

## Aplicação do princípio constitucional da vedação ao confisco nas penalidades ou sanções tributárias: recentes julgados do Supremo Tribunal Federal sobre a questão

Ana Flávia Oliveira Aguiar Vasconcelos<sup>1</sup>

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo<sup>2</sup>

**Sumário:** Introdução. 1 – O princípio da vedação ao confisco; 1.1 – Natureza constitucional; 1.2 – O princípio da vedação ao confisco como norma de eficácia plena ou absoluta. 2. Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco nas penalidades tributárias; 2.1 Notas introdutórias; 2.2. Primeira corrente: defende a utilização do princípio da vedação ao confisco para afastar penalidade tributária exorbitante; 2.2.1. Exposição inicial; 2.2.2. Análise crítica; 2.3. Segunda corrente: nega a utilização do princípio constitucional da vedação ao confisco para refutar penalidade ou sanção tributária exorbitante; 2.3.1. Exposição inicial; 2.3.2. Análise crítica; 2.4. Terceira corrente: defende a redução da penalidade tributária exorbitante com suporte no princípio da razoabilidade; 2.4.1. Exposição inicial; 2.4.2. Análise crítica. 3. Recentes decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema em enfoque. 4. Conclusões. Referências Bibliográficas.

### Introdução

O presente trabalho tem como objetivo dar continuidade a estudo desenvolvido anteriormente e consolidado no artigo denominado “Aplicação do princípio constitucional da vedação ao confisco nas penalidades ou sanções tributárias”, publicado no ano de 2011<sup>3</sup>. Isso porque o Supremo Tribunal Federal, neste ano, voltou a analisar o tema-problema, qual seja, “multa tributária confiscatória”, e trouxe novos paradigmas.

O artigo mencionado teve como foco, à luz das mais variadas fontes científicas, estudar a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco, cujo *status* é constitucional, quando da

---

<sup>1</sup> Advogada. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

<sup>2</sup> Professor da Pós-Graduação e Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Mestre em Direito Público pela PUC Minas e Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Doutorando em Direito Público pela Universidade de Coimbra. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG. Diretor Departamental do Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG). Diretor da ABRADT. Diretor do IEFi. Conselheiro do CART de Belo Horizonte. Conselheiro do Conselho de Assuntos Jurídicos da AC Minas. Advogado.

<sup>3</sup>MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Aplicação do Princípio Constitucional da vedação ao confisco nas sanções ou penalidades tributárias. Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário, v. 5, p. 229-249, 2011

aplicação de sanções ou penalidades tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias.

O Supremo Tribunal Federal – STF –, desde aquela oportunidade, vinha aplicando o enunciado normativo previsto no art. 150, IV da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB –, que veda expressamente a instituição de tributo com caráter confiscatório, nos casos em que esteja presente penalidade ou sanção tributária tida como exorbitante. No entanto, ficou constatado que alguns julgados, oriundos de tribunais brasileiros, e parte da doutrina, optavam por não seguir tal entendimento, sob a alegação de que o enunciado previsto no art. 150, IV da CRFB tem aplicabilidade limitada aos tributos, não podendo ser estendido às penalidades ou sanções tributárias. Ademais, outra linha, visualizada como meio-termo, assinalava que o afastamento ou a diminuição de penalidade ou sanção tributária exorbitante em determinadas situações não tem suporte no art. 150, IV da CRFB, mas sim no “princípio da razoabilidade”.

Neste ínterim, as diferentes linhas de pensamento sugeriram, à época, a elaboração do trabalho e, hoje, recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, que passaram a fixar limites objetivos ao confisco no que diz respeito, especificamente, às multas tributárias, nos levaram a dar continuidade ao estudo anterior.

Feitas as considerações iniciais, torna-se imperioso anotar pormenorizadamente como será o desenvolvimento do trabalho.

No primeiro item será apresentado o princípio da vedação ao confisco, cuja natureza é constitucional, explanando-se sobre sua eficácia e aplicabilidade.

No segundo item, por sua vez, serão desenvolvidas e analisadas as três diferentes correntes existentes que trabalham o tema, empiricamente detectadas, de modo que uma quarta corrente é proposta, aderindo-se à primeira, todavia, apresentando-se fundamentos e justificativas mais concretas para tanto.

Por fim, no terceiro item, serão apresentados recentes julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

## **1 – O princípio da vedação ao confisco**

### **1.1 – Natureza constitucional**

Inicialmente, deve-se anotar que a vedação de se utilizar o tributo com efeito de confisco é uma das limitações impostas ao poder de tributar do Estado prevista expressamente no texto constitucional. O seu enunciado encontra-se no art. 150, IV da CRFB:

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 dispositivo legal supramencionado se trata de norma aberta, que depende de concretização, ou melhor, desenvolvimento e definição pelo intérprete, para, via de consequência, alcançar o seu real conteúdo. No entanto, uma vez positivado no texto constitucional, deve ser referendado em máxima medida pelos Poderes. Possui, portanto, caráter vinculante, conforme restará evidenciado no tópico que segue.

### **1.2 – O princípio da vedação ao confisco como norma de eficácia plena ou absoluta**

Detectada a existência de dispositivo constitucional expreso positivando no ordenamento jurídico o princípio da vedação ao confisco, torna-se imperioso discorrer sobre a sua aplicabilidade e eficácia. Para tanto, recorre-se aos ensinamentos de um dos maiores constitucionalistas brasileiros, José Afonso da Silva.

Pois bem. No que tange à aplicabilidade e eficácia das normas constitucionais, elas são divididas em grupos pela doutrina constitucionalista brasileira. Para José Afonso da Silva (1982, p. 89-91) as normas constitucionais são divididas, quanto à eficácia, em: (i) plena; (ii) contida e (iii) limitada.

As normas de eficácia plena são aquelas de aplicabilidade direta, imediata e integral. A partir do momento em que foram criadas, elas passam a produzir os seus efeitos essenciais.

