

MULTAS TRIBUTÁRIAS NA PERSPECTIVA DO NÃO CONFISCO SEGUNDO O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

TAX FINES IN THE PERSPECTIVE OF NON-CONFISCATION ACCORDING TO THE SUPREME COURT

Recebido em 25.10.2022 • Aprovado em 2.2.2023

.....

Leonora de Luiz Lopes

RESUMO

A pesquisa apresenta estudo sobre o instituto das multas tributárias e tem o objetivo de analisar os parâmetros de fixação para não configuração de confisco, em observância ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988. O artigo adota o método dedutivo, mediante pesquisa bibliográfica e jurisprudencial sobre as penalidades pecuniárias tributárias, bem como elenca precedentes emanados do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema. Constatou-se que a fixação de um limite máximo a ser aplicado às multas tributárias é rediscutido, com novos temas instaurados em Repercussão Geral no STF. Por fim, verifica-se que a limitação, atualmente admitida pela Corte Suprema, é de 100% do valor do tributo para as multas punitivas e 20% para as multas moratórias.

Palavras-chave: Penalidade tributária. Multas. Confisco. Fixação. Limite. Precedentes.

ABSTRACT

The research presents a study on the institute of tax fines and aims to analyze the fixation parameters for non-confiscation, according to art. 150, item IV, of the Federal Constitution. The study adopts the deductive method, through extensive bibliographic and jurisprudential research on tax pecuniary penalties. In addition, the paper cites precedents of the Supreme Court on the subject. It was found that the setting of the ceiling to be applied to tax fines remains under debate, because there are new themes instituted in general repercussion in the Supreme Court. Finally, it was found that the limitation, currently admitted by the Supreme Court, is 100% if the value of the tax for punitive fines and 20% for moratorium fines.

Keywords: Tax penalties. Fines. Confiscation. Fixing. Limit. Precedents.

INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que a obrigação de pagar penalidade pecuniária nasce com a ocorrência de um fato gerador, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN. Desse modo, a multa tributária pode ter como origem as seguintes situações fáticas por parte do contribuinte: o atraso no pagamento de um tributo; a prática de uma conduta proibida; ou a omissão no cumprimento de um dever.

Considerando a natureza de obrigação principal, aplica-se à cobrança das sanções tributárias regramento jurídico muito próximo ao do utilizado para cobrança dos tributos em espécie. Assim, a despeito de o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal (CF) prever a proibição do confisco unicamente aos tributos, é pacífica, no Supremo Tribunal Federal (STF), a possibilidade de interpretação extensiva da referida norma constitucional, fazendo incidir a proibição ao confisco também às multas tributárias.

Isso posto, percebe-se que, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em princípio, encontram-se consolidados ao menos dois entendimentos no tocante à fixação de limites máximos de incidência das multas tributárias. Entretanto, recorrentemente, observa-se a temática voltar a ser discutida, na tentativa de elevar ou reduzir os parâmetros hoje considerados adequados à não configuração do confisco segundo o Supremo Tribunal Federal.

Assim, a contribuição desta pesquisa é elucidar os motivos de novamente estar em voga no STF a temática a respeito das multas tributárias, apesar de terem se consolidado, em um primeiro momento, os percentuais máximos de 100% do valor do tributo para as multas punitivas e de 20% para as multas moratórias, conforme ARE 905.685 e RE 582.461, respectivamente.

Além disso, o presente estudo constitui contribuição para a comunidade jurídica, pois, embora ainda vigentes os mencionados percentuais, o atual momento é de (re)discussão da matéria com a instauração de novos temas em sede de repercussão geral no âmbito da Corte Suprema, os quais estão pendentes de julgamento, quais sejam: Tema 863 (RE 736.090); Tema 816 (RE 882.461); Tema 487 (RE 640.452); Tema 1195 (RE 1.335.293).

Nessa seara, o trabalho tem como objetivo central sistematizar as multas do Sistema Tributário Brasileiro, a partir do que se tem até hoje de produção jurisprudencial acerca da fixação de um limite máximo dessas reprimendas. Para tanto, existem duas vertentes de interesse: a não configuração do confisco em detrimento do contribuinte; em paralelo, a inafastável necessidade de reprovação adequada e suficiente àquele que descumpre de forma comissiva ou omissiva a legislação tributária vigente.

