

# O CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

## SUPREME COURT JURISPRUDENCE ON CONFISCATORY PENALTIES

**Luiz Felipe Silveira Difini<sup>1</sup>**

Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul

**ÁREA(S) DO DIREITO:** direito tributário.

**RESUMO:** Este trabalho trata da aplicabilidade da previsão constitucional de vedação de tributo com efeito de confisco às multas tributárias. É realizada breve exposição do posicionamento doutrinário existente sobre o tema e do direito comparado, com enfoque no entendimento do Excelso Supremo Tribunal Federal, por meio do exame de precedentes.

**PALAVRAS-CHAVE:** vedação de tributos com efeito de confisco; aplicabilidade às multas tributárias; parâmetros; proporcionalidade; razoabilidade.

**ABSTRACT:** *This article discusses prohibition of confiscatory taxation and its constitutional provisions, specially related on tax penalties. There is a brief presentation*

*on the current doctrine about it, combined with comparative law analysis. The last part of the paper focus on the brazilian Supreme Court understanding on tax penalties and confiscation limits, through exam of its precedents.*

**KEYWORDS:** *confiscatory taxation; tax penalties; precedents; proportionality; reasonableness.*

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Breve histórico doutrinário; 2 A multa tributária no direito comparado; 3 Análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal; Conclusão; Referências.

**SUMMARY:** *Introduction; 1 A brief historical analysis; 2 Confiscatory penalties in the comparative law; 3 Analysis on Supreme Court precedents; Conclusion; References.*

---

<sup>1</sup> Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul nos cursos de graduação e pós-graduação, na disciplina de Direito Tributário. 1º Vice-Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Ex-Presidente, Corregedor e Diretor da Escola Judiciária do Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Sul. E-mail: difini@tj.rs.gov.br. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/9469097303332145>.

## INTRODUÇÃO

A vedação ao chamado efeito confiscatório encontra assento no art. 150, IV, da Constituição Federal, o qual expressamente proíbe a utilização do “tributo com efeito de confisco”. A proibição, no Brasil, é mais específica em comparação àquela encontrada em outros países, a exemplo da Constituição Argentina, em seu art. 17, em que a interpretação literal limitaria a vedação ao confisco em matéria penal<sup>2</sup>.

Como já abordamos anteriormente, a norma que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não é regra, pois não se aplica por subsunção, nem princípio no sentido mais restrito (mandamento *prima facie*). Trata-se de um dos princípios (em sentido *lato*) que rege a aplicação dos demais e é medida da ponderação destes; é, portanto, norma de colisão<sup>3</sup>.

O tema ora abordado tem conteúdo mais prático, próximo do cotidiano dos operadores do Direito, já que as multas tributárias se apresentam com frequência em quase todas as autuações. Nessa senda, mostra-se imprescindível que seja examinada a matéria, especialmente no que se refere aos critérios para aplicação do princípio da vedação ao efeito confiscatório, auxiliando no desiderato de obtenção de maior segurança jurídica.

Diante disso, a análise do posicionamento doutrinário acerca do tema, com a exposição dos principais pontos de divergência, e de sua configuração atual, no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, adquire especial relevância. Outrossim, o exame do tratamento dado à matéria no Direito estrangeiro pode servir como instrumento para auxiliar na busca de critérios mais objetivos para aplicação do princípio da vedação ao efeito confiscatório, no que toca às multas tributárias.

Primeiramente, expor-se-á, em perspectiva histórica, o debate doutrinário outrora existente acerca da aplicação do dispositivo constitucional que veda

<sup>2</sup> Art. 17 da Constitución de La Nación Argentina: “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”.

<sup>3</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 263.

a utilização de tributo com efeito de confisco às multas tributárias. A seguir, examinaremos brevemente como o assunto é tratado em alguns outros países, especialmente a célebre construção jurisprudencial argentina. Por fim, examinar-se-á o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da questão, por meio do exame de precedentes jurisprudenciais.