As normas de eficácia contida, por sua vez, são aquelas de aplicabilidade direta e imediata. Dessa forma, as normas estão aptas a produzir os seus efeitos, entretanto, o próprio texto constitucional expressamente acena com a possibilidade de legislação ordinária ulterior reduzir o seu alcance.

Já as normas de eficácia limitada são aquelas de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, tendo em vista que dependem de posterior normatividade para que possam produzir efeitos.

Feita essa breve exposição no que tange aos diferentes grupos de normas constitucionais, passa-se a analisar em qual grupo o art. 150, IV da CRFB – princípio da vedação ao confisco – se enquadra.

Conforme a própria redação do texto legal em referência, inexistente qualquer menção assinalando a possibilidade de redução ou delimitação dos efeitos ou necessidade de complementação ulterior infraconstitucional do dispositivo. Sendo assim, não se pode olvidar que se trata de norma de eficácia plena.

Além de ser norma de eficácia plena, cujos efeitos não sofrem quaisquer limitações, trata-se de norma com *status* constitucional privilegiado. Isso se deve em decorrência de interpretação do texto constitucional, em que doutrina e jurisprudência nacional assinalam que os direitos dos cidadãos existentes no art. 150 da CRFB são considerados fundamentais. Tal assertiva se deve a partir da leitura conjunta dos arts. 5º, § 2º, 150, caput e 60, § 4º todos da Constituição, conforme já referendado pelo próprio STF, no julgamento da ADI 939/DF (BRASIL, 1994).

A interpretação alcançada, quando do julgamento da ADI 939/DF, aponta que o parágrafo 2º do art. 5º da CRFB não traz rol taxativo. Afinal, o enunciado anota que a Constituição poderá assegurar outros direitos e garantias fundamentais, além daqueles previstos no artigo 5º. Logo, interpretando-se a Constituição com justeza, conformidade e unidade, constatou-se que, tendo em vista que o art. 150 da CRFB assegura determinadas garantias ao contribuinte, indubitavelmente, visualizava-se ali, alguns dos outros direitos e garantias decorrentes, conforme mencionado no art. 5º, § 2º, da CRFB. Sendo assim, concluiu-se que, pelo fato de se tratar de direito e garantia individual, trata-se de cláusula pétrea, sendo vedada, por conseguinte, qualquer proposta de emenda constitucional visando aboli-la do ordenamento jurídico nacional, nos termos do art. 60 § 4º da CRFB. Por ser cláusula pétrea e de

aplicabilidade imediata e eficácia plena, o princípio da vedação ao confisco deve ser observado por todos os Poderes, cada qual de acordo com a sua função constitucional - teoria de freios e contrapesos, art. 2º da CRFB -, i.e., limitando a competência material do Legislativo e do Executivo e impondo ao Judiciário o dever de restrição quando houver violação do princípio, tanto na norma geral e abstrata quanto nos casos concretos.

Ultrapassadas essas primeiras questões, em que restou consubstanciado que o princípio da vedação ao confisco tem natureza constitucional, aplicabilidade imediata e eficácia plena, inclusive, com *status* de cláusula pétreia, torna-se imperioso trazer à baila as três correntes detectadas que discorrem sobre a extensão ou não do princípio às penalidades ou sanções tributárias.

## **2 – Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco nas penalidades tributárias**

### **2.1 – Notas introdutórias**

O problema em questão pode ser constatado em forma de pergunta: o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às penalidades tributárias ou somente aos tributos?

Após pesquisa realizada, verificaram-se respostas negativas e afirmativas à questão levantada. Há flagrante oscilação. Embora sejam duas respostas diferentes, uma negativa e outra positiva, didaticamente, optou-se em dividir o tema em análise em três correntes, empiricamente detectadas no Brasil.

Os três próximos subitens trarão as três correntes, sendo que cada um será subdividido em mais dois subitens, um para exposição e outro para análise crítica. É o que se passa a fazer.

### **2.2. Primeira corrente: defende a utilização do princípio da vedação ao confisco para afastar penalidade tributária exorbitante.**

#### **2.2.1. Exposição inicial**

Essa primeira corrente é seguida por boa parte da doutrina nacional e tem como maior expoente o STF. Em vários julgados, o Tribunal determinou a redução de penalidades ou sanções tributárias que tivessem viés confiscatório.

Antes mesmo da entrada em vigor do atual texto constitucional, a Corte brasileira já havia decidido, em algumas oportunidades, pela redução de multa tributária, por considerá-la excessiva no caso concreto. No ano de 1975, o STF, no Recurso Extraordinário 81.550-3, determinou a redução da multa moratória de 100% para 30% do valor do tributo devido, sob a justificativa de que possuía feição confiscatória e que o valor reduzido seria razoável para punir a impontualidade do contribuinte.

Em decisão prolatada no Recurso Extraordinário 82.510-SP, ainda no ano de 1976, o STF entendeu por bem manter decisão prolatada pelo antigo Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo. Na oportunidade, o Tribunal paulista, amparando-se em alguns precedentes do próprio STF, entendeu que o Judiciário teria legitimidade para reduzir ou aumentar multa/penalidade administrativamente aplicada.

Noutra decisão prolatada no final da década de 70, exarada no Recurso Extraordinário 91.707-MG, seguiu a mesma linha das duas anteriormente mencionadas, i.e., optou por reduzir multa pela falta de pagamento no tempo correto, de 100% para 30%, afastando-se, assim, a feição confiscatória da penalidade e entendendo que o valor reduzido seria razoável para punir o contribuinte inadimplente.

Passaram se os anos e, em 1988, a atual Constituição entrou em vigor. Conforme já anotado, nela passou a ficar expressamente previsto que os *tributos* não poderiam ter efeito confiscatório, de acordo o art. 150, IV da CRFB. Logo, em respeito à literalidade da norma, doutrinadores passaram a defender que tão somente os tributos não poderiam ter caráter confiscatório e que, diante da falta de previsão constitucional expressa, as multas tributárias podiam ser confiscatórias.

