

LIMITES CONSTITUCIONAIS À INSTITUIÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Camila de Souza Silva Mendonça

RESUMO

O presente trabalho busca examinar a possibilidade de aplicação dos princípios constitucionais às multas tributárias, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Na primeira parte, este trabalho analisa a diferença entre tributo e multa, os tipos de multas tributárias e sua legitimidade. Na segunda parte, é discutida a existência dos princípios constitucionais aplicáveis às multas tributárias, especialmente o princípio da vedação ao confisco e o princípio da proporcionalidade e razoabilidade. Por fim, o texto foca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e analisa o que, de acordo com o Judiciário, pode ser considerado uma multa tributária excessiva.

Palavras-chave: Multas tributárias. Confisco. Proporcionalidade.

1 INTRODUÇÃO

É cediço que a Fazenda Pública tem arrecadado cada vez mais tributos, incrementados por autuações fiscais e multas tributárias exorbitantes. Alguns estados da federação, por exemplo, estipulam, em seus regulamentos de Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), multas de 200% sobre o valor da operação, em virtude de apresentação de nota fiscal inidônea.

Considerando essa realidade, a questão da juridicidade desta espécie de sanção, seus limites e princípios, alcançou uma nova relevância no âmbito do direito tributário. Como a legislação não positivou o conceito de multa confiscatória ou desproporcional, o tema ainda é polêmico na doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e outros tribunais superiores.

Em sede doutrinária, não é pacífica a aplicação dos princípios da vedação ao não confisco e da proporcionalidade às multas tributárias. Contudo, há fortes argumentos para defender a aplicação desses princípios quando da instituição e aplicação das multas tributárias, conforme será demonstrado nesse estudo.

Em sede jurisprudencial, há alguns precedentes analisados no STF, mas a matéria ainda está pendente de julgamento em sede repercussão geral (RE 640.452/RO¹). De qualquer modo, ante a variedade de funções, percentuais e hipóteses de incidência previstas para as multas, na legislação tributária, recomenda-se cautela na interpretação dos precedentes existentes da Corte Suprema.

Nesse contexto, é necessário realizar um estudo doutrinário e jurisprudencial sobre o tema a fim de aferir os parâmetros para estipulação do caráter abusivo das multas tributárias, bem como propor medidas que visem resguardar os direitos dos contribuintes.

2 NATUREZA E LEGITIMIDADE DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

É notório que tributo e multa são figuras jurídicas. Enquanto o tributo tem como hipótese de incidência algo lícito, a multa tem como hipótese de incidência algo ilícito².

Nesse contexto, é possível afirmar que as sanções tributárias consistem em instrumentos utilizados pelo legislador com o intuito de assegurar o cumprimento da obrigação tributária principal. Dessa

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 640.452-RO**. Recorrente: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A. Recorrido: Estado de Rondônia. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. 6 de outubro de 2011b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1609847>>. Acesso em: 20 set 2015.

² MACHADO, Hugo de Brito. Inaplicabilidade da vedação do confisco às multas tributárias. **Rev. Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 235, p.104-109, abr. 2015. p. 107.

forma, a análise da constitucionalidade da sanção deve se pautar no fim visado com sua criação legislativa.³

Quanto à finalidade, cabe assinalar que o tributo objetiva formar a receita ordinária do Estado, a fim de que o mesmo possa realizar suas finalidades precípuas. Já a multa não visa à obtenção de receita. Consiste, em verdade, em uma receita extraordinária ou eventual cujo objetivo é desestimular a reiteração de uma conduta ilícita.⁴

Nota-se, assim, que inexistente conduta confiscatória do Estado quando este aplica multas tributárias, eis que objetivo da norma sancionatória é desestimular a conduta infracional.⁵

A sanção tributária destina-se a prevenir e coibir o ilícito tributário, e não possui caráter arrecadatório. Por consequência, a multa tributária deve ser graduada na intensidade necessária para prevenção do ilícito, e não de acordo com o patrimônio do infrator.⁶

Por atingir a liberdade e o patrimônio dos contribuintes, a tributação deve conferir oportunidade aos mesmos para que possam questionar o efeito confiscatório da penalidade. É exatamente essa possibilidade que confere legitimidade à cobrança.⁷

Afinal, não é porque o Estado, na sua tarefa de realização do bem comum, necessita de recursos, que isso o legitima a desrespeitar limites que atinjam as garantias e direitos dos cidadãos.⁸

Ademais, considerando que a restrição à liberdade ou ao patrimônio só se justifica porque o contribuinte deu causa, é justo que essa restrição seja proporcional à gravidade da conduta, conforme será melhor detalhado no item 3.2. Dessa forma, o grau de gravidade do ilícito influenciará a penalidade aplicável.⁹

O próprio Código Tributário Nacional (CTN), ao dispor sobre obrigação tributária principal e acessória, no art. 113, §§ 1.º e 3.º, do CTN, estabelece que o descumprimento da obrigação acessória faz surgir um vínculo sancionatório que enseja uma penalidade pecuniária que acabará onerando o patrimônio do contribuinte infrator. Isso, contudo, não significa que a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória possa ser irrestrita.¹⁰

Considerando que a sanção tributária visa garantir a manutenção da eficácia das normas tributárias, nota-se que há uma relação de dependência entre as sanções e as normas primárias, isto é, as sanções só se justificam diante das normas primárias. Seguindo esse raciocínio, pode-se afirmar que a penalidade não pode ultrapassar o valor do tributo, sob pena de se caracterizar como apropriação injustificada da propriedade privada¹¹.