O artigo científico estrutura-se em três seções. A primeira, intitulada "Multas no Sistema Tributário Brasileiro", apresentará a natureza jurídica; as espécies; os fatos geradores; e a importância das multas tributárias no ordenamento jurídico brasileiro.

A segunda seção, intitulada "O princípio do não confisco e as multas tributárias", trabalhará a possibilidade de se aplicar a lógica da vedação ao confisco também às multas tributárias, mormente tendo em conta o prisma maior da proporcionalidade, de observância obrigatória em todo e qualquer sistema punitivo.

Por fim, na terceira seção, intitulada "Patamares máximos fixados pelo Supremo Tribunal Federal para aferição de multa tributária", a pesquisa sistematizará o que a Corte Suprema considera adequado como não configuração de confisco, bem como trará à tona novos temas em discussão no STF e indicará as razões de ainda se tratar de temática em voga entre os operadores do Direito Tributário.

1 MULTAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Código Tributário Nacional (CTN), por opção legislativa, definiu a natureza das multas tributárias como de obrigação principal, porquanto o critério de enquadramento consistiu exclusivamente na expressão do caráter pecuniário da obrigação. É o que se extrai do art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, a doutrina adota a premissa: "Multa tributária não é tributo, mas a obrigação de pagá-la tem natureza tributária" (ALEXANDRE, 2020, p. 345). Por consequência de tal raciocínio, tem-se que, embora não seja tributo, a cobrança das multas tributárias, em regra, submete-se ao mesmo regime jurídico utilizado para cobrança dos tributos, valendo-se de institutos como o da inscrição em dívida ativa, bem como o da execução fiscal.

Percebe-se então que o art. 113, § 1º, do CTN se vale da expressão "penalidade pecuniária" para se referir às multas tributárias, nomenclatura mais frequentemente utilizada entre os operadores do Direito Tributário. De mais a mais, a multa tributária vista de dentro do ordenamento jurídico brasileiro se revela como verdadeira espécie do gênero pena pecuniária em sentido amplo, "castigo ou punição representado por dinheiro" (HILDEBRAND, 2020, p. 118).

Ademais, o estabelecimento de sanções para coibir atos ilegais é de salutar importância no regime jurídico-tributário, conforme destaca Paulo de Barros Carvalho:

Os seres humanos, exclusivos destinatários das regras jurídicas do Direito posto, encontram-se diante de diferentes caminhos no constante inter-relacionamento tecido pela vida em sociedade: ou cumprem os deveres estabelecidos nos dispositivos legais, ou não realizam tais comportamentos, incorrendo, por via de consequência, nas chamadas sanções. O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o

cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, o legislador enlaça concomitantemente uma providência sancionatória ao não cumprimento do referido dever. O Direito, por assim dizer, garante seu ato de vontade, mediante a pressão psicológica de sanções, associadas, uma a uma, a cada descumprimento de dever estabelecido. Mas o súdito, resistindo ao temor de punição do Estado, pode ser alvo do aparato coativo, inerente ao Poder Público, momento em que se desencadeia efetivamente o procedimento sancionatório. (CARVALHO, 2011, p. 584).

No âmbito do Direito Tributário, as punições pecuniárias podem ser de três tipos: moratórias; punitivas isoladas; punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. Vale dizer que tal classificação leva em conta o fato gerador de cada uma, ou seja: a) o atraso no pagamento; b) uma conduta consubstanciada num comportamento legalmente rechaçado; c) ou omissão no cumprimento de um dever. Em voto no âmbito de julgamento de Agravo em Recurso Extraordinário, o ministro-relator Luís Roberto Barroso deixou clara tal diferenciação:

5. No âmbito do 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*, por sua vez, *visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária*. Se o ilícito não repercute no montante de 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 encargo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa aplicada por sonegação. (ARE 836828 AgR. Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 16 de dezembro de 2014, Acórdão Eletrônico **DJe**-027. Divulg. 9 fev. 2015. Public. 10 fev. 2015). (Grifo nosso).

Dentro do debate jurisprudencial, destacam-se as multas moratórias e as punitivas, visando as primeiras ao desestímulo ao atraso no pagamento e as segundas, à reprimenda à prática de um comportamento não tolerado (fazer ou não fazer).