## 1 BREVE HISTÓRICO DOUTRINÁRIO

A possibilidade de que a multa assuma caráter confiscatório e a ela se aplique o disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal<sup>4</sup> já foi alvo de intenso debate doutrinário. Atualmente, é praticamente unânime o posicionamento de que a vedação ao efeito confiscatório se aplica também às multas tributárias.

Significativos setores da doutrina<sup>5</sup>, realizando interpretação literal, sustentavam que, dispondo o texto constitucional mencionado sobre a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, a multa não se amoldava ao conceito de tributo<sup>6</sup> (inclusive pela definição do art. 3º do Código Tributário Nacional<sup>7</sup>). Por esta razão, tal norma se aplicaria somente aos tributos, e não às multas<sup>8</sup>. Além disso, em face ao caráter punitivo da multa, alguns sustentaram a não aplicabilidade do dispositivo constitucional à mesma.

<sup>4</sup> 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”.

<sup>5</sup> Nesse sentido, posicionam-se Ricardo Mariz de Oliveira (Direitos fundamentais da pessoa e do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Org.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 226-274), Vittorio Cassone (Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Org.). Op. cit., p. 389-411), Antonio José da Costa (Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Org.). Op. cit., p. 430-437) e Yoshiaki Ichihara (Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Org.). Op. cit., p. 482-503).

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 47.

<sup>7</sup> “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.”

<sup>8</sup> Fabio Brun Goldschmidt (*O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 154 -155) posicionou-se contrariamente à aplicação do art. 150, IV, às multas tributárias, sob argumento principal de que o constituinte não as mencionou no dispositivo constitucional em referência, impedindo a extensão do alcance da norma. Ressalva, contudo, que o controle de constitucionalidade, na hipótese, deve ser realizado pelo princípio da proporcionalidade/razoabilidade inserido no âmbito do devido processo legal.

Bem ilustrando mencionado posicionamento doutrinário, sustenta Yoshiaki Ichihara:

Com referência às penalidades, sejam de caráter tributário, civil, penal ou administrativo, apesar de no caso de a multa moratória ser, na maioria das vezes, um acessório do principal (tributo), não se confundem com o tributo (art. 3º do CTN), uma vez que a penalidade, além de excluída expressamente do próprio conceito legal de tributo, possui natureza jurídica e está sujeita a regime jurídico diferente. Portanto, se o efeito confiscatório está dirigido expressamente ao tributo, localizado topograficamente no Título “Da tributação e do orçamento”, no Capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, no nosso entender não se inclui e nem se aplica às penalidades.<sup>9</sup>

Estevão Horvath, um dos primeiros monografistas brasileiros a discorrer acerca do tema, adotou posição intermediária, o que se infere do seguinte fragmento de sua obra:

É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos que deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade.<sup>10</sup>

Em outros trechos, o autor explicita sua posição:

Noutro giro, tributo não é multa e o princípio da não-confiscatoriedade proclamado pelo art. 150, IV da Constituição reporta-se àquele e não a esta. [...] Isso não obstante, embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo da proteção do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de

<sup>9</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Org.). Op. cit., p. 494.

<sup>10</sup> HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114.

propriedade, está a vedar o confisco genericamente considerado.<sup>11</sup>

Mencionada tese se assemelha à de autores, que, embora entendam que multa não é tributo, sustentam a possibilidade de que se caracterize como confiscatória, admitindo sua redução, com base em outros fundamentos, como a aplicação do princípio da razoabilidade, da proporcionalidade<sup>12</sup> e da garantia do direito à propriedade<sup>13</sup>.

Para Paulo Cesar Baria de Castilho, a multa (moratória ou decorrente de sonegação), embora não se trate de tributo, por constituir sanção de ato ilícito, também pode ser confiscatória, caso ultrapasse os limites da razoabilidade. Assim, a proibição de multas com efeito de confisco constitui uma das garantias asseguradas ao contribuinte<sup>14</sup>.

Leandro Paulsen assevera serem inadmissíveis “multas excessivamente onerosas, insuportáveis, irrazoáveis”. Quando configurado descompasso entre o grau da infração e a punição cominada, não é possível, com fundamento no princípio da proporcionalidade, reconhecer validade a uma multa, ainda que ausente referência expressa às multas no art. 150, IV, da Constituição Federal<sup>15</sup>.