³ MACHADO, Schubert de Farias. O Princípio da proporcionalidade e as multas fiscais do art. 44 da lei 9.430/96. *Rev. Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 107, p. 67-77, ago. 2004.p. 70.

⁴ FREITAS, Viviane Pereira de. O princípio da vedação ao confisco e as multas tributárias. *Conteúdo Jurídico*, Brasília, DF, 17 set. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.49943>>. Acesso em: 14 set. 2015.

⁵ HARET, Florence. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. *Rev. Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 225, p. 61-77, jun. 2014. p. 66.

⁶ RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues; FRAULOB, Grauéron Mardine. Confisco e limites das sanções tributárias: aspectos constitucionais. *Rev. Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 77, p. 202-214, dez. 2007. p. 205.

⁷ HARET, op. cit., p. 67.

⁸ SLIWKA, Ingrid Schroder. O princípio do não-confisco em matéria tributária: aspectos doutrinários e jurisprudenciais. *Rev. de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 15, nov. 2006. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao015/Ingrid_Sliwka.htm>. Acesso em: 14 set. 2015., p. 3

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Multas Tributárias, proporcionalidade e confisco. *Rev. do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, p. 63-76, 2012. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/download/373/355>>. Acesso em: 14 set. 2015

¹⁰ MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. *Rev. Tributária e de Finanças Públicas*, v. 122, p. 319-344, maio/jun. 2015. Disponível em: <<http://www.a3adogados.com/ler-artigo.php?id=24&lang=EN>>. Acesso em: 20 set. 2015. p.10.

¹¹ *Ibid.*, 2015. p. 10.

Sob esse prisma, é necessário identificar à luz dos princípios constitucionais, se a multa tributária aplicável ao descumprimento de uma obrigação tributária acessória pode ser considerada válida ou não.

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS

Diante do abuso na instituição e aplicação das multas tributárias por descumprimento de obrigações acessórias, muitos contribuintes são obrigados a procurar a via judicial para reduzir proporcionalmente a multa cominada, em razão da ofensa ao princípio da capacidade contributiva, do não confisco e da proporcionalidade.¹² Dessa forma, a análise da aplicação de princípios constitucionais como parâmetro para instituição das multas tributárias vem sendo amplamente discutida na doutrina e na jurisprudência, conforme será detalhado neste capítulo.

3.1 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

O princípio do não confisco está previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal¹³ que veda a utilização do tributo com efeito de confisco. Nas Constituições anteriores, esse princípio não era expresso. Contudo, sempre esteve implicitamente previsto em nosso ordenamento jurídico, como um desdobramento do direito de propriedade e, ainda mais, com a Constituição de 1946, que previu expressamente o princípio da capacidade contributiva¹⁴.

A legislação não define o conceito de confisco tampouco o estabelecimento de parâmetros para sua aplicação. Dessa forma, a tarefa de estabelecer um patamar máximo e definir o que é considerado como confisco cabe ao Poder Judiciário¹⁵.

Em sede doutrinária, afirma-se que a vedação consiste em um limite material ao exercício da competência tributária, inspirado nas ideias de moderação, razoabilidade e proporcionalidade, de modo a impedir a destruição da propriedade privada e garantir a liberdade de iniciativa.¹⁶

O confisco pode ser total, quando atinge a totalidade do bem jurídico patrimonial tutelado e parcial, quando, embora substancial, não atinge a integralidade do bem patrimonial¹⁷.

Hugo de Brito Machado sintetiza esse conceito da seguinte forma: “tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade”¹⁸.

Em sede jurisprudencial, o Ministro Celso de Mello definiu o aludido princípio como:

a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.¹⁹

No que tange à aplicabilidade desse princípio em relação às multas tributárias, há divergência doutrinária, eis que as multas não são consideradas tributos.

¹² SLIWKA, 2006. 17

¹³ BRASIL. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1998**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 set 2015.

¹⁴ SLIWKA, op. cit., p. 72

¹⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros. Como o Supremo define uma multa confiscatória. Jus Brasil, fev. 2015. Disponível em: <<http://celsobarross.jusbrasil.com.br/artigos/178685133/como-o-supremo-define-uma-multa-confiscatoria>>. Acesso em: 20 set. 2015.

¹⁶ Ibid., p. 1

¹⁷ RIBAS; FRAULOB, 2007, p. 2

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. [São Paulo]: Rev. dos tribunais, 1991. p. 73.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio (CNC). Requerido: Presidente da República e outros. Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal, DF, 17 de junho de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 20 set 2015.

Para a autora Florence Haret, em que pese o fato de a multa e o tributo terem natureza e finalidades distintas, é possível aplicar o princípio do não confisco às multas tributárias eis que a Constituição Federal assegura o direito de propriedade e, portanto, não admite a atuação confiscatória do Fisco²⁰.

O ilustre doutrinador Sacha Calmon leciona que uma multa excessiva caracteriza uma maneira indireta de burlar o princípio do não confisco, eis que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte.²¹

Há, contudo, em sede doutrinária quem defenda a não aplicabilidade desse princípio às multas tributárias. Nesse sentido, é o posicionamento de Hugo de Brito Machado:

A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

(...)