Considerando tais finalidades, o princípio do não confisco aplica-se de forma distinta a cada espécie de multa tributária, haja vista o grau de gravidade estabelecido casuisticamente pela legislação. É o que o ministro Luís Roberto Barroso explica em voto de sua relatoria:

6. Com base nas considerações expostas, observo 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. As multas moratórias possuem como aspecto pedagógico o desestímulo ao atraso. As multas punitivas, por sua vez, revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeiras reprimendas. Não é razoável adotar o mesmo parâmetro para o desestímulo e a reprimenda. (ARE 836828 AgR. Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma,

julgado em 16 de dezembro de 2014. Acórdão Eletrônico **DJe-027**. Divulg. 9 fev. 2015. Public. 10 fev. 2015). (Grifo nosso).

Diante da competência legislativa concorrente em matéria tributária, cada ente federativo, ao editar seu respectivo Código Tributário, instituiu as respectivas multas moratórias e punitivas, estabelecendo dessa maneira parâmetros legais de aferição do percentual das penalidades sobre os tributos a eles outorgados.

Nesse sentido, verificou-se, ao longo dos anos e ainda hoje, debate na jurisprudência e na doutrina acerca dos limites (percentuais) admitidos para fins de não caracterização de confisco em detrimento do contribuinte.

2 O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E AS MULTAS TRIBUTÁRIAS

O princípio do não confisco tem previsão expressa no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, inserido entre os limites ao poder de tributar do Estado, *in verbis*:

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; [...]. (BRASIL, 1988).

Considerando a sucinta previsão constitucional, recorre-se ao estudo doutrinário para melhor compreensão da proibição ao confisco. Segundo Alexandre Mazza, em explicação objetiva, "o princípio da vedação do confisco, ou do não confisco, proíbe que a tributação seja estabelecida em patamar exorbitante a ponto de o bem tributado inviabilizar o exercício da atividade econômica" (MAZZA, 2018, p. 295).

Ademais, o princípio do não confisco, ao lado dos demais limites ao poder de tributar, constitui direito fundamental característico da tendência de "tributação como instrumento da sociedade", expressão utilizada por Luís Eduardo Schoueri ao explicar a virada de um Estado puramente de Direito rumo a um Estado também Social:

Transitamos do puro Estado de direito, em que se opunham nitidamente Estado e indivíduo, para um novo Estado, ainda de direito, mas também social, como estampa o art. 1º da nossa Constituição da República. Isso dá lugar a uma realidade que congrega a liberdade com a participação e a solidariedade. Demonstra que a Constituição brasileira de 1967 foi uma Constituição do Estado brasileiro, enquanto a de 1988 é da sociedade brasileira. (PAULSEN, 2022, p. 25-26).

Nessa perspectiva, não apenas a tributação propriamente dita transforma-se junto ao Estado Social, mas também a incidência das multas tributárias passa a ser vista sob tal prisma. A partir disso, desenvolve-se a lógica de que o princípio do não confisco também se aplica às multas tributárias, não se restringindo aos tributos.

Extrai-se da leitura literal da redação constitucional que a vedação ao efeito de confisco, *a priori*, vincularia apenas os tributos, restando a textualidade omissa quanto à aplicação desse princípio especificamente às penalidades pecuniárias (multas).

Diante do silêncio constitucional no que se refere à aplicação da vedação ao confisco às multas tributárias, surgiram enfrentamentos na doutrina que, posteriormente, restaram dirimidos pela jurisprudência e pela própria doutrina.

Nessa toada, Hugo de Brito Machado Segundo, em seu *Manual de Direito Tributário*, analisou sobre quais embasamentos estão fundadas as duas correntes doutrinárias no tocante à (in)aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco na seara das multas tributárias:

Segundo parte dos estudiosos do Direito Tributário, a vedação ao confisco diz respeito apenas aos tributos, não alcançando as penalidades pecuniárias (multas). Para os partidários dessa corrente, o verdadeiro limite ao poder de aplicar multas é a proporcionalidade que deve haver entre o montante da multa e a gravidade da infração praticada. Infrações leves, havidas no âmbito de operações não tributadas, que não causam prejuízos ao erário, por exemplo, não devem ser punidas com multas pesadas em função da desproporção entre a infração e a multa, e não por conta do suposto caráter "confiscatório" destas. Para outros autores, porém, as multas também estão abrangidas pelo princípio, e não podem ser confiscatórias. Ambos estão corretos, em certo sentido, se admitirmos que as multas realmente não podem ser confiscatórias, e que o confisco acontece não quando desrespeitada a "capacidade contributiva" do autor, mas sim quando a multa é desproporcionalmente elevada diante da pequena gravidade do ilícito correspondente. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 84).