No entanto, o STF, seguindo entendimento linear praticado desde antes da entrada em vigor do atual texto constitucional, quando provocado, decidiu expressamente que tanto o tributo quanto as penalidades ou sanções tributárias não poderiam ter caráter confiscatório, devendo ser respeitado, em ambas as situações, o art. 150, IV da CRFB. Na ADI 1.075-1/DF, decidida

em 1988, o STF entendeu que a penalidade no importe de 300% do valor do tributo devido prevista na Lei 8.846/94, em razão da falta de emissão ou comprovação de emissão de documento fiscal que deveria acobertar a operação, seria confiscatória. No voto do Min. Celso de Mello, relator do acórdão, ficou consignado que nenhum tributo e, por extensão, penalidade pecuniária decorrente de descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória poderia ter caráter confiscatório.

É de se destacar que, nesse julgado, a análise do efeito confiscatório da penalidade prevista na Lei 8.846/94 foi apreciada no campo abstrato, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, fato inovador naquela Corte. Isso porque o Judiciário, em regra, sempre havia optado por verificar suposto efeito confiscatório no caso concreto, e não na norma abstrata.

Na ADI 551 – RJ, julgada no final do ano 2002, o STF julgou inconstitucionais os parágrafos 2º e 3º do art. 57 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, ao considerar desproporcionais a penalidade e a conduta, sendo, portanto, confiscatória a penalidade. Os parágrafos previam que as multas pelo não recolhimento e sonegação fiscal não poderiam ser inferior a duas e a cinco vezes, respectivamente, o valor do tributo devido. Mais uma vez, há que se ressaltar, o controle de constitucionalidade foi realizado no campo abstrato.

Pois bem. Nessa primeira corrente exposta, devem-se inserir, ao lado do STF, renomados tributaristas<sup>4</sup>, constantemente citados nos votos dos ministros. Cada qual com seus fundamentos defende a aplicação do princípio da vedação ao confisco também à penalidade tributária. No entanto, em razão de o entendimento do STF ter efetividade prática e produzir efeitos perante a sociedade, o Tribunal foi intitulado como expoente dessa corrente. Conforme restou assinalado, esse entendimento está pacificado na Corte brasileira há mais de trinta anos e, em nome da segurança jurídica, dificilmente deverá ser afastado.

### **2.2.2. Análise crítica**

---

<sup>4</sup> Sacha Calmon, Ricardo Lobo Torres, Sampaio Doria etc.

A maior parte dos julgados acima mencionados<sup>5</sup>, destacando-se aqui aqueles prolatados sob a égide da atual Constituição, anotou que o princípio da vedação ao confisco também produz efeitos sobre as penalidades tributárias, nesse tocante, por extensão. Entretanto, faltam maiores fundamentos e justificativas para dar suporte a essa conclusão.

O princípio da vedação ao confisco, com enunciado normativo previsto no art. 150, IV da CRFB, faz menção expressa tão somente ao vocábulo tributo. Via de consequência, a literalidade do texto normativo não serviria de respaldo para afastar ou reduzir penalidade tributária confiscatória. Em outros termos, a opção do STF em aplicar o princípio da vedação ao confisco previsto no art. 150, IV da CRFB possui efetividade e resultado prático, entretanto, o fundamento e a justificativa para a extensão do princípio às multas não foram trabalhados detalhadamente nos julgados mencionados, o que seria necessário, principalmente por tratar-se de institutos sabidamente diversos.

### **2.3. Segunda corrente: nega a utilização do princípio constitucional da vedação ao confisco para refutar penalidade ou sanção tributária exorbitante**

#### **2.3.1. Exposição inicial**

Embora o STF tenha entendimento assentado há muito tempo, parte da doutrina e da jurisprudência desconsidera tal questão e defende a inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco para as penalidades ou sanções tributárias. Isso porque o princípio teria aplicabilidade sobre os tributos somente e, por conseguinte, relativamente às multas tributárias, não haveria respaldo constitucional.

Pode-se verificar alguns julgados nesse sentido em tribunais brasileiros. Nessa linha, pois, quando do julgamento da Apelação Cível em Execução Fiscal nº 1.0079.03.108279-9/001, a eminente Desembargadora Relatora Teresa Cristina da Cunha Peixoto asseverou expressamente que multa de revalidação no importe de 50% do valor do tributo prevista no Código Tributário Mineiro, além de ter previsão legal expressa e possuir conteúdo pedagógico, não poderia ser regulada pelo art. 150, IV da CRFB, pelo fato de tributo e multa serem institutos distintos. Nas claras palavras da Desembargadora:

---

<sup>5</sup> Deve-se excetuar desta crítica, pelo menos em parte, a ADI 1075-1.

Finalmente, no que concerne à aplicação de multa no patamar de 50% (cinquenta por cento), anoto que além de possuir previsão legal, já que inserta no art. 56, II, da Lei Estadual nº 6.763/75, na verdade, tem caráter pedagógico, já que se destina a evitar que o contribuinte sonegue o imposto, consistindo em uma penalidade pelo não pagamento do tributo na ocasião certa.

Ademais, o confisco expresso no inciso IV do artigo 150 da CF/88, é aquele que pretende impedir que o Estado, mediante tributação excessiva, acabe por tornar inviável a manutenção da propriedade.

Não há qualquer prova de que a multa exigida dos executados seja capaz de exaurir o seu patrimônio.

Ademais, é de se ver que o artigo 150, inciso IV da CF/88, veda a utilização de tributo, com efeito de confisco e multa não é tributo, nos termos do artigo 3º do CTN. (MINAS GERAIS, 2006).

### **2.3.2. Análise crítica**

Como se verifica no julgado acima, trazido à baila a título de ilustração, juristas entendem que, pelo fato de o texto constitucional fazer menção tão somente ao vocábulo tributo, em respeito à literalidade do enunciado normativo, as penalidades ou sanções tributárias não seriam acobertadas pelo princípio constitucional.