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 retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.²²

O autor advoga que, em que pese o STF ter decisões no sentido de que se aplica o princípio do não confisco às multas tributárias, estas, assim como as sanções em geral, destinam-se a desestimular condutas ilícitas, razão pela qual é justificado o fato de serem elevadas, em alguns casos²³.

Sobre o tema, Rodrigo Ribas afirma que, em razão da natureza antagônica entre tributo e a multa tributária, não é possível que ambos compartilhem do mesmo regime de proteção constitucional, admitindo-se a aplicação da vedação ao princípio do não confisco também às multas. Assinala o autor, contudo, que isso não significa que as sanções tributárias não sejam amparadas por outras garantias constitucionais, tais como os dispositivos que estabelecem as vedações e limites das penas em geral, os que protegem outros direitos individuais, sociais e econômicos, como a dignidade humana, a propriedade e o valor do trabalho.²⁴

Há ainda quem argumente, a exemplo de Andreia Maricato e Sandro Rosa, que não é aplicável o artigo 150, IV, da Constituição Federal²⁵, mas sim o princípio da vedação do confisco previsto no art. 5.º, XXII, XXIII e XXIV, que garante o direito de propriedade em observância à sua função social e restringe a desapropriação²⁶.

Em sede jurisprudencial, contudo, é firme o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade de incidência do princípio do não confisco sobre as multas, conforme se verificará no capítulo 4.

Observa-se pelo exposto que, embora o princípio do não confisco seja de difícil delimitação em plano abstrato, na prática é possível delimitá-lo. Assim, deve o contribuinte trazer elementos do caso concreto que comprovem se a multa tributária tem efeito confiscatório ou não.²⁷

3.2 PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

A multa para ser aplicável deve ser proporcional em sentido estrito. Para se fazer essa avaliação é necessário analisar a multa de acordo com alguns parâmetros, quais sejam: 1) se a multa é adequada; 2) se a multa é necessária e 3) se é proporcional em sentido estrito.²⁸

²⁰ HARET, 2014, p. 67.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das obrigações tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 66-67.

²² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiro, 2012. p. 41.

²³ MACHADO, H. loc. cit.

²⁴ RIBAS; FRAULOB, 2007, p. 5 e p. 8.

²⁵ BRASIL, 1988.

²⁶ MARICATO; ROSA, 2015, p. 10.

²⁷ HARET, 2014, p. 67.

²⁸ MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 68 e p. 69.

Ao avaliar o primeiro parâmetro, o intérprete deve indagar se a multa é, de fato, adequada para se atingir a finalidade de tributação isonômica, verificando se a conduta foi, de fato ilícita. No segundo critério, qual seja, a necessidade da multa, deve-se aferir se há, no ordenamento jurídico, meio menos gravoso para se atingir o mesmo fim. Por fim, deve-se verificar se a multa é proporcional em sentido estrito, isto é, se a sanção se justifica à luz dos benefícios que ela proporciona. Em outras palavras, após se aferir se a multa é adequada e necessária, deve-se avaliar se ela é exagerada ou não.²⁹

A grande problemática reside em aferir o elemento necessidade, tendo em vista que é necessário delimitar quando a multa se mostra necessária e condizente com o seu caráter de sanção, isto é, quando poderá ela cumprir essencialmente sua finalidade, sem sacrificar o direito de propriedade do contribuinte.³⁰

O próprio Hugo de Brito Machado, que não admite a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias, reconhece que as mesmas estão sujeitas às limitações impostas pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.³¹

Segundo o autor, as decisões do STF que fazem referência à limitação constitucional da liberdade do legislador na instituição de multas, em verdade, possuem fundamento nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e não na vedação do não confisco.³²

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo assinala que, em que pese o fato de as multas poderem ser onerosas, elas não podem ser desproporcionais, isto é, desmedidas em relação à gravidade desses mesmos fatos ou ao dano que causam aos bens ou valores constitucionalmente tidos por relevantes.³³

Em sede jurisprudencial, a Ministra Rosa Weber já deixou assente que a aplicação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988³⁴) às sanções pecuniárias não mais significa do que o cumprimento de um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade, ao julgar o AG. REG. NO AI N. 769.089-MG, em 05/02/2013.³⁵

O que não pode se negar é que há uma relação entre o princípio do não confisco e o da proporcionalidade e a razoabilidade, tendo em vista que a ideia subjacente é no sentido de que o legislador deve exercer sua atividade de modo razoável e moderado a fim de que a tributação possa, de fato, cumprir o seu papel.³⁶

Observa-se, assim, ser necessário verificar se são válidas as multas proporcionais ao valor do tributo, ou da operação, nas hipóteses em que o tributo tiver sido recolhido, ou que não seja devido (como em casos de isenção e/ou imunidade). Nesse espeque, é preciso ter atenção à causa, ou ao fundamento da multa.³⁷

Diante do exposto, nota-se que a violação do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso se revela mediante contrariedade, incongruência ou inadequação entre meios e fins.³⁸

4 JURISPRUDÊNCIA DO STF: LIMITES E POSSIBILIDADES

4.1 PRECEDENTES ANALISADOS PELA SUPREMA CORTE

²⁹ MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 70.