Pode-se dizer então que a problemática quanto à aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias é apenas aparente, revelando-se como mera questão terminológica. Isso significa que se fala em duas fundamentações principiológicas para a limitação do valor da multa tributária: a proporcionalidade e a proibição ao confisco propriamente dita.

Assim, tanto a proporcionalidade quanto a proibição ao confisco acabam por desaguar numa mesma solução, ou seja, o estabelecimento de patamares razoáveis para aplicação da penalidade pecuniária tributária, em respeito aos direitos e garantias individuais do contribuinte, notadamente ao direito fundamental à propriedade e à livre iniciativa no desenvolvimento das atividades empresariais (art. 5º, *caput*, CF/1988).

Portanto, verifica-se que a proibição ao confisco em realidade se traduz como próprio corolário da ideia mais ampla de proporcionalidade, ou seja, a proibição ao confisco decorre da obrigatória observância da proporcionalidade no âmbito de todo e qualquer sistema sancionador, mormente no das sanções tributárias.

3 PATAMARES MÁXIMOS FIXADOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA AFERIÇÃO DE MULTA TRIBUTÁRIA

Compulsando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é notória a consolidação de entendimentos quanto à limitação das multas tributárias. Nesse sentido, tanto em controle concentrado quanto em controle difuso, observa-se intensa atuação do Poder Judiciário no afastamento de arbitrariedades no poder de tributar, especialmente no que concerne às sanções tributárias.

Em antigo julgamento em sede de Recurso Extraordinário (RE 57.904/SP), restou assentada a possibilidade de o Judiciário reduzir eventual caráter excessivo das penalidades tributárias:

EXECUTIVO FISCAL. GRADUAÇÃO DA MULTA, DE ACORDO COM A GRAVIDADE DA INFRAÇÃO E COM A IMPORTÂNCIA DESTA PARA OS INTERESSES DA ARRECADAÇÃO. PODE O JUDICIÁRIO, ATENDENDO AS CIRCUNSTÂNCIAS DO CASO CONCRETO, REDUZIR A SANÇÃO EXCESSIVA, APLICADA PELO FISCO. LEGISLAÇÃO ESTADUAL NÃO TRAZIDA AOS AUTOS, IMPOSSIBILITANDO VERIFICAR SE O JUIZ EXORBITOU NA SUA APLICAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO. (RE 57904. Relator: Min. Evandro Lins, Primeira Turma, julgado em 25 de abril de 1966. DJ 24 jun. 1966, PP-02255. EMENT VOL-00660-07, PP-02379).

Firmada uma primeira possibilidade de o Judiciário atuar na redução de sanções tributárias excessivas, deu-se sequência ao gradual processo de tentativa de integração da matéria, mormente no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Inicialmente, através do julgamento da ADI 551-RJ, encontrava-se em debate a constitucionalidade de normas do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, julgamento no qual ficou consignada a inconstitucionalidade das normas impugnadas por ofensa ao princípio da vedação ao confisco e ao princípio da proporcionalidade. Segue ementa do julgado emblemático sobre o tema:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2º E 3º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Relator: Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 24 de outubro de 2002. DJ 14 fev. 2003, PP-00058. EMENT VOL-02098-01, PP-00039).

Vale dizer que a partir do julgamento da ADI 551 sedimentou-se de vez no Supremo Tribunal Federal a interpretação extensiva da norma do art. 150, inciso IV, da CF/1988, o qual faz menção tão somente aos tributos. Desse modo, o referido precedente possibilitou a aplicação da lógica da proibição do confisco às multas tributárias. É o que explica didaticamente Ricardo Alexandre em seu manual:

A interpretação extensiva é extensiva quando o intérprete percebe que no texto escrito o legislador disse menos do que pretendia, deixando de abranger casos que deveriam estar sob regulação, sendo necessário ampliar o conteúdo aparente da norma, de forma a atribuir-lhe o alcance que o legislador originariamente lhe quis conferir.