Florence Haret afirma que, embora o princípio do não confisco se refira expressamente a tributo, a multa tributária também não poderia ser confiscatória, tendo em vista que, no âmbito dos direitos individuais, é garantido o direito à propriedade. A definição do confiscatório deve passar pelo exame completo do ordenamento jurídico, com aplicação sistematizada dos dispositivos legais<sup>16</sup>.

<sup>11</sup> Idem, p. 114-115.

<sup>12</sup> Nesse sentido, a posição de Hugo de Brito Machado (*Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 48).

<sup>13</sup> Regina Helena Costa (*Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 290) sustenta que não se pode invocar o princípio da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco às penalidades pecuniárias, pois o mesmo se aplica apenas às prestações tributárias. Contudo, as sanções não podem absorver total ou substancialmente a propriedade, com fundamento no art. 5º, incisos XXII, XXIV e LIV, da Constituição.

<sup>14</sup> CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 129.

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 205.

<sup>16</sup> HARET, Florence. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 225, p. 61-77, jun. 2014.

Humberto Ávila sustenta que a multa, ainda que não seja tributo e não conste no art. 150, IV, da Constituição Federal, quando excessiva, restringe os direitos fundamentais da propriedade e da liberdade. Diante disso, a proibição do excesso pode ser extraída dos próprios direitos fundamentais mencionados. Atenta para as elevadas multas de mora que podem, muitas vezes, dificultar a organização da empresa na captura de capital de giro, restringindo intensamente a liberdade do exercício de atividade econômica e a propriedade<sup>17</sup>.

A posição que prevaleceu, sobretudo no Supremo Tribunal Federal, é a de sempre aplicar a proibição de confisco às multas. Zelmo Denari salienta que é exatamente no campo das infrações tributárias e respectivas sanções que os contribuintes costumam ser fragilizados pela violação do princípio do não confisco<sup>18</sup>.

Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta 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”<sup>19</sup>.

Adota tal entendimento Ives Gandra da Silva Martins:

O confisco abrange a obrigação tributária. Vale dizer, tributo e penalidade, sempre que a relação entre Fisco e Contribuinte ou Estado e cidadão seja de natureza

---

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (Org.). et al. *Fundamentos do Estado de Direito*: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 149-168.

Referido autor (*Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 400), a partir do exame de precedentes do STF acerca da excessividade da tributação, concluiu: “O importante é que, independentemente da justificativa da imposição do tributo ou da multa, há um limite para a imposição, que é justamente aquele que, mediante construção jurisprudencial, oferece os contornos do núcleo essencial do princípio que está sendo restringido”.

<sup>18</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 246. Delimitando o alcance do confisco na hipótese das multas tributárias, Ricardo Corrêa Dalla (*Multas tributárias: natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 148) afirma: “A ocorrência do confisco na hipótese corrente das multas tributárias, pelo inadimplemento dos deveres instrumentais e por descumprimento de obrigações principais dar-se-á quando houver redução do padrão de vida do contribuinte que importe na sua descapitalização, no giro comercial e/ou redução do seu patrimônio naquele mês ou naquele(s) ano(s) de realização da hipótese”.

<sup>19</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias, sanções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 67.

exclusivamente tributária, como ocorre na esmagadora maioria das hipóteses.<sup>20</sup>

Também aponta Marilene Talarico Martins Rodrigues:

Penso que a vedação ao efeito confisco se aplica também em relação às multas. O impedimento constitucional é que, a pretexto de exercer a atividade de tributação, o Poder Público Tributante se apose dos bens do contribuinte, seja a título de tributo, seja a título de penalidade, que se transforma em obrigação principal e portanto há que merecer o regime jurídico, a teor do art. 113, § 3º, do CTN.<sup>21</sup>

Na mesma linha de entendimento, cabe mencionar referência realizada no âmbito de julgado proferido pela 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que bem sintetiza a questão: “se a multa não é tributo, o tratamento legal é equivalente, conforme o artigo 113, § 3º, do CTN. Logo, nada obsta que esteja sujeita aos mesmos princípios legais”<sup>22</sup>.