³⁰ MEDICIS, Ernani. O princípio da vedação do confisco e as multas punitivas. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, v. 2, n. 17, maio 2004. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3839>. Acesso em: set. 2015. p. 3.

³¹ MACHADO, H., 2015, p. 107.

³² *Ibid.*, p. 109.

³³ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 71-72

³⁴ BRASIL, 1988.

³⁵ HARET, 2014, p. 73-74.

³⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2 ed. São Paulo: Método. 2009. p. 141.

³⁷ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 73.

³⁸ SLIWKA, 2006, p. 3

No âmbito do STF, verifica-se que é antiga a orientação no sentido de que se aplica extensivamente o princípio do não confisco às multas, conforme o entendimento do então Ministro Bilac Pinto, proferido no julgamento do RE 80.093-SP: “Devemos deixar claro, porém, que não apenas os tributos, mas também as penalidades fiscais, quando excessivas ou confiscatórias, estão sujeitas ao mesmo tipo de controle jurisdicional”.³⁹

Segundo a Corte Suprema, por ocasião do julgamento do RE 81.550, em 20 de maio de 1975⁴⁰, a multa, enquanto obrigação tributária, é acessória e, nessa condição, não pode ultrapassar o principal. Em outras palavras, quando a multa não acompanhar o tributo, e se tratar exclusivamente de descumprimento de obrigação acessória, por exemplo, ela não pode ultrapassar o limite do razoável. E, se assim o fizer, deve ser considerada confiscatória e inconstitucional, por conflitar com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal⁴¹. Dessa forma, nesse julgado a Corte Suprema reduziu de 100% para 30%.⁴²

Entre os julgados de maior destaque sobre o tema está o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF⁴³, em que o Supremo Tribunal Federal entendeu pela inconstitucionalidade da multa de 300% prevista no artigo 3º da Lei nº 8.846/94⁴⁴, aplicável na hipótese de omissão de rendimentos, se o contribuinte deixasse de emitir nota fiscal, recibo ou documento equivalente ou deixasse de comprovar a sua emissão. Assim, a Corte aplicou, em sede de controle abstrato, o princípio do não confisco às multas tributárias.⁴⁵ Cabe ressaltar que a multa de 300% incidia sobre o valor da operação, e não sobre o valor do imposto devido, o que mais evidenciava seu caráter confiscatório.⁴⁶

Outro julgamento emblemático foi o da ADI 551 (rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 14.02.2003), em que a Corte concluiu que a multa tem caráter confiscatório quando revela desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica⁴⁷. No caso analisado, discutia-se a constitucionalidade de disposição do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do estado do Rio de Janeiro (artigo 57, parágrafos 2º e 3º), que determinava que as multas decorrentes do não recolhimento de impostos e taxas não poderiam ser inferiores a duas vezes – ou seja, 200% – o valor da exação e as multas por sonegação, cinco vezes - ou seja, 500%⁴⁸. Nesse julgado, o Supremo Tribunal Federal, mesmo no caso de fraude inequívoca, em que as medidas punitivas são mais rigorosas em face do dolo comprovado, aplicou o princípio do não confisco.⁴⁹

Ademais, esse relevante julgado deixa assente que o princípio da proporcionalidade deve funcionar como parâmetro constitucional para aferir o excesso fixado pelo legislador ao instituir multas

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 80.093-SP**. Relator Ministro Bilac Pinto. Brasília, DF, 2 de abril de 1975 apud MEDICIS, 2004, p. 2.

⁴⁰ Id. **Recurso extraordinário 81.550-MG**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil Ltda. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Minas Gerais, 20 de maio de 1975. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_81550_MG_20.05.1975.pdf?Signature=gdiPBRbq7k8unDW3ZhJ%2BfSmfKf0%3D&Expires=1492621735&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=3ef967a8b70dce211c894f079e7d9e16>. Acesso em: 20 set 2015.

⁴¹ Id., 1988.

⁴² Id., 1975.

⁴³ Id. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio (CNC). Requerido: Presidente da República e outros. Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal, DF, 17 de junho de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 20 set. 2015.

⁴⁴ BRASIL. Casa Civil. **Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994**. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm>. Acesso em: 20 set 2015.

⁴⁵ Id., 2006.

⁴⁶ FREITAS, 2014, p. 22.

⁴⁷ _____, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 551**. Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 24 de outubro de 2002. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso: 20 set 2015.

⁴⁸ RIO DE JANEIRO (Estado). **Constituição do Estado do Rio de Janeiro**, 5 de outubro de 1989. Rio de Janeiro: ALERJ, 2000. Disponível em: <http://www2.cbmerj.rj.gov.br/legislacoes/Constituicoes/Constituicao_%20do_%20Estado_do_%20Rio_de_Janeiro-2000.pdf>. Acesso em: 20 set 2015.

⁴⁹ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2000. (Pesquisas Tributária, 6). Trabalhos apresentados no XXV Simpósio de Direito Tributário. p. 338.

tributárias. Ressalte-se trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão: “a validade da lei que trata das multas fiscais não pode ser dissociada da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa”.⁵⁰

Cabe ressaltar ainda trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, no bojo do julgamento do RE 833.106-GO: “Embora haja dificuldade (...) para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem como tal, ultrapassar o valor do principal”⁵¹. Evidencia-se, assim, a aplicação do princípio da proporcionalidade, eis que a multa deve guardar uma proporção sobre a capacidade contributiva incidente sobre os tributações, não podendo exceder o valor da obrigação principal⁵².

