



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
ERIKA FERNANDA LEITE DE MELO**

## **O EFEITO CONFISCATÓRIO NAS MULTAS TRIBUTÁRIAS**

**Juiz de Fora  
2019**

**ERIKA FERNANDA LEITE DE MELO**

**O EFEITO CONFISCATÓRIO NAS MULTAS TRIBUTÁRIAS**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora  
2019**

## **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**ERIKA FERNANDA LEITE DE MELO**

### **O EFEITO CONFISCATÓRIO NAS MULTAS TRIBUTÁRIAS**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

---

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello  
Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF

---

Professor Mestre Leandro Oliveira Silva  
Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF

---

Professor Especialista Aloísio da Silva Lopes Júnior  
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC–MG

PARECER DA BANCA

( ) APROVADA

( ) REPROVADA

Juiz de Fora, 04 de novembro de 2019.

# O EFEITO CONFISCATÓRIO NAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Erika Fernanda Leite de Melo<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo pretende analisar o princípio constitucional do não confisco, cujo escopo é limitar o poder estatal de tributar, aplicado às multas tributárias considerando a natureza destas multas, moratórias ou punitivas e também a infração tributária que as originou decorrente do descumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias. Princípio este que permite que a atuação estatal não cause prejuízos desproporcionais ao patrimônio do cidadão/contribuinte. Aliada a esta perspectiva, tenciona-se também discutir critérios que vêm sendo adotados pelo Supremo Tribunal Federal para estabelecer um limite quantitativo que configure efeito confiscatório nas multas tributárias, uma vez que o ordenamento jurídico é silente no tocante a este limite. Para a análise em questão, foram utilizados a metodologia bibliográfica e crítico dialética e o neoconstitucionalismo como marco teórico. Por fim, este artigo pretende apresentar propostas para a quantificação no percentual aplicado às multas tributárias que, caso sejam ultrapassados, poderiam configurar efeito confiscatório. Dessa forma, poder contribuir para possibilidades de transparência na aplicação das multas e na salvaguarda do direito do cidadão de não ter seu patrimônio confiscado pela arbitrariedade do Estado.

Palavras-chave: Multas tributárias com efeito confiscatório. Princípio do não confisco. Limite quantitativo das multas tributárias.

**ABSTRACT:** *This article intends to analyze the constitutional principle of non-confiscation, whose scope is to limit the state power to tax, applied to tax fines considering the nature of these fines, moratorium or punitive and also the tax infraction that originated them due to the breach of the main tax obligations. and accessory. This principle allows state action not to cause disproportionate damage to the assets of the citizen / taxpayer. Allied to this perspective, it is also intended to discuss criteria that are being adopted by the Federal Supreme Court to establish a quantitative limit that configures a confiscatory effect on tax fines, since the legal system is silent regarding this limit. For the analysis in question, we used the bibliographic and dialectical critical methodology and neoconstitutionalism as a theoretical framework. Finally, this article intends to present proposals for the quantification of the percentage applied to tax fines that, if exceeded, could constitute a confiscatory effect. Thus, being able to contribute to the possibility of transparency in the application of fines and in safeguarding the right of citizens not to have their assets confiscated by the arbitrariness of the State.*

*Keywords: Tax fines with confiscatory effect. Non-confiscation principle. Quantitative limit of tax fines.*

---

<sup>1</sup>Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora.

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO. 2. A TRIBUTAÇÃO COMO RECEITA PÚBLICA E O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 3. INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES E O EFEITO DO NÃO CONFISCO NAS MULTAS PECUNIÁRIAS. 4. O EFEITO NÃO CONFISCATÓRIO NAS MULTAS TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 5. A MULTA TRIBUTÁRIA E SUA NATUREZA: PROPOSTAS PARA EVITAR O EFEITO CONFISCATÓRIO. 5. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

## **1 INTRODUÇÃO**

O Estado necessita de obtenção de receitas para que as necessidades da sociedade sejam atendidas e a tributação tem um destaque nesta arrecadação, por isso, os entes da Federação (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) têm legitimidade para cobrar tributos. Não obstante, eles não detêm uma liberdade absoluta, tendo, por exemplo, o cuidado em não atingir a patrimonialidade do cidadão/contribuinte de forma a causar prejuízos que vão além do que ele possa suportar. Não pode utilizar suas prerrogativas com intuito confiscatório.