A título de exemplo, o legislador constituinte originário proibiu, no art. 150, IV, da CF/1988, a utilização de tributo com efeito de confisco. Entendendo que o objetivo do legislador era evitar que o Estado, no contexto da tributação, estipulasse quaisquer exações não razoáveis, o STF interpretou extensivamente a regra, aplicando-a, também, às multas tributárias (ADI 551/RJ). (ALEXANDRE, 2020, p. 323).

Nesse sentido, a Corte em diversas outras oportunidades reiterou sua posição no tocante à confiscatoriedade das multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte. Sob tal premissa, estabeleceu-se quantificação máxima para as multas punitivas, até 100% do valor do tributo. É o que se extrai dos julgados a seguir colacionados:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. 1. O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei n. 9.430/1996. 2. Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes. 3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes. 4. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905685 AgR-segundo. Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 26 de outubro de 2018. Processo Eletrônico DJe-237. Divulg. 7 nov. 2018. Public. 8 nov. 2018).

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA. ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. 1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a

100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1307464 ED-AgR. Relator: Min. Edson Fachin, Segunda Turma, julgado em 17 de maio de 2021. Processo Eletrônico **DJe**-107. Divulg. 4 jun. 2021. Public. 7 jun. 2021).

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA APLICADA EQUIVALENTE A MAIS DE ONZE VEZES O VALOR DO IMPOSTO DEVIDO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. COMPREENSÃO DIVERSA. REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTO VEDADO NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. 1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido da inconstitucionalidade da multa tributária aplicada em valor superior a 100% (cem por cento) do valor do tributo. Compreensão diversa demandaria a reelaboração da moldura fática delineada no acórdão de origem, a tornar oblíqua e reflexa eventual ofensa à Constituição, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. 2. As razões do agravo interno não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 3. Majoração em 10% (dez por cento) dos honorários anteriormente fixados, obedecidos os limites previstos no art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC/2015, ressalvada eventual concessão do benefício da gratuidade da Justiça. 4. Agravo interno conhecido e não provido. (ARE 1315562 AgR. Relatora: Min. Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 30 de agosto de 2021. Processo Eletrônico **DJe**-187. Divulg. 17 set. 2021. Public. 20 set. 2021).

No que concerne às multas moratórias, partindo da máxima de que o valor do acessório não pode superar o valor do principal, o Supremo Tribunal Federal entendeu por bem, ainda, fazer incidir de forma imperiosa a proporcionalidade na fixação das sanções de caráter moratório; estabeleceu-se, então, o patamar de 20% do valor do tributo para quantificação das reprimendas oriundas do atraso no pagamento. O entendimento foi assentado no julgamento do Recurso Extraordinário 582.461, Tema 214:

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional n. 33, de 2001, inseriu a alínea "i" no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço".

Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos.

4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 582461. Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18 de maio de 2011. Repercussão Geral - Mérito **DJe**-158. Divulg. 17 ago. 2011. Public. 18 ago. 2011. EMENT VOL-02568-02 PP-00177).

Assim, extraem-se da jurisprudência da Corte Constitucional brasileira ao menos dois entendimentos consolidados e reiterados ao longo dos anos acerca das sanções fiscais, em suma: a) não viola a vedação ao confisco a multa punitiva fixada em até 100% do valor do tributo; b) não é confiscatória a multa moratória de 20% sobre o valor do débito.

No entanto, o fortalecimento de tais parâmetros objetivos no âmbito do Supremo Tribunal Federal não colocou fim aos debates em torno das multas tributárias sob a perspectiva do não confisco. Observa-se recorrentemente contribuintes e fisco (federal, estadual, municipal, distrital) levarem ao Supremo Tribunal Federal controvérsias sobre o importe para fixação das reprimendas fiscais, notadamente na tentativa de elevar a fixação por parte do fisco; ou de reduzi-la por parte dos contribuintes.

Nesse sentido, encontram-se instaurados no Supremo Tribunal Federal quatro Temas em Repercussão Geral, pendentes de julgamento, nos quais se (re)discutem os parâmetros de fixação das multas tributárias: Tema 863 (RE 736.090); Tema 816 (RE 882.461); Tema 487 (RE 640.452); Tema 1195 (RE 1.335.293).