Em recente decisão, a 2ª Turma do STF, ao julgar o Agravo Regimental (AgReg no RE) nº 754.554/GO⁵³, de relatoria do Ministro Celso de Mello, reconheceu, por unanimidade de votos, a inconstitucionalidade de multa aplicada pelo Estado de Goiás a contribuinte no montante de 25% do valor da operação pela não emissão/emissão com valor incorreto de determinado documento fiscal.

Por oportuno, convém transcrever fundamentação utilizada pelo Ministro relator, que deixou assente que a atividade estatal está condicionada ao princípio da razoabilidade. Senão vejamos:

a proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade - trate-se de tributos não vinculados ou cuide-se de tributos vinculados -, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo)⁵⁴.

Em maio de 2013, a mesma 2ª Turma do STF, ao julgar o AgReg no RE nº 657.372/RS, sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, afastou a incidência de multa punitiva, que fora aplicada pelo Estado do Rio Grande do Sul a determinado contribuinte, em valor equivalente a 120% do valor do tributo devido⁵⁵.

Em decisão do fim de 2014, o STF estabeleceu o percentual máximo de 100% sobre o valor do tributo para punir o contribuinte infrator, sendo o valor que ultrapassar esse montante considerado confisco. O caso analisado era de uma empresa que havia utilizado indevidamente créditos de ICMS na compensação de débitos com o Estado e foi multada em 120%.⁵⁶

Conforme se depreende desses precedentes, há um indicativo, na jurisprudência do STF no sentido de que multas desproporcionais, especialmente aquelas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias e que não tenham acarretado a ausência de recolhimento de tributo, devem ser afastadas ou, ao menos, reduzidas a patamares razoáveis.

Por outro lado, o mesmo STF já decidiu que as multas estabelecidas nos percentuais de 20% ou 30% do valor do imposto devido não são abusivas nem desarrazoadas, portanto, não implicam

⁵⁰ MACHADO, S., 2004, p. 70.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 833.106-GO**. Recorrente: Akaambu Transportes e Comércio Ltda. Recorrido: Estado de Goiás. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 2 de outubro de 2014. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25336254/agreg-no-recurso-extraordinario-re-833106-go-stf>> Acesso em: 20 set 2015.

⁵² HARET, 2014, p. 68.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 754.554-GO**. Recorrente: Comercial de alimentos Malagoni e outros. Recorrido: Estado de Goiás. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 21 de agosto de 2013b. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24050663/recurso-extraordinario-re-754554-go-stf>>. Acesso em: 20 set 2015.

⁵⁴ BRASIL, 2013b., Voto Ministro Relator.

⁵⁵ MARTONE, Rodrigo Correa; VENTURA, Bruno Matos. O STF e o caráter confiscatório das multas tributárias. São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.pinheironeto.com.br/Pages/publicacoes-detalhes.aspx?nID=317>>. Acesso em 15 nov. 2015.

⁵⁶ BRASIL, 2014.

necessariamente ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Nesse sentido, confira-se o RE 220.284.⁵⁷

No RE 400.927 AgR, Relator Ministro. Teori Zavascki, julgado em 04/06/2013, a Segunda Turma assentou que:

O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003). 2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.⁵⁸ (Grifo nosso).

Ressalta-se que a alegação de que, no caso citado, se trata de multa punitiva e os precedentes do STF são relativos à multa moratória não modificam o entendimento do STF, tendo em vista que os julgados do STF não restringem o entendimento aplicado às multas moratórias, devendo o princípio do não confisco “ser observado ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias, a exemplo do que se decidiu nos seguintes feitos: ADI 1.075- MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; e ARE 637.717-AgR/GO, Rel. Min. Luiz Fux”.⁵⁹

No que tange às multas moratórias, o Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, no julgamento do RE 582.461⁶⁰, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, decidiu não ser confiscatória a multa moratória no importe de 20% sobre o valor do tributo, na hipótese de atraso no recolhimento de ICMS à Fazenda do Estado de SP.

Sobre o julgado RE 582.461, convém destacar voto da Min. Ellen Gracie:

Este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. (...) Por ocasião do julgamento do RE 239.964, de minha relatoria, julgado em 2003, a 1ª Turma desta Corte entendeu que 20% constituíam percentual admissível. (...) Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20% é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida⁶¹.

Em que pese o tema ter sido abordado em sede de repercussão geral, recomenda-se cautela na interpretação do julgado como parâmetro. De fato, em se tratando de multa moratória estabelecida no percentual de 20% sobre o valor do tributo, por atraso no recolhimento de ICMS, a mesma não deve ser considerada confiscatória. Contudo, não é possível adotar o mesmo raciocínio quando se tratar de outra espécie de multa e/ou outra natureza da obrigação tributária⁶².

O assunto em questão é tão relevante que o Supremo Tribunal Federal, nos casos de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, já reconheceu a repercussão geral do tema, no RE 640.452/RO⁶³, cujo relator é o Ministro Luís Roberto Barroso. O contribuinte optou por quitar a multa em um programa de anistia fiscal. Nesses casos, contudo, o STF escolhe outro precedente para servir de paradigma.