Portanto, apesar da existência, no âmbito doutrinário, de posições contrárias, prevalece a tese, inclusive no STF, de que a vedação ao caráter confiscatório também se aplica às multas tributárias<sup>23</sup>. Diante disso, cabe fazer breves considerações acerca do tratamento do assunto no direito comparado.

<sup>20</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: \_\_\_\_\_ et al (Org.). Op. cit., p. 57.

<sup>21</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Org.). Op. cit., p. 337.

<sup>22</sup> Apelação Cível nº 00599133980, 1ª Câmara Cível, Julgada em 30.06.1999, Rel. Des. Irineu Mariani. Adotando posição semelhante, Leonardo e Silva de Almendra Freitas (Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 54, p. 211-232, jan./fev. 2004) assinala: “[...] onde há a mesma intenção, aplica-se o mesmo dispositivo de lei. 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”. No mesmo sentido, Andréia Minussi Facin (Vedação ao “confisco” tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 7-19, maio 2002).

<sup>23</sup> Nesse sentido, posição de Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 628-630), salientando para a necessidade de que a imposição de multas seja realizada dentro dos limites da razoabilidade e da proporcionalidade.

Helenilson Cunha Pontes (*O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 133-138) entende aplicável a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal, às sanções tributárias. Contudo, entende que tal dispositivo não solucionaria todas as situações relativas ao controle da graduação das sanções tributárias, aduzindo que o princípio da proporcionalidade aliado

## 2 A MULTA TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO

Na Argentina, a Corte Suprema de Justicia de la Nación, de forma pioneira, desenvolveu entendimento jurisprudencial estabelecendo critérios de aplicação do princípio da não confiscatoriedade. Restaram definidos limites quantitativos para o não confisco, com a utilização da famosa fórmula dos 33%, a qual não será objeto de detalhamento, a fim de não se ultrapassar os limites a que nos propusemos no artigo.

O percentual de 33% foi aplicado aos tributos sobre sucessões e também ao imposto territorial. Apesar de o percentual ser idêntico, a aplicação era diferente em relação a cada tributo. No tributo sobre heranças, considerava-se confiscatório imposto que atingisse mais de 33% da herança; no imposto territorial, confiscatório imposto que retirasse mais de 33% do rendimento que a propriedade poderia produzir em um exercício em condições de adequada e razoável exploração. O percentual, portanto, em ambos, era de 33%, contudo, em um caso, recai sobre a própria herança, e, no outro, sobre o rendimento, situações manifestamente diversas<sup>24</sup>.

A Corte Suprema argentina aplicou, em verdade, a sua doutrina sobre a proibição de confiscatoriedade também às multas já em decisões muito antigas, como, por exemplo, *Municipalidad de Tucumán contra a La Eléctrica do Norte*, em que restou consignado: *“El concepto de confiscatoriedad establecido por la Corte Suprema en sus fallos, con respecto a los impuestos, es aplicable a las multas por desobediencia a la ley”*<sup>25</sup>.

O conceito de confiscatoriedade, no Direito argentino, foi estabelecido pela Corte Suprema, consistindo criação exclusivamente jurisprudencial, tendo em vista inexistir norma, na Constituição Argentina, a proibir especificamente que fosse utilizado tributo com efeito de confisco. Havia tão somente a célebre

---

ao da individualização da pena impediriam que uma sanção pecuniária (que deveria apenas ameaçar buscando a satisfação do tributo) aniquilasse o direito de propriedade ou o princípio da livre iniciativa econômica. Complementa afirmando: “A função bloqueadora do princípio da proporcionalidade exige que a constitucionalidade das sanções concretamente impostas sejam avaliadas, sobretudo, diante do nível de limitação que elas impõem à esfera jurídica do indivíduo infrator [...] Em suma, a autoridade administrativa deve, dentro do marco legal que lhe é disponível, procurar buscar a máxima concretização do objetivo legal sancionatório, impondo a menor restrição possível à esfera jurídica do indivíduo infrator, tarefa que, por óbvio, não é de fácil execução, mas que deve nortear a atividade daquela autoridade”.