Este artigo abordará esta limitação, que constitui o princípio do não confisco. Sob o prisma doutrinário, este princípio será analisado sob o aspecto conceitual, levantando questões relacionadas à sua aplicação e ao seu alcance, considerando sua extensão também às multas tributárias, apesar de o campo normativo se referir apenas aos tributos. Para compreender este tipo de penalidade, é necessário trazer à discussão o que a doutrina e a legislação consideram que sejam obrigações tributárias e qual a consequência do descumprimento, ressaltando o aspecto pecuniário.

Destaca-se também neste artigo a necessidade de que seja apurado um limite quantitativo a ser aplicado às multas tributárias segundo o qual, se ultrapassado, constitui efeito confiscatório, uma vez que o ordenamento pátrio não faz essa delimitação. O Supremo Tribunal Federal possui diversos julgados que, aliado ao reconhecimento da aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias, buscam estabelecer critérios para que seja reconhecido um percentual aplicado às multas que configure efeito confiscatório. Tais discussões na Suprema Corte resultam em entendimentos que versam sobre esta aplicação relacionada à natureza da multa tributária, ou seja, se moratória ou punitiva.

No intuito de ampliar o campo de possibilidades para a apuração desse limite quantitativo, este artigo apresenta propostas de estabelecer um percentual sobre as multas tributárias para servir de parâmetro segundo o qual, se ultrapassado poderá restar configurado

um confisco no patrimônio do contribuinte. Estas propostas consideram a natureza das multas tributárias, ou seja, se possuem caráter moratório, advindo do inadimplemento da prestação de pagar, ou de característica punitiva, consequência de uma infração tributária cometida de forma culposa ou dolosa, estabelecendo para as multas punitivas uma classificação quanto à intensidade proveniente do tipo de infração cometida. Além disso, estas propostas também consideram uma gradação nestes percentuais ligada a aspectos temporais no caso de mora e às características do sujeito passivo da relação jurídica, no caso das multas de caráter punitivo.

O marco teórico é o neoconstitucionalismo, uma vez que os preceitos constitucionais visam à concretização de direitos fundamentais, de modo que, como meio de garantir que o cidadão não seja prejudicado em sua patrimonialidade, este artigo destaca o princípio constitucional do não confisco como norte para a criação e aplicação das regras jurídicas pelo intérprete do direito. A metodologia empregada neste artigo tem cunho qualitativo utilizando dos recursos de revisão bibliográfica e de crítica dialética ao fazer uma análise doutrinária e jurisprudencial da aplicação deste princípio às multas tributárias.

## **2 A TRIBUTAÇÃO COMO RECEITA PÚBLICA E O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

A existência de tributos remonta de tempos imemoriais, desde a voluntariedade dos cidadãos em um Estado Patriarcal até a compulsoriedade nos dias atuais. Mas a realidade do aparato estatal vem sendo transformada nas últimas décadas, principalmente após a metade do século XX, cujo foco se voltou para um caráter social, se opondo ao liberalismo até então dominante (TORRES, 2011). Sendo o Estado de direito não mais adstrito a ele e ao indivíduo, a realidade congrega agora a liberdade com a participação e a solidariedade, tendo os fins e objetivos estatais políticos e econômicos visando ao atendimento das necessidades sociais que só podem ser financiados pelos ingressos nas receitas públicas (TORRES, 2011).

Aliada a esta perspectiva, a ideia de que a máquina estatal visa a garantir os direitos fundamentais dos cidadãos que constituem o Estado, para manter instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos, a tributação se destaca em um papel primordial, uma vez que a arrecadação dos tributos é a principal fonte de receita do Estado (TORRES, 2011). Alguns autores ressaltam a importância do dever constitucional de todos os cidadãos contribuírem para que as necessidades públicas sejam atendidas, se opondo a uma ideia de rejeição à tributação, como Leandro Paulsen (2017):

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de direito democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas (PAULSEN, 2017, p. 19).