No entanto, a interpretação literal ou restritiva deve ser afastada e, em seu lugar, deve-se interpretar o texto constitucional e os segmentos do direito em nível infraconstitucional de forma coesa, ao passo de os princípios e as regras não serem analisadas de forma independente no ordenamento jurídico, ou seja, eles devem se compatibilizar entre si, uma vez que as normas jurídicas pressupõem um contexto de inter-relação<sup>6</sup>.

Não se pode olvidar que tributo, cujo conceito está presente no art. 3º do CTN<sup>7</sup>, e multa, são institutos jurídicos ontologicamente distintos. A característica fundamental que diferencia ambos os institutos é o fato de penalidade tributária, sanção ou multa ser decorrente de conduta ilícita, ao passo que tributo é obrigação de origem lícita, onde o legislador elege fatos que, uma vez praticados ou ocorridos, dão origem à obrigação tributária de pagar tributo.

---

<sup>6</sup> BOBBIO, 1995, p.71

<sup>7</sup> Artigo 3º do CTN: “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”.

Até para que não seja o caso de norma jurídica imprópria, não se pode olvidar que a existência e satisfação do tributo somente tem espaço quando está diretamente entrelaçada com o instituto jurídico da sanção. Ocorre que, muito embora se reconheça que são institutos diversos, sem sanção não há tributo. Como a compulsoriedade é inerente ao tributo, conforme seu próprio conceito legal aduz, sendo certo que muitas das vezes o sujeito passivo não tem interesse de arcar com ele, a sanção é indispensável instrumento para efetivar ou impor o dever de pagar tributo. Em outras palavras, sem instrumento coercitivo, o Estado não teria os meios cabíveis para recolher os tributos que lhe são devidos.

A sanção ou penalidade tributária possui autonomia própria no Brasil, em sentido inverso do que ocorre em outros países, especialmente europeus. Enquanto em outros países o ilícito meramente fiscal é reconhecido como de natureza penal, o que enseja ou justifica a aplicação repressiva de acordo com o Direito Penal, no Brasil, até mesmo pelo ditame constitucional, as sanções e infrações tributárias são reguladas pelo Direito Tributário.

Conforme assinalado, o STF chegou a mencionar a aplicação do princípio da vedação ao confisco às penalidades tributárias por extensão. Ocorre que o Tribunal sempre alegou, mas não justificou e fundamentou o entendimento, motivo pelo qual foi apresentada análise crítica acerca do posicionamento do STF.

O princípio constitucional da vedação ao confisco, originariamente positivado no art. 150, IV da CRFB, não deve ser visualizado a partir, tão somente, deste dispositivo. Isso porque, o entrecruzamento de outros dispositivos constitucionais, diretamente correlatos, simétricos entre si, levam à realização de um fim único<sup>8</sup>.

Nesse sentido, o princípio da vedação ao confisco, não se limita tão somente à matéria tributária – incluindo-se, aqui, penalidade ou sanção tributária –, ou seja, possui sentido mais amplo, com aplicabilidade em todos os segmentos do direito. Isso se deve pelo fato de a propriedade ser direito e garantia individual fundamental, cujas possibilidades de restrição estão delimitadas no texto constitucional.

---

<sup>8</sup> Vide Humberto Ávila (2008b, p. 62 e ss.)

Nessa linha argumentativa, pois, a interpretação constitucional precisa ser realizada com justeza, conformidade e unidade. Não se deve, conforme dito, pautar tão somente em único enunciado normativo, desconsiderando os demais, que são, direta ou indiretamente, interligados.

Pois bem. O artigo 5º discorre sobre o direito à propriedade. Entretanto, esse direito outrora tido como irrefutável, especialmente quando influenciado pelo pensamento liberal, hoje não o é mais. Da mesma forma que o direito à propriedade é garantido ao cidadão, ele é relativizado para que a sua função social seja devidamente atendida – art. 186 da CRFB<sup>9</sup>. O direito à propriedade também poderá ser afastado por meio de desapropriação, desde que exista necessidade ou utilidade pública, ou interesse social, em regra mediante justa e prévia indenização. O artigo 5º menciona ainda que a propriedade particular poderá ser usada pela autoridade competente, no caso de iminente perigo público, assegurando-se, em caso de dano, indenização ulterior<sup>10</sup>.

O art. 170 da Constituição<sup>11</sup>, que trata da ordem econômica nacional, aponta, primeiramente, a propriedade privada e, em seguida, a função social da propriedade como princípios gerais da atividade econômica.

Os artigos 182 e 184 da Constituição<sup>12</sup> tratam, respectivamente, da política urbana e da política agrícola fundiária. Ambos dispositivos anotam a possibilidade e alguns os requisitos

---

<sup>9</sup> O entendimento do que seja função social da propriedade pode ser extraído do art. 186 da Constituição: “Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.”

<sup>10</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano;”

<sup>11</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade”.

<sup>12</sup> “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir

para que ocorra a transferência da propriedade particular para o Estado, sendo que a finalidade deverá visar a efetivação das políticas mencionadas.

Por fim, verifica-se que a propriedade poderá ser totalmente suprimida no caso de aplicação de pena <sup>13</sup> - Direito Penal, portanto, e não Direito Tributário. Da mesma forma, glebas que possuírem culturas ilegais de plantas psicotrópicas <sup>14</sup> serão expropriadas sem indenização. Além disso, todos os valores econômicos provenientes do tráfico serão confiscados.

Portanto, a propriedade é um direito individual, que poderá ser afastado nas hipóteses constitucionalmente previstas.

---

o bem-estar de seus habitantes. § 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. § 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro. § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

“Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. § 1º - As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro. § 2º - O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor a ação de desapropriação. § 3º - Cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação. § 4º - O orçamento fixará anualmente o volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária no exercício. § 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

<sup>13</sup>“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; (...)”.

<sup>14</sup> “Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei. Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias”.