<sup>24</sup> VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas: derecho financiero y tributario*. 4. ed. Buenos Aires: Depalma, 1990. p. 197-198.

<sup>25</sup> Fallos, 179:54 (1937).

expressão, constante do art. 17 da Constituição de 1 de maio de 1853 que dispunha: “*La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino*”.

Tal disposição proibia o confisco de bens, com expressa menção à legislação penal. Mencionada normativa integrou a Constituição Argentina de 1853, uma vez que, recentemente havia chegado ao fim a guerra civil entre federais e unitários, quando era costumeiro que os corpos armados fizessem requisições confiscatórias, o que se objetivava evitar. Interpretando extensivamente a norma, porém, a Corte Suprema Argentina construiu tradicional doutrina a respeito da confiscatoriedade tributária de impostos, que aplicava também às multas.

Já na Espanha, em que vige um sistema de Corte Constitucional, a Audiência Nacional, que é o principal Tribunal ordinário espanhol, não admite que se invalidem multas por terem efeitos confiscatórios. É possível mencionar, a demonstrar tal entendimento, trecho de decisão prolatada por aquele Tribunal:

*También debe rechazarse el último de los motivos basados en el carácter confiscatorio de la sanción, manera que su finalidad no es aprehender el patrimonio individual del contribuyente, sino prevenir conductas semejantes, tanto del propio sujeto como de otros que vulneran la igualdad entre los contribuyentes y lesionan gravemente los intereses públicos.*<sup>26</sup>

Pode-se concluir que, na jurisprudência espanhola, fundando-se principalmente no caráter repressivo da multa, de desestimular atividades do contribuinte que lesionam os interesses públicos, a mesma não poderia ser invalidada sob fundamento de ser confiscatória, diferentemente do que ocorre na Argentina, em que há vedação ao efeito confiscatório, apesar de inexistir norma constitucional que vede, especificamente, o confisco tributário.

Com estas breves notas de direito comparado, passamos a examinar o trato da matéria em recentes decisões de nosso Supremo Tribunal Federal.

### 3 ANÁLISE DOS JULGADOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Desde período anterior à promulgação da Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal sempre admitiu a redução judicial de multas por excessivamente elevadas ou confiscatórias, cabendo mencionar decisão

<sup>26</sup> Decisão de 6 de julho de 1993.

proferida no âmbito do Recurso Extraordinário nº 61.160<sup>27</sup>, de São Paulo, no qual se explicitou que o Judiciário poderia excluir ou graduar multa imposta pela autoridade administrativa.

Nesse mesmo sentido, o Recurso Extraordinário nº 82.510<sup>28</sup>, em que restou mencionado expressamente que “pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo Fisco”. Ainda, no Recurso Extraordinário nº 78.291<sup>29</sup>, assevera-se: “concilia-se com farta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o acórdão que reduziu multas, juros, etc., pelos quais em dívida, em mora, sem fraude, ficou elevada a mais de 400%”.

Outrossim, adotando mencionada compreensão, a Corte reduziu multa fixada no percentual de 100% para o equivalente a 30%:

Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória, que, fixada em nada menos do que 100% do imposto devido, assume feição confiscatória. Isso estava se dizendo muito antes do Texto de 1988. Reduzo-a para 30%, base que reputo razoável para recuperação da impontualidade do contribuinte.<sup>30</sup>

Como se pode observar pelos julgados indicados, muito tempo antes da promulgação da Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal já entendia cabível a invalidação e redução de multas, quando as considerava confiscatórias. Na época, pode-se afirmar que o STF admitia a fixação de multa moratória no patamar de até 30%. Atualmente, a questão é tratada sob outro patamar, como demonstrarão os julgados a serem analisados.

---

<sup>27</sup> Rel. Min. Evandro Lins e Silva, 2ª Turma, Julgado em 19.03.1968, DJ 03.05.1968.

<sup>28</sup> Rel. Min. Leitão de Abreu, 2ª Turma, Julgado em 11.05.1976, DJ 06.08.1976.

<sup>29</sup> Rel. Min. Aliomar Baleeiro, 1ª Turma, Julgado em 04.06.1974, DJ 25.10.1974.