Isso posto, a fim de elucidar os motivos de ainda hoje estar em debate a temática sobre fixação das multas tributárias, é relevante trazer à baila excerto dos Temas sob Repercussão Geral no âmbito do Supremo Tribunal Federal:

Tema 863 (RE 736.090): Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, IV, da Constituição Federal, a razoabilidade da aplicação da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade

ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do *caput* do art. 44 da Lei 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Tema 816 (RE 882.461): a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 93, IX, 150, IV, 153, § 3º, II, 155, § 2º, e 156, III, da Constituição Federal, a possibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. Debatem-se, ainda, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais moratórias.

Tema 487 (RE 640.452): Caráter Confiscatório da "multa isolada" por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental.

Descrição: Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% e 40%, relacionado à operação que não gerou crédito tributário ("multa isolada") possui, ou não, caráter confiscatório.

Tema 1195 (RE 1.335.293): Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.

Descrição: Trata-se de recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 2º, 24, I, 150, IV, e 155, II, da Constituição Federal, a possibilidade de o percentual de multas fiscais de caráter punitivo não qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio ser fixado em montante superior ao valor do tributo devido, ante a proporcionalidade, a razoabilidade e o não-confisco em matéria tributária, bem como ser reduzido pelo Poder Judiciário.

É possível destacar dos Temas acima colacionados que a celeuma quanto à confiscatoriedade de reprimendas fiscais continua a repercutir em razão da pluralidade de espécies de sanções tributárias existentes no ordenamento jurídico, bem como em razão da dificuldade em se estabelecer uma quantificação objetiva a fazer jus em cada caso. Observa-se que estão em debate especificamente as seguintes espécies de sanções tributárias: multa fiscal qualificada; multa fiscal não qualificada; multa fiscal isolada; e novamente a multa moratória.

Dessa maneira, conclui-se que a fixação dos dois patamares no âmbito do Supremo, em relação às multas punitivas (100% do valor do tributo) e às multas moratórias (20% do valor do tributo), não pôs fim aos questionamentos. A complexidade do Sistema Tributário Brasileiro é um dos motivos da dificuldade de definição objetiva desses

limites, porquanto a estrutura não se restringiu ao estabelecimento de dois gêneros de multas tributárias (moratórias e punitivas), existindo ainda as demais subespécies de multas tributárias (qualificadas, não qualificadas, isoladas).

Além disso, é imprescindível a compatibilização de dois polos de interesses aparentemente antagônicos, isto é: a inafastabilidade de uma resposta estatal àquele contribuinte que não cumpriu de forma comissiva ou omissiva suas obrigações tributárias; e a obrigatoriedade de observância dos direitos fundamentais dos contribuintes, substanciada na proporcionalidade, resguardando dessa forma o direito à propriedade e à liberdade no exercício das atividades empresariais.

O cenário exposto demanda, portanto, técnica de ponderação de interesses por parte daqueles que interpretam a norma tributária e, principalmente, daqueles que a elaboram, para que assim sejam suplantados eventuais excessos ou insuficiências na cobrança das penalidades tributárias.

Por sua vez, àqueles que aplicam a norma tributária cumpre realizar detida individualização do *quantum* de sanção a ser imposto caso a caso, sem perder de vista a proporcionalidade, dentro das gradações de maior ou menor gravidade porventura estabelecidas pelo legislador. Nessa toada, destaca-se o papel das autoridades administrativas na prevenção de arbitrariedades, reduzindo judicializações que poderiam ser evitadas. Maria das Graças Patrocínio Oliveira, em seu trabalho, aponta para a prudência na avaliação das condições individuais do infrator:

O princípio da proporcionalidade é norma cogente não apenas para o legislador, no desempenho da tarefa institucional de prever abstratamente as sanções tributárias, mas também para a autoridade administrativa encarregada de aplicá-las, exigindo-se desta a maior prudência para, considerando as condições individuais do infrator, definir concretamente a sanção a ser imposta.

Um contribuinte que cometeu determinada infração com dolo, fraude ou simulação, com vistas a inadimplir com suas obrigações tributárias, deve se sujeitar a uma penalidade mais severa do que aquele que age com boa-fé, sem intenção de ludibriar o Fisco. (OLIVEIRA, 2020, p. 83).