O art. 150, IV da CRFB nada mais o é do que outro dispositivo legal expresso que referenda o direito à propriedade em máxima medida. Por isso mesmo, todos os dispositivos mencionados anteriormente, quando entrecruzam, se direcionam para o mesmo sentido: referendar o direito à propriedade, sendo que o mesmo somente poderá ser relativizado nas hipóteses constitucionalmente previstas. Se qualquer ato tiver viés confiscatório e não possuir sustentáculo constitucional – pelo menos uma das exceções acima expostas –, ele deve ser imediatamente afastado. O direito à propriedade é norma constitucional, cujo corolário é a vedação ao confisco, sendo certo que poderá ser relativizado somente nas hipóteses constitucionalmente permitidas.

Nesse sentido, pois, quando a corrente ora analisada assenta que a penalidade tributária exorbitante não pode ser afastada em razão de o art. 150, IV da CRFB anotar que a vedação ao confisco se limita aos tributos, e não às penalidades ou sanções tributárias, ela se limita a analisar único dispositivo. Em outros termos, ao verificar a redação do art. 150, IV da CRFB, sustenta-se que o princípio da vedação ao confisco se limita aos tributos, entretanto, não se visualiza que ao lado do princípio e em grau mais amplo, existe o direito fundamental à propriedade, que somente pode ser flexibilizado nas hipóteses constitucionalmente previstas. Logo, aqueles que admitem o efeito confiscatório nas penalidades ou sanções tributárias sob qualquer discurso, coadunam, mesmo que involuntariamente, com a violação do direito à propriedade.

Entende-se que, a partir de tais fundamentos e justificativas, pode-se propor a existência de uma corrente autônoma, que, assim como a primeira, admite a aplicação do princípio em análise às sanções ou penalidades tributárias. No entanto, diferentemente do que ocorre com a primeira corrente, a aplicabilidade do princípio às sanções ou penalidades tributárias não é tão somente alegada ou apontada, mas sim, justificada e fundamentada.

## **2.4. Terceira corrente: defende a redução da penalidade tributária exorbitante com suporte no princípio da razoabilidade.**

### **2.4.1.Exposição inicial**

Conforme já exposto no tópico anterior, pelo fato de o princípio da vedação ao confisco positivado no art. 150, IV da CRFB não fazer menção à penalidade tributária, mas tão só ao

tributo, ele não poderia servir de suporte normativo para afastar ou reduzir penalidade tributária. É de se destacar que tal conclusão foi prévia e oportunamente rechaçada.

Entretanto, por questão de justiça, a penalidade ou sanção tributária exorbitante deve ser afastada, segundo essa corrente. Para tanto, recorre-se ao “princípio da razoabilidade”.

Nesse sentido, a propósito, Hugo de Brito Machado, renomado tributarista nacional, entende que:

a vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime político do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto desta, e não daquele. (MACHADO, 2007, p. 71)

Como se verifica, para o autor, conforme anteriormente assinalado, o tributo não é sanção a ato ilícito – conforme conceito jurídico –, ao contrário das multas. Trata-se de termos distintos que não devem ser equiparados.

Dessa forma, entende o autor que o critério adotado pelo Supremo para afastar multas tributárias exorbitantes é falho. Para ele, “o princípio constitucional da razoabilidade” (MACHADO, 2007, p. 72) deve ser o fundamento para tanto.

Pragmaticamente, esse entendimento também pode ser extraído, a título de ilustração, quando do julgamento da Apelação Cível nº 1.0105.07.212170-7/001 no Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG. Na oportunidade, a Desembargadora Relatora, Albergaria Costa, asseverou expressamente que:

Relativamente à multa de revalidação, sabe-se que a ordem constitucional consagrou, em seu artigo 150, inciso IV, o princípio da não-confiscatoriedade, ao passo que vedou à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, "utilizar tributo com efeito de confisco" (destaques apostos).

O que se pretendeu vedar foi o exercício de uma tributação excessiva tendente a promover, de forma indireta e compulsória, a tomada da propriedade do particular pelo Estado.

(...)

Ocorre que, de plano, nota-se que no caso presente não se está impugnando o valor do tributo, mas da multa, sendo certo que, a rigor, o texto constitucional não consagra o princípio do não-confisco sobre os efeitos da aplicação de multa. Afinal, esta se difere de tributo, que não constitui sanção (art. 3º do CTN).

(...)

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

condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória."4

Não se desconhece, no entanto que, em circunstâncias excepcionais, o Supremo Tribunal Federal tem dado amplitude a este princípio, aplicando-o sobre as multas, a despeito de não terem a mesma natureza de tributo.

Em casos como tais, a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica seria tão relevante, a ponto de prevalecer o direito de propriedade do contribuinte, afetado gravemente (ADI n.º 551/ RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão).

Ocorre que, no presente caso, a multa punitiva aplicada pelo Estado não se afigura tão onerosa a ponto de afetar gravemente a propriedade do contribuinte.

Com efeito, a multa aplicada mostra-se razoável e proporcional e lícita, o que impede a também pretendida diminuição do percentual. (MINAS GERAIS, 2008)

#### **2.4.2. Análise crítica**

Conforme exposto no item 2.3.2, o princípio da vedação ao confisco é corolário do direito à propriedade e não se limita tão somente ao enunciado normativo existente no art. 150, IV da CRFB. O entrecruzamento de diversos dispositivos constitucionais direciona para o mesmo lado, ou seja, preservar o direito à propriedade em máxima medida, excetuando-se tão somente algumas situações previstas no texto constitucional.

No entanto, o leitor poderia questionar quais seriam as razões que fizeram com que fosse criada essa corrente autônoma, ou seja, por que a presente corrente não foi unificada com a primeira, tornado-se uma somente? Isso se deve em razão de os fundamentos trabalhados na primeira corrente serem diversos da presente. Na presente, penalidade confiscatória pode ser afastada, no entanto, de acordo com o “princípio da razoabilidade”, e não com a da vedação ao confisco. Eis, portanto, a necessidade de análise crítica detalhada e específica.

As normas jurídicas são divididas em três espécies, duas de primeiro grau – princípios e regras – e outra de segundo – postulados normativos.