<sup>30</sup> Recurso Extraordinário nº 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, 2ª Turma, Julgado em 20.05.1975, DJ 13.06.1975.

Com a Constituição de 1988, o Supremo teve oportunidade de examinar a matéria, pelo menos, por ocasião do julgamento de duas importantes ações diretas de inconstitucionalidade.

A primeira delas foi a ADIn 551-1<sup>31</sup>, que teve por objeto a constitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Rio de Janeiro, dispositivos que estabeleceram, respectivamente:

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;

As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a 5 (cinco) vezes o seu valor.

Como consequência da aplicação de mencionado regramento, em conformidade com a Constituição Estadual do Rio de Janeiro, as multas eram fixadas, em caso de mora, no percentual de 200% e, em caso de sonegação, em 500%. A ação direta de inconstitucionalidade em comento foi proposta pelo próprio Governador do Rio de Janeiro, sendo acolhida pelo Supremo Tribunal Federal:

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 inc. IV do artigo 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.

E destacou o voto do Relator:

<sup>31</sup> Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, Julgada em 24.10.2002, DJ 14.02.2003.

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. [...] 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.

No âmbito do mencionado acórdão, relevante a observação do Ministro Sepúlveda Pertence acerca do conceito de confisco, que se trataria de conceito jurídico indeterminado:

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

Entendemos que a concreção do conceito jurídico indeterminado de confisco ocorre com o auxílio do princípio da razoabilidade. Proibir o confisco requer que, primeiramente, entendamos o seu significado e extensão. A grande dificuldade surge na tentativa de definir a extensão do que se pode considerar confiscatório. Alguns doutrinadores traçaram critérios<sup>32</sup> para chegar a tal

---

<sup>32</sup> Aliomar Baleeiro (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 575-581) atenta para a dificuldade de se traçar critérios quando se está diante de casos relativos, que se diferenciam dos extremos (estes últimos que são, por exemplo, fixação de alíquota de 100% sobre o valor do bem ou rendimento – que configuraria certamente efeito confiscatório). Aduz que não apenas casos extremos são confiscatórios, mas o seria toda a imposição tributária que substancialmente reduzisse o patrimônio. Numerou os seguintes critérios e circunstâncias relevantes para determinação

conclusão, contudo a questão carece de padronização e de adoção de parâmetros mais objetivos.

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal examinou novamente a questão, no âmbito da ADIn 1.075<sup>33</sup>, em que foi objeto de controle de constitucionalidade o art. 3º e parágrafo único, da Lei nº 8.846/1994. Após concessão de medida cautelar determinando a suspensão do texto, a disposição foi revogada pelo art. 82, alínea *m*, da Lei nº 9.532/1997.

O artigo legal em comento previa a incidência de multa de 300% pela falta de emissão de documento fiscal, a incidir sobre o valor da operação ou do serviço prestado, o que se mostrava manifestamente desproporcional. De salientar que o percentual de 300% deveria incidir sobre o valor da operação, e não sobre o valor do imposto. O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da mencionada multa, porque alcançava um patamar irrazoável, o que caracteriza o efeito confiscatório.

Conforme será possível vislumbrar, por meio da análise de outras decisões do Excelso STF, sua jurisprudência aponta determinado caminho, mas ainda pendente de completo delineamento.

Inicialmente, faço referência à decisão proferida no âmbito do Recurso Extraordinário nº 220.284, oriundo de São Paulo, que considerou válida a multa moratória fixada no patamar de 30%:

Não se pode pretender desarrazoada e abusiva a imposição por lei de multa – que é pena pelo descumprimento da obrigação tributária – de 30% sobre o valor do imposto devido, sob o fundamento de que

---

de ocorrência de eventual caráter confiscatório do tributo, quais sejam: caso de guerra; finalidades extrafiscais do tributo (em que se consente maior agressividade fiscal, devidamente limitada); natureza do imposto, entre outros.

