art. 57. (...) § 3º As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.”

do Código Tributário Estadual, por ser razoável com a gravidade da conduta praticada pelo sujeito passivo do tributo. 3. Uma vez que milita em favor da norma a presunção de constitucionalidade, todo órgão jurisdicional é competente para assim reconhecê-la, sobretudo quando amparada pela jurisprudência do excelso Supremo Tribunal Federal. 4. Não apresentados fundamentos ou fatos novos que justifiquem a reconsideração pleiteada, o desprovemento do agravo regimental é medida que se impõe. 5. Agravo regimental conhecido, mas desprovido.” (TJGO, Agravo de Instrumento 247064-79.2012.8.09.0000, Processo 201292470640, Rel. Des. Elizabeth Maria da Silva, 4ª Câmara Cível, j. 06.12.2012, *DJe* 1.208, de 19.12.2012)

O que o Supremo Tribunal Federal apreciou no RE 833.106 – AgR foi a constitucionalidade do art. 71, III, “d”, do Código Tributário Estadual de Goiás, Lei Estadual 11.651, de 26 de dezembro de 1991⁴². Esse dispositivo prevê multa para o contribuinte que registra o imposto em livro próprio e, após, omite o valor em documento de informação e apuração⁴³. Essa multa é, sem dúvida, punitiva.

Importante salientar que a confusão observada na prática forense sobre o tema existe inclusive no Supremo Tribunal Federal. Como se viu, o referido RE 833.106 – AgR trata de multa punitiva, mas a ementa do acórdão faz referência à ADI 551/RJ, que trata também de multas moratórias, e ao RE 582.461/SP, que trata apenas e tão somente de multas moratórias.

A decisão no RE 833.106 – AgR, como indica a nomenclatura, foi proferida pela Primeira Turma do STF em sede de agravo regimental, interposto contra a decisão monocrática do Ministro Marco Aurélio, sem repercussão geral reconhecida. Esse precedente é importante, pois considerou inconstitucional e, portanto, confiscatória, a multa punitiva superior a 100%. Mas não impede que a matéria seja novamente apreciada pelo Supremo Tribunal Federal.

Exatamente no mesmo sentido é o RE 241.087 – AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. 08.09.2009:

“Ementa: agravo regimental no recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Multa. Caráter confiscatório. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que as cominações impostas à contribuinte, por meio de lançamento de ofício, decorrem do fato de haver-se ela omitido na declaração e recolhimento tempestivos da contribuição. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 241.087 AgR, Relator Min. Eros Grau, Segunda Turma, j. 08.09.2009, *DJe* 181, divulg. 24.09.2009, public. 25.09.2009, ement. vol. 2.375-03, p. 1.037, LEXSTF v. 31, n. 369, 2009, p. 250-253)

42 “Art. 71. Serão aplicadas as seguintes multas: (...) III – de 120% (cento e vinte por cento); (...) d) do valor do imposto regularmente registrado em livro próprio e omitido, total ou parcialmente, em documento de informação e apuração do imposto.”

43 Atualmente o patamar é de 100%, conforme redação da Lei Estadual 17.917/2013.

Trata-se de acórdão proferido pela Segunda Turma do STF em sede de agravo regimental, interposto contra decisão do Ministro Eros Grau, sem repercussão geral reconhecida. O STF considerou constitucional e, portanto, não confiscatória a multa punitiva de 100% prevista na Lei 8.218, de 29 de agosto de 1991⁴⁴.

Mas o mais importante precedente do Supremo Tribunal Federal tratando da multa punitiva é o RE 736.090, tema 863, também sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, já com repercussão geral reconhecida, j. 29.10.2015, e também sem decisão definitiva pelo Tribunal Pleno. Vejamos o julgado:

“Recurso extraordinário. Tributário. Multa fiscal qualificada. Sonegação, fraude e conluio. 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do *caput* do artigo 44 da Lei Federal nº 9.430/1996). Vedação ao efeito confiscatório. Matéria constitucional. Questão relevante dos pontos de vista econômico e jurídico. Transcendência de interesses. Repercussão geral reconhecida.” (RE 736.090 RG, Relator Min. Luiz Fux, j. 29.10.2015, processo eletrônico, *DJe* 240, divulg. 26.11.2015, public. 27.11.2015)

O que será apreciado pelo STF é a constitucionalidade na multa punitiva de 150% para o contribuinte que atua mediante fraude ou conluio com vistas à sonegação fiscal. A previsão dessa multa está na Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁴⁵, combinada com a Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964⁴⁶.

Seguindo o mesmo raciocínio utilizado no RE 882.461, tema 816, e praticamente com as mesmas palavras, o Ministro Luiz Fux, em seu voto no v. acórdão do RE 736.090, tema 863, concluiu o seguinte:

“Cabe a esta Corte, portanto, em atenção ao princípio da segurança jurídica e tendo em vista a necessidade de concretização da norma constitucional que veda o confisco na seara tributária, fixar, no regime da repercussão geral, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais qualificadas.”