Não obstante a (re)discussão dos patamares de incidência das multas tributárias, o que se observa é a forte tendência de o Supremo manter-se na linha do que foi consolidado ao longo dos anos, principalmente, no tocante às multas punitivas. Isso porque o patamar atualmente considerado pela Corte Suprema se fundamenta em premissa obrigacional, inerente ao Direito Civil, de que o valor de uma penalidade acessória não pode exceder o montante da própria dívida, sob pena de excesso da execução e locupletamento indevido do credor.

Considerando que a relação jurídico-tributária tem natureza eminentemente obrigacional, recorre-se à solução equivalente no que diz respeito ao estabelecimento de razoável fixação máxima para multas tributárias, limitando-se no caso das multas punitivas a 100% do valor do tributo. A respeito da natureza obrigacional tributária, Ricardo Alexandre elucida:

A relação jurídico-tributária é eminentemente obrigacional, tendo, no polo ativo (credor), um ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa e, no polo passivo (devedor), um particular obrigado ao cumprimento da obrigação. Essas duas pessoas, necessariamente presentes para que se forme o vínculo obrigacional, constituem elementos subjetivos da obrigação tributária e serão estudadas em item específico. (ALEXANDRE, 2020, p. 343).

Portanto, tem-se que a fixação de um patamar razoável para aplicação das multas tributárias se perfaz em autêntica manifestação da eficácia vertical do direito fundamental ao não confisco dentro da relação obrigacional tributária, na qual o ente político hodiernamente exerce o poder de império na cobrança de tributo a ele conferido e na aplicação de penalidades decorrentes de tal cobrança, e, em contrapartida, ao contribuinte recai o dever de pagar o respectivo tributo e, quando for o caso, a penalidade tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo realizou estudo sobre as multas tributárias sob a perspectiva do princípio do não confisco. Em primeiro lugar, foi exposto que as multas tributárias apresentam natureza de obrigação tributária principal, devido ao caráter pecuniário de que se revestem. Logo, a elas se aplica regramento arrecadatário muito próximo do utilizado para cobrança dos tributos.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, considera-se indubitável a interpretação extensiva do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, alcançando assim a proibição do confisco às multas tributárias. Ademais, a doutrina esclarece que a delimitação quantitativa das sanções tributárias é na origem manifestação do princípio da proporcionalidade, característico de todo sistema sancionador que preze pela justiça de suas reprimendas.

Na sequência, constatou-se que há atualmente ao menos dois entendimentos firmados na Corte Constitucional brasileira: a) não viola a vedação ao confisco a multa punitiva fixada em até 100% do valor do tributo; b) não é confiscatória a multa moratória de 20% sobre o valor do débito.

Não obstante os entendimentos, a matéria enfrenta novos debates com o reconhecimento de Repercussão Geral nos seguintes temas: Tema 863 (RE 736.090); Tema 816 (RE 882.461); Tema 487 (RE 640.452); Tema 1195 (RE 1.335.293).

Assim, concluiu-se que a fixação de um patamar máximo adequado das multas tributárias para não configuração do confisco é tarefa delicada e em constante dinamismo entre os juristas. A justificativa da controvérsia, que se delonga há tempos, é a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro (competência concorrente em matéria tributária), bem como a diversidade de formas de evasão e elusão tributárias praticadas pelos contribuintes.

Diante desse cenário, o legislador em matéria tributária não pôde se limitar ao estabelecimento de dois gêneros de multas tributárias (moratórias e punitivas), existindo ainda as demais subespécies de multas tributárias (qualificadas, não qualificadas, isoladas).

Os novos enfrentamentos a respeito das multas tributárias sob a perspectiva do não confisco demandarão trabalho para além da análise da proporcionalidade. Observa-se que mais uma vez está a cargo do Supremo Tribunal Federal equalizar interesses aparentemente antagônicos, isto é: uma resposta estatal adequada àquele contribuinte que não cumpriu de forma comissiva ou omissiva suas obrigações tributárias; e a observância dos direitos fundamentais dos contribuintes, viabilizando, portanto, a propriedade privada e o desenvolvimento das atividades empresariais.