Segundo Octavio Fischer (2004), o Estado precisa de receita para realizar e proteger os direitos fundamentais e o tributo é a receita mais importante para este fim. Entretanto, esta necessidade de solidariedade social em prol do atendimento aos direitos fundamentais da sociedade não pode ser utilizada como instrumento para que haja uma sobrecarga desnecessária para os cidadãos. Deve haver uma preocupação com uma tributação adequada, que também encontra respaldo nos direitos fundamentais. Como Elizabeth Rosa de Mello (2013) acentua: “Uma tributação adequada é uma tributação justa, aceita por todos os cidadãos como necessária à manutenção do interesse público e social, a suprir as necessidades públicas, por isso, é eleita como Direito Fundamental” (MELLO, 2013, p. 23).

A autora destaca a importância de considerar dentro da ideia de uma tributação justa, com respeito aos direitos fundamentais, que o contribuinte tem o direito de ser tributado de acordo com a sua capacidade contributiva (MELLO, 2013).

A tributação não é novidade das sociedades atuais e nem das constituições contemporâneas. A atual Constituição Federal (BRASIL, 1988) trata da distribuição de competências do poder de tributar, divididas entre os entes da Federação. Esta outorga de competências, naturalmente, não é sem fronteiras. A própria Constituição Federal (BRASIL, 1988) fixa vários balizamentos, verdadeiras “barreiras” a este poder de tributar, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos correspondem às chamadas limitações do poder de tributar.

Segundo Aliomar Baleeiro (2007), as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar se destinam a resguardar os cidadãos de eventuais abusos da máquina estatal. O sistema tributário é um movimento de uma complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.

A face mais visível do poder de tributar encontra-se desdobrado em princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias. Essa matéria é objeto de seção

específica da Constituição Federal (BRASIL, 1988), nos artigos 150 a 152, no título “Das limitações do Poder de Tributar” no capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional. Ressalta-se que tal matéria não se esgota nesta seção, havendo outros dispositivos que tratam do assunto.

Segundo Luciano Amaro (2014):

Costuma-se chamar de “princípios”, também por comodidade didática, uma série de proposições que, em rigor, nem sempre correspondem a meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes, ainda, para sua plena concretidade, do desdobramento em normas. O valor da justiça começa a concretizar-se por meio de um feixe de princípios (entre os quais o da igualdade), que, no estágio subsequente, vai desdobrar-se em normas que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor (AMARO, 2014, p. 124).

Através da interpretação do artigo 152 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) é possível verificar alguns princípios que, mesmo não estando diretamente relacionados aos direitos fundamentais, possuem a propriedade de garantir o mandamento do valor da justiça, não permitindo o excesso da parte do Estado na vida particular do indivíduo (AMARO, 2014).

Dentre os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar está o princípio do não confisco ou princípio da vedação de tributo confiscatório. É da natureza constitucional que a carga tributária imposta ao contribuinte seja plausível, razão pela qual o constituinte quis limitar o poder de tributar, particularmente no que tange o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

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).

E para compreender este mandamento, é importante entender sua relação com o direito de propriedade. A Carta Magna (BRASIL, 1988) assegura a todos o direito de propriedade<sup>2</sup>, mas apesar do proprietário poder dispor livremente de seu patrimônio, este

---

<sup>2</sup>Art 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXII - é garantido o direito de propriedade (BRASIL, 1988).

Art 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

direito não é absoluto, pois é limitado de acordo com o crescimento e complexidade da sociedade (NAKAGAKI, 2010). Segundo Ricardo Lobo Torres (2011), a relação entre a propriedade e o direito tributário é dialética, enquanto esta fornece o substrato por excelência para a tributação, ela está protegida qualitativamente e quantitativamente contra o tributo, não podendo ser objeto de incidência fiscal discriminatória.

Ruti Kazumi Nakagaki (2010) entende que a tributação no Estado de Direito permite que o Estado participe da riqueza privada dos cidadãos, por meio de lei que é justificada pelo interesse público de manutenção do Estado, atendendo à relevância da prestação dos serviços. No entanto, a atuação estatal não é ilimitada, pois o tributo, enquanto parcela do contribuinte, não pode significar devastação do seu patrimônio. Esta é a ótica do princípio da vedação ao confisco.