Diante do exposto, observa-se que, até o momento, existem precedentes da 2ª Turma no sentido de que multas desproporcionais, especialmente aquelas aplicadas pelo descumprimento de

⁵⁷ _____. **Recurso extraordinário 220.284-SP**. Recorrente Kinoko Produtos Alimentícios Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Moreira Alves. São Paulo, 16 de maio de 2000. Disponível em:

<https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_220284_SP_1279120207861.pdf?Signature=zRGYB2JK%2B0VN%2F%2F%2FaQ6fHbw5ORpQ%3D&Expires=1492621985&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=a0110b339955c58c215b8c5ca8968e>. Acesso em: 20 set. 2015

⁵⁸ Id., 2013a.

⁵⁹ MATTOS, Patrick. Do princípio do não-confisco em multa fiscal. *Jus Brasil*, mar. 2015. Disponível em:

<<http://correiamattos.jusbrasil.com.br/artigos/186317077/do-principio-do-nao-confisco-em-multa-fiscal>>. Acesso em: 28 set. 2015, p. 2.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 582.461**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 18 de agosto de 2011.

⁶¹ Ibid., Voto Ministro Ellen Gracie.

⁶² CORREIA NETO, 2015, p. 3

⁶³ BRASIL, 2011b.

obrigações acessórias e que não tenham implicado a ausência de recolhimento de tributo, devem ser afastadas ou, ao menos, reduzidas a patamares razoáveis. Por outro lado, multas estabelecidas em percentuais de 20% ou 30%, não seriam abusivas, nem desarrazoadas, não implicando necessariamente em ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. A questão, contudo, ainda carece de uma orientação consolidada.

No que tange às multas que envolvem o lançamento de tributo e pelo não recolhimento de tributo, observa-se que, fixada a premissa de que o valor da multa tributária não pode ultrapassar o valor do tributo devido na operação, o STF tem adotado duas medidas: 1) quando o recurso já chega ao STF com multa estabelecida em patamar inferior a 100%, geralmente a Corte Suprema mantém o percentual estabelecido no tribunal de origem. 2) quando o recurso chega ao STF com multa fixada em patamar superior a 100%, o STF reconhece a inconstitucionalidade da multa por ofensa ao princípio do não confisco e remete o processo ao Tribunal de origem a fim de que o mesmo determine a redução a ser aplicada, sob a justificativa de que se trata de matéria fático-probatória⁶⁴.

Sem um posicionamento firme sobre o tema, os contribuintes ficam sujeitos às arbitrariedades impostas pelo legislador tributário e aplicadas pela administração tributária. Contudo, cabe ao contribuinte buscar, mediante processo judicial, o afastamento da sanção provando a inconstitucionalidade da multa tributária, por ofensa aos princípios da proporcionalidade e do não confisco. O ônus da prova é do contribuinte⁶⁵.

4.2 APRECIÇÃO PELO PODER JUDICIÁRIO: LIMITES E POSSIBILIDADES

Analisando os precedentes dispostos anteriormente, nota-se que a jurisprudência do STF, de modo geral, reconhece a aplicação dos princípios do não confisco e da proporcionalidade (razoabilidade, vedação do excesso) às multas tributárias.⁶⁶

É certo que não há como afirmar categoricamente, estabelecendo de forma abstrata ou genérica, o que seria uma multa com efeito confiscatório, tendo em vista que, somente pela apreciação de cada situação concreta, será possível aferir se houve, ou não, observância do princípio do não confisco.⁶⁷

Embora seja difícil fixar o que se entende como tributo ou multa abusivos, é inegável que os casos controversos devem ser levados à apreciação judicial da questão, sob pena de resultado pior, qual seja, o de permitir a exigência de sanção inconstitucional.⁶⁸

Apesar da possibilidade de análise do efeito confiscatório das multas tributárias pelo Poder Judiciário, alguns autores, a exemplo de Fabio Brun Goldshmidt⁶⁹, entendem que cabe ao Judiciário tão somente afastar a multa abusiva, aguardando que o legislador edite nova regra aplicável ao caso. Isso porque é vedado ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo.

Há, contudo, juristas que defendem a possibilidade de o Poder Judiciário reduzir o montante da multa abusiva. Afinal, o fato de a multa estar prevista em lei não impede que o Judiciário expurgue a parcela excedente que é inconstitucional. Conforme leciona Ingrid Schroder Sliwka:

O expurgo do excesso inconstitucional faz viver com mais intensidade o valor pela norma protegido, porque a decretação da inconstitucionalidade com afastamento total da norma, como se não existisse, geraria situação iníqua. Se o confisco está na oneração excessiva, a multa não é integralmente inconstitucional, mas somente a partir de determinado ponto. Assim, o aproveitamento da norma que prevê o sancionamento de infração acaba emprestando utilidade à mesma, com salvaguarda da sua aplicação nos limites em que guarda legitimidade perante a Constituição⁷⁰.

⁶⁴ BRASIL, 2011b.

⁶⁵ HARET, 2014, p. 75.

⁶⁶ SLIWKA, 2006, p. 14.

⁶⁷ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 10.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 55.906/SP*, de 27 de maio de 1965 apud SLIWKA, 2006, p. 14.

⁶⁹ GOLDSHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 277 e 278.