Para Humberto Ávila (2008b, p. 121-123), os postulados são metanormas utilizadas no processo de interpretação, sendo certo que não se confundem com os princípios. Os postulados não possuem o caráter deontológico do Direito, como ocorre no caso dos princípios, mas, diferentemente, apontam como se pode alcançar o conhecimento da Ciência. São divididos em duas espécies, quais sejam: (i) postulados hermenêuticos – compreensão do Direito; (ii) aplicativos – estruturam a aplicação no caso concreto.

Ao contrário do que é sustentado por boa parte dos juristas, que os rotulam como princípios, são postulados normativos aplicativos de destaque o da proporcionalidade, o da razoabilidade e o da proibição ao excesso.

Assim, metanormas que são, os postulados aplicativos

não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos. Rigorosamente, portanto, não se podem confundir princípios com postulados. (ÁVILA, 2008b, p. 135-136)

Humberto Ávila subdivide os postulados normativos. De um lado, os inespecíficos. De outro, os específicos. No primeiro grupo – inespecíficos – estão presentes a ponderação, a concordância prática e a proibição do excesso. No segundo grupo, visualiza-se a igualdade, a razoabilidade e a proporcionalidade.

Conforme anotado, a razoabilidade está presente no grupo dos postulados normativos aplicativos específicos. Humberto Ávila (ÁVILA, 2008b, p. 151-161) trabalha com extrema desenvoltura o postulado em destaque, apontando, primeiramente, a existência de três níveis distintos para o postulado da razoabilidade.

No primeiro nível, a razoabilidade é detectada como equidade, assim como sustentara Aristóteles, ou seja, “consiste em ser um corretivo da lei quando e onde ela é omissa, por ser geral” (ÁVILA, 2008a, p. 155). Portanto, nesse primeiro nível, a razoabilidade tem como escopo harmonizar o caso específico com a norma abstrata e geral. No entanto, ao serem detectadas especificidades, a aplicação de normas poderá ser refutada, em razão da existência de anormalidade. Isso nada mais seria do que a efetivação da justiça, cujo respaldo normativo está previsto no preâmbulo e art. 3º da Constituição. Em outros termos e nas palavras do autor, “a razoabilidade serve de instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária mas não suficiente para sua aplicação. Para ser aplicável, o caso concreto deve adequar-se à generalização da norma geral”. (ÁVILA, 2008b, p. 155)

No segundo nível da razoabilidade, como congruência, deve existir harmonização entre as normas e as condições externas. Assim, por óbvio, a primeira questão necessária refere-se à

necessidade de existirem casos concretos recorrentes, ou melhor, suporte empírico. Logo, quando o legislador se afasta da realidade – aquilo que notadamente pode-se constatar no dia-a-dia – ao exercer o seu ofício constitucional, como, por exemplo, autorizar que o aluno tenha o certificado de conclusão de ensino médio quando aprovado no vestibular, independentemente do número de faltas às aulas, ele estará se afastando da realidade empírica, violando, por conseguinte, princípios basilares do Estado Democrático de Direito e do devido processo legal. O mesmo ocorre com anacronismo legislativo, isto é, “naqueles casos em que a norma, concebida para ser aplicada em determinado contexto sócio-econômico, não mais possui razão para ser aplicada” (ÁVILA, 2008a, p. 156).

Ademais, no caso de diferenciação, a razoabilidade como congruência exige relação entre a medida adotada e o critério de diferenciação. Logo, deve-se afastar de medidas arbitrárias, ou seja, diferenciar situações sem a devida apresentação de critérios.

Por fim, a razoabilidade também deverá ser analisada como equivalência, no terceiro nível, segundo Ávila. A medida adotada e o critério deverão ter simetria, ou caso prefira, equivalência. Assim, por exemplo, a aplicação de pena em razão de crime cometido precisa ser equivalente ao ato ilegal praticado.

Diante dessa exposição, quando essa corrente se vale do “princípio da razoabilidade”, na verdade ela está se valendo do postulado da razoabilidade, norma de segundo grau, que dá subsídio na aplicação do direito. Nesse sentido, quando o “princípio da razoabilidade” é chamado para afastar penalidade tributária tida como exorbitante, o intérprete nada mais o faz do que, mesmo que implicitamente ou sem saber, observar norma de primeiro grau – direito à propriedade e seu corolário vedação ao confisco – por meio de norma de segundo grau – “postulado da razoabilidade” – quando da aplicação do direito, sendo certo que os efeitos práticos decorrentes serão do princípio, e não do postulado em referência.

### **3. Recentes decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema em enfoque**

Conforme explicitado anteriormente, dentre as correntes existentes em relação à aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco nas penalidades tributárias, o Supremo Tribunal Federal, mesmo em momento anterior à vigência da Constituição Federal de 1988, já adotava o entendimento voltado a essa possibilidade.

Deste modo, o que se verifica é que a posição do STF sempre foi linear, no sentido de que, tanto o tributo quanto as penalidades ou sanções tributárias não poderiam ter caráter confiscatório, devendo ser respeitado, em ambas as situações, o art. 150, IV da CRFB.

Pois bem. Passados alguns anos da publicação anterior, depreende-se das decisões mais recentes do Supremo que o posicionamento foi mantido, como era previsto em nome da segurança jurídica, e ganhou forças, na medida em que limites mais objetivos passaram a ser fixados para as multas tributárias impostas ao contribuinte.

Antes de adentrarmos nessa seara, contudo, necessário se faz estabelecer a distinção entre as diferentes espécies de multas tributárias: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício.

Valemo-nos aqui das palavras do Ministro Roberto Barroso, quando do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872 do Rio Grande do Sul, que muito bem as definiu:

No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.

Sendo assim, o que se percebe, basicamente, é a existência de multas moratórias e multas punitivas. As primeiras devidas em caso de atraso por parte do contribuinte no cumprimento de suas obrigações, e as segundas nos casos em que há necessidade, como o próprio nome já diz, de se punir o sujeito passivo que tenha descumprido normas tributárias vigentes.