Esta “invasão” no patrimônio do contribuinte, ao mesmo tempo que é autorizada pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), é também por ela limitada. De acordo com Luciano Amaro (2014):

É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória (AMARO, 2014, p. 151).

O texto da Lei Maior (BRASIL, 1988) repugna o tributo com efeito confiscatório, ou seja, a utilização de tributos que absorveriam parte considerável do valor da propriedade, aniquilariam o contribuinte ou impediriam exercício de atividade lícita e moral. Ou seja, a vedação do confisco resguarda o direito de propriedade (NAKAGAKI, 2010).

É certo que como princípio constitucional, existe um questionamento que paira nos textos doutrinários e nas diversas jurisprudências: qual é o limite quantitativo para a cobrança dos tributos para que não configure efeito confiscatório? Segundo Ricardo Lobo Torres (2011): “A vedação de tributo confiscatório se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança” (TORRES, 2011, p. 66). Para este autor, esta “imunidade” se refere a uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada.

Para Luciano Amaro (2014), algumas situações são expressivas na caracterização de confisco, exemplifica com um imposto que absorva toda a renda do contribuinte ou um tributo que tomasse parcela substancial do patrimônio do indivíduo. Mas qual seria o II - propriedade privada (BRASIL, 1988).

percentual que passa a configurar efeito confiscatório? Este é, sem dúvida, um dos principais questionamentos ao analisar este princípio.

Segundo Leniederson Rosa Pinto (2016) as limitações ou barreiras constitucionais, que são os limites conferidos pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) quando do exercício de sua competência tributária, também possuem um alcance quanto à proporcionalidade das sanções aplicáveis. Quando há um ilícito tributário, a sanção deve ser aplicada com observância à lei, respeitando de forma irrestrita o ordenamento jurídico constitucional.

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm substanciado que o princípio do não confisco também se aplica às infrações e multas tributárias, tal discussão será abordada nos próximos itens deste trabalho.

### **3 INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES E O EFEITO DO NÃO CONFISCO NAS MULTAS PECUNIÁRIAS**

Antes de adentrar no assunto referente às infrações e multas tributárias é necessário tecer algumas considerações a respeito das obrigações no Direito Tributário, considerando as relações jurídicas tributárias. Estas relações são liames subjetivos criados sempre a partir de normas legais que imporão aos cidadãos/contribuintes as obrigações tributárias. Segundo Luciano Amaro (2014) a obrigação tributária como relação jurídica designa o vínculo que adstringe o credor a uma prestação a que o devedor está adstrito. A natureza da prestação, que também tem seu escopo ligado às obrigações em geral, pode assumir a forma de dar, fazer ou não fazer, e em Direito Tributário, tem seu conteúdo pertinente a um tributo. De acordo com Leniederson Rosa Pinto (2016) essas relações jurídico tributárias:

[...] constituem ora da imposição de pagar tributos, ora dos meios necessários ao recolhimento daqueles, além de impor rotinas que visam propiciar maior fiscalização dos atos dos contribuintes para viabilizar ao Fisco a arrecadação (PINTO, 2016, p. 14).

Dentro dessa perspectiva, as obrigações podem assumir características que as definem como principais e acessórias. Segundo o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

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.

2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

Como pode-se apreender, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) discrimina as obrigações pelo seu objeto ser ou não de conteúdo pecuniário, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária). Alguns autores como Luciano Amaro (2014) destacam as críticas que a doutrina aponta ao fato de o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) incorporar no conceito de obrigação tributária algo que não é tributo, mas sanção administrativa.

Pode-se inferir que as obrigações possuem natureza contributiva (pagar tributo) e natureza de colaboração (de caráter formal ou instrumental, como as obrigações acessórias). Ressalta-se que, tendo o Estado – através da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – prerrogativa constitucional de instituir impostos, toda relação tributária existente entre os cidadãos e o Estado é permeada pela legalidade máxima, no sentido de que, todas as obrigações tributárias deverão ser instituídas por lei contendo todos os elementos obrigatórios (PINTO, 2016). Quando há um cometimento de infrações à legislação tributária, surgem as relações de natureza punitiva (ou sancionadora), conforme entende Leandro Paulsen (2017):

A aplicação de penalidades está fundada, mediatemente, no dever de cumprir as leis e, diretamente, na lei que impõe a penalidade associada à que impõe a obrigação contributiva ou de colaboração descumprida. Tem como finalidade inibir e reprimir a prática de ilícitos (PAULSEN, 2017, p. 201).