⁷⁰ SLIWKA, op. cit., p. 15.

Observa-se, desse modo, que parte da doutrina entende ser lícito ao Poder Judiciário, em sede de controle difuso de constitucionalidade, afastar o excesso inconstitucional de multa considerada confiscatória. Essa medida não interfere na tripartição dos poderes, tendo em vista que a redução da multa em sede judicial confere validade à norma.⁷¹

O entendimento acerca da possibilidade de redução da multa tributária excessiva pelo Poder Judiciário é antigo na jurisprudência do STF. No RE nº 55.906/SP, o Relator Min. Luiz Gallotti destacou que a redução da multa excessiva “não fere a lei nem excede o poder, confiado ao juiz, de dar aos litígios a solução mais justa”⁷². Assim, o Judiciário estaria legitimado a reduzir o excesso inconstitucional e não somente afastar a legalidade da multa.⁷³

Insta salientar, contudo, que o Poder Judiciário deve agir com cautela, analisando as peculiaridades do caso concreto e observando os princípios constitucionais. Nessa tarefa, os precedentes do STF constituem relevante norte dos limites e parâmetros para que a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória seja considerada abusiva.⁷⁴

Por todo o exposto, é relevante que os contribuintes não deixem de ingressar com as ações judiciais ao se depararem com multas tributárias abusivas. Afinal, é a força desses precedentes que poderá alterar a realidade e impedir que o legislador estabeleça novas normas abusivas.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo analisou, no âmbito doutrinário e na jurisprudência do STF, quais são os limites constitucionais para instituição das multas tributárias e quais parâmetros podem ser utilizados para identificar multas instituídas com base em critérios confiscatórios e desproporcionais.

Em um primeiro momento, abordou-se a natureza da multa tributária, isto é, se ela existe para penalizar o contribuinte pelo não cumprimento da obrigação tributária ou se ela existe como forma de ressarcimento do estado. Outrossim, foi mencionada a questão da legitimidade das sanções, tendo em vista que se espera que as condutas mais graves sejam sancionadas com multas mais severas.

Posteriormente, avaliou-se a aplicabilidade de princípios constitucionais, a vedação ao não confisco e a proporcionalidade, na identificação de multas exorbitantes. Procurou-se identificar quais princípios constitucionais podem ser aplicáveis e como eles podem ser utilizados como limite à instituição de multas tributárias confiscatórias e desproporcionais pelo legislador, bem como à aplicação pela administração tributária.

Em seguida, as principais decisões proferidas pelo STF sobre multas tributárias exorbitantes foram analisadas, especialmente aquelas que dizem respeito ao descumprimento de obrigação tributária acessória. Dessa forma, observou-se como o tema das multas tributárias confiscatórias vem sendo tratado na jurisprudência do STF a fim de servir de orientação para os julgados das demais instâncias.

Ademais, constatou-se que é preciso ter cautela no uso dos precedentes do STF, tendo em vista que existem diferentes espécies de multa em matéria tributária, com funções e hipóteses de incidência diversas.

⁷¹ SLIWKA, op. cit., p. 17.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário 55.906-SP**, de 27 de maio de 1965 apud SLIWKA, 2006, p. 14.

⁷³ No mesmo sentido: RE 60.476/SP, relator Min. Evandro Lins e Silva, julgado em novembro de 1967 e RE nº 78.291/SP, rel. Min. Aliomar Baleeiro, julgado em junho de 1974.

⁷⁴ SLIWKA, op. cit., p. 17.

Por fim, refletiu-se sobre quais medidas podem ser adotadas pelos contribuintes a fim de se prevenir da aplicação das multas tributárias abusivas, tendo em vista que o tema não é positivado na legislação e ainda não há uma posição consolidada por parte da Corte Suprema.

Dessa forma, salientou-se ser relevante que os contribuintes não deixem de ingressar com ações judiciais ao se depararem com multas tributárias abusivas. Afinal, é a força desses precedentes que poderá alterar a realidade e impedir que o legislador estabeleça novas normas abusivas.

ABSTRACT

The purpose of the present essay is to examine the possibility of applying the constitutional principles to the taxation fines, addressing the thought of the doctrine and the jurisprudence of the Supreme Federal Court. On its first part, this work makes an analysis on the difference between taxes and fines, types of taxation fines, and the legitimacy of them. On the second part, this paper discusses the existence of constitutional principles that have to be observed by the legislator in defining and grading taxation fines, especially the principle of non-confiscation and the principle of proportionality and reasonableness. Finally, the text focuses on the jurisprudence of the Supreme Federal Court and how it's possible to identify an excessive taxation fine.

Keywords: Taxation fines. Confiscation. Proportionality.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2 ed. São Paulo: Método. 2009.