O que ocorre, no entanto, é que muitas das vezes os contribuintes acabam sendo penalizados de maneira excessiva, de modo que as multas aplicadas, mesmo que previstas em legislações infraconstitucionais, acabam por apresentar nítido caráter confiscatório e gerar diversos prejuízos ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Diante disso, não são raras as vezes em que o contribuinte leva ao judiciário a discussão acerca da legalidade da cobrança de multas exorbitantes.

Apesar de o entendimento do Supremo Tribunal Federal ser no sentido de que as penalidades tributárias não podem ter caráter confiscatório, uma segunda corrente, conforme já explanado anteriormente, entende, em virtude da literalidade da lei, que o princípio só teria aplicabilidade sobre os tributos, não havendo respaldo constitucional para que o mesmo incidisse sobre as multas tributárias.

O STF, contudo, reforçando a sua tese, recentemente vem proferindo decisões fixando limites objetivos à aplicação de multas tributárias aos contribuintes, tanto para multas moratórias, como para multas punitivas.

Neste sentido, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106 de Goiás, por exemplo, o Supremo, em decisão proferida em novembro de 2014, assentou a inconstitucionalidade de multa cujo valor seja superior ao do tributo devido. Ou seja, entendeu o STF que multa tributária em percentual maior que 100% (cem por cento) não poderia, de forma alguma, prevalecer.

No caso em questão, o tribunal de origem havia mantido cobrança de multa tributária, prevista em lei do Estado de Goiás, no importe de 120% (cento e vinte por cento) do valor da obrigação principal.

Entretanto, o Ministro Marco Aurélio, relator do Recurso Extraordinário, reformou o acórdão recorrido para assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100% (cem por cento).

A partir de então, o Estado de Goiás interpôs Agravo Regimental, mas a decisão proferida pelo Relator foi mantida por unanimidade, tendo sido ressaltado que “a manutenção de multa tributária acima do valor da própria obrigação principal está em clara desarmonia com a jurisprudência do Supremo”.

Em outra decisão, agora no âmbito do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872 do Rio Grande do Sul, o Supremo Tribunal Federal, em abril de 2015, entendeu ser razoável, no tocante às multas moratórias, a fixação do patamar de 20% (vinte por cento) em relação ao valor da obrigação principal e, no que se refere às multas punitivas, o patamar de 100% (cem por cento).

Neste caso, o Agravo Regimental tinha como objeto decisão monocrática proferida pelo Ministro Joaquim Barbosa, que negou seguimento a Agravo de Instrumento, mantendo multa moratória no percentual de 30% (trinta por cento).

Na oportunidade, a Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao Agravo Regimental para reduzir a multa aplicada ao patamar de 20% (vinte por cento), nos termos do voto do Ministro Relator Luís Roberto Barroso.

Ressaltou o Relator, na ocasião, que a Constituição de 1934 limitava expressamente as multas de mora em 10% (dez por cento) e que, após empreender estudo sobre precedentes recentes, observou que as Turmas e o Plenário já haviam reconhecido que o patamar de 20% (vinte por cento) para a multa moratória não seria confiscatório, afirmando que esse lhe parecia, portanto, o índice ideal.

Nas palavras do Ministro, “o montante coaduna-se com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do montante que um dia já foi positivado na Constituição”.

Saliente-se que o STF, com referida decisão, acabou por alterar o seu entendimento anterior, que estabelecia como limitador para as multas moratórias o percentual de 30% (trinta por cento).

Nos mesmos termos foi a decisão do Supremo no Recurso Extraordinário nº 582.461 de São Paulo, proferida em maio de 2011, quando ficou consignado que multa moratória no importe de 20% (vinte por cento) é razoável e não confiscatória, bem como que multa superior a 100% (cem por cento) é abusiva.

No caso em referência, a empresa recorrente sustentava que a multa de 20% (vinte por cento) prevista na legislação do Estado de São Paulo era abusiva, por violar os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Na ocasião, o Ministro Relator Gilmar Mendes ressaltou, contudo, que, consoante entendimento da Suprema Corte, não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento), negando provimento, portanto, ao Recurso Extraordinário. Ressaltou, ainda, serem abusivas multas que superem o percentual de 100% (cem por cento).

Assim, esses são apenas alguns exemplos de decisões recentes do STF que passaram a fixar limites objetivos à aplicação de multas tributárias.

A crítica que se fazia à corrente adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no entanto, era no sentido de que faltavam fundamentos e justificativas para que o princípio da vedação ao confisco também produzisse efeitos sobre as penalidades tributárias, que não se confundem com os tributos.

Neste aspecto, o Ministro Gilmar Mendes, Relator do Recurso Extraordinário nº 582.461 de São Paulo, em seu voto, expôs o seguinte entendimento em relação às multas moratórias:

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.

Como se nota, foi apresentado pelo eminente Ministro, na oportunidade, um fundamento para a aplicação do princípio da vedação ao confisco à multa moratória, espécie de penalidade tributária, qual seja, a necessidade de se punir o contribuinte que não cumpriu com suas obrigações, sem, contudo, inviabilizar o recolhimento de tributos vindouros.

Na mesma oportunidade e em igual sentido, a Ministra Ellen Gracie, manifestou-se nos seguintes termos:

As multas, como qualquer punição, devem guardar certa proporcionalidade com a gravidade da infração cometida. Deve haver adequação entre o grau da infração e o

percentual da multa cominada, de modo que se evidencie ser esta necessária e suficiente às finalidades de prevenção e de repressão, sem implicar ofensa desarrazoada e excessiva contra o patrimônio do infrator.

Ainda buscando-se apresentar fundamentos e justificativas para a aplicação do princípio em comento às sanções tributárias, o Ministro Luís Roberto Barroso, Relator do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872 do Rio Grande do Sul, em seu voto, afirmou que “o fato de o princípio do não confisco ter um conteúdo aberto permite que se proceda a uma dosimetria quanto a sua incidência em correlação com as diversas espécies de multa”.

Deste modo, para o Ministro, a vedação ao caráter confiscatório é uma cláusula aberta, cuja aplicação pode ser estendida às multas tributárias, devendo ser aplicada de forma mais ou menos incisiva a depender da conduta do contribuinte.