Segundo Roque Antonio Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 102): “É certo que, *a priori*, é impossível precisar a partir de que ponto o tributo assume viés confiscatório. A análise, porém, de cada caso concreto, tendo em conta os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade da pessoa humana, tem força bastante para revelar se atingiu as raias do confisco [...]”.

Ainda posição de Antônio Roberto Sampaio Dória (*Direito constitucional tributário e due process of law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 201), “para que a multa fiscal se considere confiscatória, é necessário que inexista qualquer conexão entre a penalidade imposta e a infração cometida, ou que a pena seja desproporcionada ao delito ou infração tributários praticados”.

<sup>33</sup> Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, Julgada em 17.06.1998, DJ 24.11.2006.

ela, por si mesma, tem caráter confiscatório. Recurso extraordinário não conhecido.<sup>34</sup>

Em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal examinou novamente essa questão, ocasião em que considerou válida multa moratória estipulada em 20%:

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 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).<sup>35</sup>

No entanto, posteriormente, a matéria foi novamente examinada, no âmbito do Recurso Extraordinário (RE) nº 882.461<sup>36</sup>, em que o Relator afirma que, embora no âmbito do RE 582.461, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, a multa moratória de 20% tenha sido considerada válida, não teria havido, no julgamento, abordagem acerca de multas fixadas em maior percentual, razão pela qual, no âmbito da repercussão geral, deverá ainda ser apreciada tal questão.

No âmbito de algumas decisões, o Supremo Tribunal Federal sinaliza entendimento de que a multa moratória deveria ser limitada a 20% e de que a multa penal não poderia ultrapassar 100%, com base nas decisões proferidas no âmbito da ADIn 551-1 e da ADIn 1.075, das quais, contudo, não se pode inferir exatamente tais conclusões. Ilustrando tal constatação, cabe mencionar os seguintes trechos de acórdãos, referindo-se à multa moratória:

<sup>34</sup> Rel. Min. Moreira Alves, 1ª Turma, Julgado em 16.05.2000, DJ 10.08.2000.

<sup>35</sup> Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 18.05.2011, DJ 18.08.2011.

<sup>36</sup> Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, Julgado em 21.05.2015, DJ 12.06.2015. Neste acórdão, foi reconhecida a repercussão geral da questão.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade n<sup>o</sup> 551/RJ, Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão e Recurso Extraordinário n<sup>o</sup> 582.461/SP Pleno, Relator Ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.<sup>37</sup>

Agravoregimentalnoagravo de instrumento. Tributário. Multa moratória de 30%. Caráter confiscatório reconhecido. Interpretação do princípio do não confisco à luz da espécie de multa. Redução para 20% nos termos da jurisprudência da corte. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.<sup>38</sup>

Agravo regimental no agravo de instrumento. Taxa Selic. Multa moratória de 20%. Legitimidade. Ausência de caráter confiscatório. Jurisprudência pacífica desta Corte. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE n<sup>o</sup> 582.461/SP, Relator o Ministro Gilmar Mendes, decidiu pela legitimidade da utilização da taxa Selic como índice de atualização dos débitos tributários pagos em atraso, bem como pelo caráter não confiscatório da multa em patamar de até vinte por cento. 2. A agravante não apresentou argumentos hábeis a ensejar a reforma do *decisum*, tão somente reproduziu

<sup>37</sup> Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n<sup>o</sup> 833.106, Rel. Min. Marco Aurélio, 1<sup>a</sup> Turma, Julgado em 25.11.2014, DJ 12.12.2014.

<sup>38</sup> Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n<sup>o</sup> 727.872/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, 1<sup>a</sup> Turma, Julgado em 28.04.2015, DJ 18.05.2015.

os fundamentos já trazidos no recurso extraordinário.  
3. Agravo regimental não provido.<sup>39</sup>

Por outro lado, por ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 765.393, a fixação de multa no patamar de 30% não foi considerada violação ao princípio do não confisco:

Aplicação de multa num percentual de 30%. Ausência de violação ao princípio do não confisco. O entendimento adotado no acórdão recorrido não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a multa tributária aplicada no patamar de 30% (trinta por cento) não possui caráter confiscatório, razão pela qual não se divisa a alegada ofensa aos dispositivos constitucionais suscitados.<sup>40</sup>

Adotando o posicionamento de que se configura caráter confiscatório a fixação de multa em percentual superior a 100%, destacamos precedentes<sup>41</sup>, como o seguinte:

Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. Multa punitiva de 120%, reduzida ao patamar de 100% do valor do tributo. Adequação aos parâmetros da Corte. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser

---

<sup>39</sup> Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 722.101/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, Julgado em 18.12.2012, DJ 22.02.2013.