Apesar do termo sanção ter sentidos diversos na doutrina, em matéria tributária, ela se apresenta como uma forma de desestimular comportamentos ilícitos, ou mesmo para compelir o contribuinte inadimplente a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, e a penalidade aplicada poderá ser pessoal ou recair sobre o patrimônio desse (PINTO, 2016).

Em Direito Tributário, a infração pode acarretar diferentes consequências. Se há a falta de pagamento, o sujeito ativo (credor) tem o direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido e de impor uma sanção que traduza um valor monetário proporcional ao montante do tributo, e no caso de se tratar de um mero descumprimento de obrigação formal (obrigação acessória), a consequência deveria ser a aplicação de uma sanção também de caráter pecuniário ao infrator (AMARO, 2014).

Quando há uma violação à legislação tributária surge uma penalidade que, segundo o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), se apresenta como obrigação principal, por se tratar de valor em dinheiro. Como caráter pecuniário, também se sujeita aos limites constitucionais quanto à invasão ao patrimônio dos contribuintes. A penalidade mais comum em matéria tributária é a multa imposta no caso de mora ou de infrações tributárias, ou ainda, de simples descumprimento de obrigações acessórias (PAULSEN, 2017). Segundo Aliomar Baleeiro (2007), tanto as multas e penalidades pecuniárias, como os tributos devem ser proporcionais, razoavelmente quantificados.

Nesse diapasão, na busca de uma tributação justa, não somente os tributos, mas também as penalidades pecuniárias aplicadas devem buscar uma proporcionalidade quanto à invasão ao patrimônio do contribuinte. Para Elizabete Rosa de Mello (2013): “[...] também deve existir o Direito Fundamental a uma Tributação Justa quando o contribuinte efetua o pagamento das multas tributárias em decorrência de ter praticado infrações tributárias” (MELLO, 2013, p. 73). No mesmo sentido, Lienderson Rosa Pinto (2016):

Em termos de sanções aplicáveis quando do descumprimento de normas tributárias, o Estado também deve observar os limites, que se mostram como garantias do cidadão para frear a sanha arrecadatória e punitiva estatal. Se há prática de ilícito tributário, a sanção deve ser aplicada com observância à lei, com observância irrestrita ao ordenamento jurídico constitucional (PINTO, 2016, p. 79).

Como já discutido no item 2 do presente artigo científico, no intuito de limitar o poder de tributar, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) trouxe o efeito não confiscatório como princípio a ser seguido pelos entes federativos. Porém, ressalta-se que enquanto a vedação de efeito confiscatório na instituição ou majoração de tributos decorre diretamente do texto constitucional (BRASIL, 1988) – art 150, IV – com relação às multas, há a aplicação da proporcionalidade das penas e do princípio da vedação do excesso (PAULSEN, 2017).

Todavia, a aplicação de tal princípio às multas tributárias gera discordâncias na própria doutrina. Isso devido ao fato do art. 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) fazer menção aos tributos, e estes, não constituírem sanção de ato ilícito, já que o ilícito tributário é a origem da sanção ou multa tributária. O que se tem observado é que cada vez mais autores, como Luciano Amaro (2014) e Leandro Paulsen (2017) se colocam em uma posição favorável à aplicação também às multas do princípio do não confisco. Segundo Lienderson Rosa Pinto (2016):

A quantidade de normas sancionadoras e pluralidade dos tipos de sanções criadas pelos três entes federados suscitaram, na doutrina e na jurisprudência, diversos questionamentos, desde a natureza jurídica da sanção à sua aplicação e limitação a partir da concepção normativa dos princípios como normas limitadoras do poder de tributar estatal, freando a ação por vezes violadora dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos/contribuintes (PINTO, 2016, p. 137).

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que a vedação do efeito confiscatório também se aplica às multas pelo descumprimento da legislação tributária e tem conferido interpretação extensiva ao artigo 150, inciso IV da Constituição Federal (BRASIL, 1988), conforme será tratado no próximo item deste artigo.