É certo que o que se vê são justificativas superficiais, uma vez que a matéria ainda não foi objeto de apreciação da Corte em sede de Recurso Repetitivo. No entanto, as decisões que vêm sendo proferidas devem servir de parâmetro para o Fisco para a aplicação de multas futuras, bem como para as instâncias inferiores em julgamentos semelhantes, além de representarem importantes precedentes para os contribuintes.

#### **4. Conclusões**

1. O Princípio da vedação ao confisco possui enunciado normativo expresso no texto constitucional, positivado no art. 150, IV, e é considerado norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, com status de direito e garantia fundamental;
2. No que tange à aplicabilidade do princípio constitucional da vedação ao confisco às penalidades tributárias, três foram as correntes empiricamente detectadas, e uma autônoma foi devidamente apresentada/proposta, no tópico 2.3.2;
3. A primeira corrente, tendo como expoente o STF, acena com a possibilidade da aplicação do princípio em análise em face das penalidades ou sanções tributárias, no entanto, não apresenta os fundamentos e justificativas esperadas, limitando-se a somente alegar;

4. A segunda veda a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco, justificando que o texto constitucional limita tal possibilidade aos tributos, e não às penalidades e sanções deles decorrentes;

5. Na análise crítica apresentada, tal possibilidade foi devidamente refutada e, na oportunidade, uma corrente autônoma veio à tona. As normas tributárias, especialmente de ordem constitucional, devem ser observadas, dentre elas a da proibição ao confisco;

6. Na mesma oportunidade sustentou-se, ainda, que a vedação ao confisco é corolário do direito à propriedade previsto no texto constitucional, sendo certo que o mesmo somente poderá ser flexibilizado nas hipóteses previstas na Constituição. Nesse sentido, se o art. 150, IV da CRFB faz menção tão somente a tributos, as sanções ou penalidades tributárias não poderão ter caráter confiscatório em respeito ao direito à propriedade;

7. A terceira corrente sustenta o afastamento de penalidade ou sanção tributária exorbitante, não com base no princípio da vedação ao confisco, mas sim, de acordo com o “princípio da razoabilidade”. No entanto, ficou assentado que a razoabilidade não é princípio, mas postulado, norma de segundo grau, utilizada para aplicação das normas de primeiro grau – regras ou princípios. Assim, quando essa corrente defende a redução ou afastamento de penalidade ou sanção tributária, ela nada mais o faz, mesmo que implicitamente ou sem fazer menção expressa, referendar o direito à propriedade e o seu corolário a vedação ao confisco com fulcro no postulado da razoabilidade.

8. Das decisões mais recentes do Supremo Tribunal Federal, depreende-se que o posicionamento no sentido de o princípio da vedação ao confisco ser aplicável às penalidades tributárias foi mantido, como era previsto em nome da segurança jurídica, e ganhou forças, na medida em que limites mais objetivos passaram a ser fixados para as multas tributárias impostas ao contribuinte. Apesar de as justificativas apresentadas ainda serem superficiais, as decisões poderão servir de parâmetro para o Fisco para a aplicação de multas futuras, bem como para as instâncias inferiores em julgamentos semelhantes, além de representarem importantes precedentes para os contribuintes.

## Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008a.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2008b.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988. 168 p.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Sydney Sanches. Brasília, 18 de mar. de 1994. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=939&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2010-2/DF. Confederação Federal da Ordem dos Advogados do Brasil *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Celso de Mello. Brasília, 12 de abr. de 2002(a). Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2010&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1497-8/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores da Saúde *versus* Congresso Nacional. Relator Min. Marco Aurélio. Brasília, 13 de dez. de 2002(b). Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1497&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551-1/RJ. Governador do Estado do Rio de Janeiro *versus* Assembleia Legislativa do Estado do Rio de

Janeiro. Relator Min. Ilmar Galvão. Brasília, 14 de fev. de 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=551&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075-1/DF. Confederação Nacional do Comércio *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Celso de Mello. Brasília, 24 de nov. de 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1075&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 577633-3/SP. Barasch Sylmar Indústria Metalúrgica LTDA *versus* Estado de São Paulo. Relator Min. Cezar Peluso. Brasília, 14 de nov. de 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=577633&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. RE 833.106 AgR/ GO – Goiás. Rel. Min. Marco Aurélio. Primeira Turma. Julgado em 25/11/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28833106%2E%2E%2E+OU+833106%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ohyctvk>>. Acesso em: 09 de out. de 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. AI 727.872 AgR/ RS – Rio Grande do Sul. Rel. Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Julgado em 28/04/2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28727872%2E%2E%2E+OU+727872%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qzfuuffv>>. Acesso em 09 de out. de 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. RE 582.461 SP – São Paulo. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 18/05/2011. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em 09 de out. de 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Aplicação do Princípio Constitucional da vedação ao confisco nas sanções ou penalidades tributárias. *Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário*, v. 5, p. 229-249, 2011.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível n. 1.0079.03.108279-9/001. Centa Transmissões Ltda. *versus* Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relatora Desembargadora Teresa Cristina da Cunha Peixoto. Belo Horizonte, 15 de mar. de 2006. Disponível em: <[http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt\\_/inteiro\\_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=79&ano=3&txt\\_processo=108279&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=tributário%20multa%20confisco&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>](http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=79&ano=3&txt_processo=108279&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=tributário%20multa%20confisco&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=) Acesso em: 09 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível n. 1.0105.07.212170-7/001(1). Ottofarma Ltda e outro. *versus* Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relatora Desembargadora Albergaria Costa. Belo Horizonte, 17 de jan. de 2008. Disponível em: <[http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt\\_/inteiro\\_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=105&ano=7&txt\\_processo=212170&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=tributário%20multa%20confisco&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>](http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=105&ano=7&txt_processo=212170&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=tributário%20multa%20confisco&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=) Acesso em: 09 ago. 2009.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dário da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Martins Pons, 2002.