44 “Art. 4º Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas: I – de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.”

45 “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

46 “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Em síntese, existem importantes precedentes no Supremo Tribunal Federal considerando confiscatórias as multas punitivas superiores a 100% (RE 833.106 – AgR e RE 241.087 – AgR, a título de exemplos). A questão será definida apenas quando for finalmente julgado o RE 736.090, tema 863.

3.3 – A multa isolada

A última espécie de multa a ser tratada neste estudo é a denominada de isolada, aquela decorrente do descumprimento de obrigação acessória. Aqui não há inadimplemento de tributo ou prática de ilícito tributário, mas simples descumprimento de um dever instrumental.

A respeito da multa isolada e do princípio do não confisco, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência da repercussão geral no RE 640.452, tema 487, j. 06.10.2011, atualmente sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso, ainda sem julgamento definitivo. Vejamos o julgado:

“Constitucional. Tributário. Punição aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória. Dever instrumental relacionado à operação indiferente ao valor de dívida tributária (punição independente de tributo devido). ‘Multa isolada’. Caráter confiscatório. Proporcionalidade. Razoabilidade. Quadro fático-jurídico específico. Proposta pela existência da repercussão geral da matéria constitucional debatida. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário.” (RE 640.452 RG, Relator Min. Joaquim Barbosa, j. 06.10.2011, processo eletrônico, *DJe* 232, divulg. 06.12.2011, public. 07.12.2011, RT v. 101, n. 917, 2012, p. 643-651)

No referido RE 640.452, tema 487, o Supremo Tribunal Federal decidirá com repercussão geral qual é o percentual razoável a ser aplicado como multa, isoladamente considerada, quando a conduta do contribuinte por si só não gera um débito tributário.

IV – CONCLUSÃO

As multas tributárias devem obediência ao princípio do não confisco. Essa questão, que inicialmente dividia a doutrina, ficou superada com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Somente é possível afirmar se determinada multa tem ou não efeito confiscatório conhecendo a espécie de multa tributária que está sendo objeto de análise. Cada espécie de multa é tratada de forma diferente pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Extremar cada espécie de multa tributária e os respectivos julgados é medida suficiente para evitar as confusões observadas na prática forense, ocorridas inclusive no próprio Supremo Tribunal Federal.

A doutrina tem afirmado a impossibilidade de se precisar, *a priori*, quando um tributo passa a ter efeitos de confisco. A jurisprudência sobre tributos com efeitos de confisco acolheu essa lição doutrinária. Observamos o Supremo Tribunal Federal analisando tributos específicos, já criados e cobrados consoante determinadas leis, para então afirmar ou negar a ofensa ao princípio do não confisco.

Mas a jurisprudência a respeito das multas tributárias e o princípio do não confisco está caminhando em outro sentido. O Supremo Tribunal Federal pretende balizar, exatamente *a priori*, a partir de que ponto uma multa tributária passa a ser confiscatória. A análise está sendo feita a partir de cada espécie de multa e do respectivo percentual, procurando parâmetros objetivos que possam ser utilizados em outros casos, independentemente da lei examinada em um determinado caso concreto.

A respeito das multas moratórias, o Supremo Tribunal Federal já decidiu com repercussão geral que se fixada em até 20% do valor do tributo não será confiscatória (RE 582.461, tema 214). E que a multa moratória de 200% é confiscatória (ADI 551/RJ). Entre 21% e 199% o Supremo Tribunal Federal ainda irá decidir, com repercussão geral, quando do julgamento do RE 882.461, tema 816.

Sobre as multas punitivas, existem importantes precedentes no Supremo Tribunal Federal considerando-as confiscatórias se superiores a 100% (RE 833.106 – AgR e RE 241.087 – AgR, ambos sem repercussão geral). A questão será definida apenas quando for julgado o RE 736.090, tema 863.

E, finalmente, o percentual a ser observado para as multas isoladas será decidido no RE 640.452, tema 487.

V – REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 10. tir. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2014.

BARRETO, Aires. Vedação ao efeito de confisco. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário. Teoria geral e constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

–. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- HARET, Florence. Princípios (e interpretações) aplicáveis às sanções tributárias: análise das imposições de ordem constitucional e da exegese mais recente da jurisprudência em matéria dos ilícitos tributários. *Revista Tributária das Américas*. São Paulo: RT, v. 9, 2014.
- HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues *et al.* A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. *Revista Tributária das Américas*. São Paulo: RT, v. 122, 2015.
- MARINHO, Josaphat. *Princípios constitucionais tributários. Elementos de direito tributário*. Coordenação de Geraldo Ataliba. São Paulo: RT, 1978.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. rev. 2. tir. Tomo III. São Paulo: RT, 1973.
- PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no direito tributário – o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária. *Teoria geral da obrigação tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Volume II – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

Data de recebimento: 02/08/2016.

Data de aprovação do artigo: 18/09/2016.