BRASIL. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompila.do.htm>. Acesso em: 20 set. 2015

_____. **Lei nº 8.846**, de 21 de janeiro de 1994. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm>. Acesso em: dd mmm aaaa.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 551**. Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 24 de outubro de 2002. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso: 20 set. 2015

_____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075**. Requerente: Confederação Nacional do Comércio (CNC). Requerido: Presidente da República e outros. Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal, DF, 17 de junho de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 20 set. 2015

_____. **Recurso extraordinário 81.550-MG**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil Ltda. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Minas Gerais, 20 de maio de 1975. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_81550_MG-_20.05.1975.pdf?Signature=gdiPBRbq7k8unDW3ZhJ%2BfSmfKf0%3D&Expires=1492621735&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=3ef967a8b70dce211c894f079e7d9e16>. Acesso em: 20 set. 2015

_____. **Recurso extraordinário 220.284-SP**. Recorrente Kinoko Produtos Alimentícios Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Moreira Alves. São Paulo, 16 de maio de 2000. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_220284_SP_1279120207861.pdf?Signature=zRGYB2JK%2B0vN%2F%2F%2FaQ6fHbw5ORpQ%3D&Expires=1492621985&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=a0110b339955c58c215b8c5ca8968e>. Acesso em: 20 set. 2015

_____. **Recurso extraordinário 400.927-MS**. Recorrente: Madeg Comércio de Madeiras Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator Ministro Teori Zavascki. 4 de junho de 2013a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4014536>>. Acesso em: 20 set. 2015

_____. **Recurso extraordinário 582.461-SP**. Recorrente: Jaguar Engenharia, Mineração e Comércio Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. São Paulo, 18 de maio de 2011a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 20 set. 2015.

_____. **Recurso extraordinário 640.452-RO**. Recorrente: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A. Recorrido: Estado de Rondônia. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. 6 de outubro de 2011b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1609847>>. Acesso em: 20 set. 2015.

_____. **Recurso extraordinário 754.554-GO**. Recorrente: Comercial de alimentos Malagoni e outros. Recorrido: Estado de Goiás. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 21 de agosto de 2013b. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24050663/recurso-extraordinario-re-754554-go-stf>>. Acesso em: 20 set. 2015.

_____. **Recurso extraordinário 833.106-GO**. Recorrente: Akaembu Transportes e Comércio Ltda. Recorrido: Estado de Goiás. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 2 de outubro de 2014. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25336254/agreg-no-recurso-extraordinario-re-833106-go-stf>> Acesso em: 20 set. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das obrigações tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Como o Supremo define uma multa confiscatória. **Jus Brasil**, fev. 2015. Disponível em: <<http://celsobarross.jusbrasil.com.br/artigos/178685133/como-o-supremo-define-uma-multa-confiscatoria>>. Acesso em: 20 set. 2015.

FREITAS, Viviane Pereira de. O princípio da vedação ao confisco e as multas tributárias. **Conteúdo Jurídico**, Brasília, DF, 17 set. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.49943>>. Acesso em: 14 set. 2015.

GOLDSHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2003.

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

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiro, 2012.

_____. Inaplicabilidade da vedação do confisco às multas tributárias. **Rev. Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 235, p.104-109, abr. 2015.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. [São Paulo]: Rev. dos tribunais, 1991.

MACHADO, Schubert de Farias. O princípio da proporcionalidade e as multas fiscais do art. 44 da lei 9.430/96. **Rev. Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 107, p. 67-77, ago. 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Multas Tributárias, proporcionalidade e confisco. **Rev. do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, p. 63-76, 2012. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/download/373/355>>. Acesso em: 14 set. 2015.

MARICATO, Andreia Fogaça Rodrigues; ROSA, Sandro Luiz de Oliveira. A aplicação do princípio da vedação ao confisco às sanções (multas) tributárias. **Rev. Tributária e de Finanças Públicas**, v. 122, p. 319-344, maio/jun. 2015. Disponível em: <<http://www.a3advogados.com/ler-artigo.php?id=24&lang=EN>>. Acesso em: 20 set. 2015.

MARTONE, Rodrigo Correa; VENTURA, Bruno Matos. **O STF e o caráter confiscatório das multas tributárias**. São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.pinheironeto.com.br/Pages/publicacoes-detalhes.aspx?nID=317>>. Acesso em 15 nov. 2015.

MATTOS, Patrick. Do princípio do não-confisco em multa fiscal. **Jus Brasil**, mar. 2015. Disponível em: <<http://correಾಮattos.jusbrasil.com.br/artigos/186317077/do-principio-do-nao-confisco-em-multa-fiscal>>. Acesso em: 28 set. 2015.

MEDICIS, Ernani. O princípio da vedação do confisco e as multas punitivas. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 2, n. 17, maio 2004. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3839>. Acesso em set 2015.

RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues; FRAULOB, Grauéron Mardine. Confisco e limites das sanções tributárias: aspectos constitucionais. **Rev. Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 77, p. 202-214, dez. 2007.

RIO DE JANEIRO (Estado). **Constituição do Estado do Rio de Janeiro**, 5 de outubro de 1989. Rio de Janeiro: ALERJ, 2000. Disponível em: <http://www2.cbmerj.rj.gov.br/legislacoes/Constituicoes/Constituicao_%20do_%20Estado_do_%20Rio_de_Janeiro-2000.pdf>. Acesso em: dd mmm aaaa.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direitos fundamentais do contribuinte**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2000. (Pesquisas Tributária, 6). Trabalhos apresentados no XXV Simpósio de Direito Tributário.

Camila de Souza Silva Mendonça

Graduação (2010) em Direito pela UERJ. Pós-graduação (2015) em Direito Empresarial pelo IBMEC. Petrobras. JURIDICO/GG-MAT/JTRIB/ATEM - Rio de Janeiro, RJ - camila.ssilva@petrobras.com.br.