Assim, o presente estudo enriquece a matéria atinente às multas tributárias, servindo de fonte aos operadores do Direito Tributário na busca pela compreensão do atual espectro da proibição ao confisco. Por consequência disso, colabora-se para o amadurecimento do debate, visando à equalização de interesses entre contribuintes e fisco, relação historicamente envolta de meandros.

Em que pese a limitação da pesquisa em razão de os temas em repercussão geral ainda não terem sido julgados, propõe-se que se mantenha a linha do que foi estabelecido ao longo dos anos. Isso porque os percentuais hoje vigentes têm amparo na adequada premissa obrigacional de que o valor de uma penalidade acessória não pode exceder o montante da própria dívida, sob pena de excesso da execução e locupletamento indevido do credor.

Por fim, propõe-se ainda que alterações legislativas pontuais no Código Tributário Nacional ou na legislação interna de cada ente federativo (estadual e municipal), com intuito de incorporar o escorreito entendimento jurisprudencial, são capazes de conferir maior segurança jurídica a ambas as partes, fisco e contribuintes.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 14. ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). ARE 1315562 AgR. Relatora: Min. Rosa Weber, julgado em 30 de agosto de 2021. Processo eletrônico **DJe-187**. Divulg. 17 set. 2021. Public. 20 set. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). ARE 836828 AgR. Relator: Min. Roberto Barroso, julgado em 16 de dezembro de 2014. Acórdão eletrônico **DJe-027**. Divulg. 9 fev. 2015. Public. 10 fev. 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). ARE 905685 AgR-segundo. Relator: Min. Roberto Barroso, julgado em 26 de outubro de 2018. Processo eletrônico **DJe-237**. Divulg. 7 nov. 2018. Public. 8 nov. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). RE 57904. Relator: Min. Evandro Lins, julgado em 25 de abril de 1966. **DJ** 24 jun. 1966. PP-02255. Ement Vol-00660-07 PP-02379. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). ARE 1307464 ED-AgR. Relator: Min. Edson Fachin, julgado em 17 de maio de 2021. Processo eletrônico **DJe-107**. Divulg. 4 jun. 2021. Public. 7 jun. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). ADI 551. Relator: Min. Ilmar Galvão, julgado em 24 de outubro de 2002. **DJ** 14 fev. 2003. PP-00058 Ement Vol-02098-01 PP-00039. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur15511/false>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). RE 582461. Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 18 de maio de 2011. Repercussão Geral – Mérito. **DJe-158**. Divulg. 17 ago. 2011. Public. 18 ago. 2011. Ement Vol-02568-02 PP-00177. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema 487. RE 640452 RG. Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 6 de outubro de 2011. Processo eletrônico **DJe-232**. Divulg. 6 dez. 2011. Public. 7 dez. 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema 816. RE 882461 RG. Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 21 de maio de 2015. Processo eletrônico **DJe-112**. Divulg. 11 jun. 2015. Public. 12 jun. 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema 863. RE 736090 RG. Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 29 de outubro de 2015. Processo eletrônico **DJe-240**. Divulg. 26 nov. 2015. Public. 27 nov. 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema 1195. RE 1335293 RG. Relator: Min. Presidente, julgado em 17 de fevereiro de 2022. Processo eletrônico **DJe-036**. Divulg. 22 fev. 2022. Public. 23 fev. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 26 maio 2022.

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

HILDEBRAND, Antonio Roberto. **Dicionário jurídico**. 12. ed. São Paulo: JH Mizuno, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

OLIVEIRA, Maria das Graças P. **Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. *E-book*. (Coleção Universidade Católica de Brasília). Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936250/>. Acesso em: 21 dezembro 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 21 dezembro 2022.

PONTES, Helenilson Cunha. A proporcionalidade das multas tributárias na visão do STF. **Revista Consultor Jurídico**, [s. l.], 5 fev. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-05/consultor-tributario-proporcionalidade-multas-tributarias-visao-stf>. Acesso em: 27 maio 2022.

Leonora de Luiz Lopes

<http://lattes.cnpq.br/6244081318954821>

Especialista em Advocacia Cível pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Rio Grande do Sul (FESMP-RS). Analista Processual na Procuradoria Regional da República da 1ª Região (PRR 1ª Região).