<sup>40</sup> Relª Min. Rosa Weber, 1ª Turma, Julgado em 07.10.2014, DJ 24.10.2014.

<sup>41</sup> "Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Tributário. Multa fiscal. Percentual superior a 100%. Caráter confiscatório. Alegada ofensa ao art. 97 da Constituição. Inexistência. Agravo improvido.  
I - Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.  
II - A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida."  
(Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 748.257/SE, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, Julgado em 06.08.2013, DJ 20.08.2013).

reconhecida a possibilidade da aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. A Corte tem firmado o entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como um limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100% – para as punitivas –, entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ser circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. O acórdão recorrido, perfilhando adequadamente a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, reduziu a multa punitiva de 120% para 100%. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>42</sup>

## CONCLUSÃO

A aplicabilidade do disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal às multas tributárias foi objeto de amplo debate doutrinário. Os doutrinadores que defenderam a inaplicabilidade do princípio às multas o fizeram sob o argumento principal de que a multa não se amoldaria ao conceito de tributo, bem como em razão do caráter punitivo da mesma.

Muitos defenderam a tese de que, mesmo não sendo tributo, a vedação ao caráter confiscatório também seria aplicável às multas, havendo a possibilidade de reduzi-las, com base na aplicação do princípio da proporcionalidade, por exemplo.

Mencionado debate cessou, ante o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, pelo qual restou assentada a aplicabilidade do disposto no art. 150, IV, do diploma constitucional, às multas.

Apreciando experiências do direito comparado, foi possível vislumbrar tratamento diferenciado do tema. No Direito Espanhol, fundando-se principalmente no caráter repressivo, de desestimular atividades do contribuinte que lesionam os interesses públicos, entende-se que a multa não pode ser invalidada, caso confiscatória.

<sup>42</sup> Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 836.828, Rel. Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, Julgado em 16.12.2014, DJ 10.02.2015.

Diferente posição é adotada na Argentina, em que há vedação ao efeito confiscatório, tendo sido, inclusive, definidos limites quantitativos para o não confisco, com a utilização da fórmula dos 33%. No Brasil, apesar da evolução quanto ao tema, ainda não há um parâmetro objetivo, uniforme e unânime, seja doutrinário, seja jurisprudencial.

Diante da apreciação de diversos acórdãos, possível a conclusão de que há tendência na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a multa punitiva seja limitada ao percentual de 100%, e a moratória ao patamar de 20%, mas a matéria não foi, até o momento, consolidada em repercussão geral.

A questão do limite da multa moratória deverá ser definida quando do julgamento da repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 882.461, cabendo destacar que existe tema afetado no Recurso Extraordinário nº 640.452 – tema 487 –, que trata do caráter confiscatório da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Aqui se trata de multa incidente pelo não cumprimento de obrigação acessória, e não da que decorre da ausência de pagamento do tributo. A exigência de segurança jurídica demanda a solução definitiva da matéria pela Corte que é, por disposição constitucional, intérprete autorizada da Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto et al (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito*: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

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

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009.

- DALLA, Ricardo Corrêa. *Multas tributárias: natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
- DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “confisco” tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 7-19, maio 2002.
- FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 54, p. 211-232, jan./fev. 2004.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- HARET, Florence. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 225, p. 61-77, jun. 2014.
- HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Org.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.
- VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas: derecho financiero y tributario*. 4. ed. Buenos Aires: Depalma, 1990.

Submissão em: 16.11.2015

Avaliado em: 05.05.2016 (Avaliador A)

Avaliado em: 09.05.2016 (Avaliador B)

Avaliado em: 09.05.2016 (Avaliador C)

Aceito em: 14.09.2016