#### **4 O EFEITO NÃO CONFISCATÓRIO NAS MULTAS TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

A discussão acerca do efeito confiscatório nas multas tributárias não é um fenômeno recente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, e nem mesmo se esgota nas decisões contemporâneas. A primeira menção a esta discussão ocorreu em um julgado do Recurso Extraordinário nº 55906/SP (BRASIL, 1965), tendo como relator o Ministro Luiz Gallotti que, embora a discussão primordial fosse a possibilidade de redução da multa pelo Poder Judiciário, ele foi um dos marcos inaugurais para o estudo da proporcionalidade ao valor da multa, para que não atingisse de forma excessiva o patrimônio do contribuinte.

A respeito da possibilidade da redução do valor da multa por via judicial, julgados posteriores revelaram que esta premissa desenvolvida pela Corte foi se tornando assente, possibilitando que, no caso concreto o juiz, entendendo ser confiscatório o valor da multa, poderá reduzir ou até mesmo cancelar a multa aplicada. Entende-se não haver uma violação à harmonia do três poderes, mas uma mitigação do princípio da legalidade na aplicação do direito, em que pese a prudência do Poder Judiciário.

Ainda sobre o posicionamento da Suprema Corte, alguns julgados tiveram importância na construção jurisprudencial, como a menção na decisão do RE 74.762/ SP (BRASIL, 1973), feita pelo Ministro até então, Aliomar Baleeiro, que a multa fiscal não poderia superar o valor do tributo. Nas décadas seguintes, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento da aplicação do efeito do não confisco também às multas tributárias. Em seu voto em decisão de agravo interno, julgado em 30 de abril de 2019, o Min. Roberto

Barroso reitera a posição ora suscitada desta Corte, ao afirmar a aplicação deste princípio às multas tributárias, conforme a ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO. PRESUNÇÃO DE CERTEZA, EXIGIBILIDADE E LIQUIDEZ. APRESENTAÇÃO DE MEMÓRIA DISCRIMINATIVA DO CÁLCULO. DESNECESSIDADE. ART. 6o, DA LEF. MULTA MORATÓRIA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO PARA 20%. TAXA SELIC. LEGALIDADE. APLICAÇÃO CUMULATIVA. NÃO COMPROVAÇÃO. ANATOCISMO. NÃO COMPROVAÇÃO. PROVIMENTO EM PARTE. [...] 5. **A multa impugnada na CDA tem o objetivo educativo e repreensivo, visando à não reincidência na conduta ilícita por parte do devedor. É necessário, então, que seja atribuído um valor razoável, a fim de obter resultados esperados, do percentual para 20% do valor do débito demonstrado na CDA,** (AgR n° 1076684/CE, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, Julgado em 30/04/2019, DJe 06/05/2019), (grifo nosso).

Observa-se que os julgados da Corte apontaram para o posicionamento da aplicação da razoabilidade e proporcionalidade também às multas tributárias e não apenas aos tributos, caracterizando uma interpretação extensiva ao art. 150, inciso IV da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Corroborando a este aspecto, em decisão recente, em sede de Recurso Extraordinário, em seu voto, o Min. Relator Edson Fachin assim observa que o:

[...] o acórdão recorrido não divergiu da compreensão jurisprudencial segundo a qual a limitação constitucional ao poder de tributar referente ao princípio do não confisco aplica-se às multas decorrentes da inadimplência fiscal (RE n° 1142377/MG, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 01/08/2018, DJe 03/08/2018).

O texto da ementa da ADI-MC 1075 (BRASIL, 1998), de relatoria do Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, retrata a posição do Supremo Tribunal Federal:

[...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República.

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão 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 (MC-ADI 1075, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, julgado em 17/06/1998, DJe 24/11/2006).

É oportuno citar, as palavras do mencionado Ministro, em sede de decisão de Embargos de Declaração, proferida em 01 de março de 2016, que deferiu o pedido de reconhecimento do efeito confiscatório em multa moratória aplicada, no seguinte sentido:

Observo, por relevante, que a orientação que venho de referir constitui diretriz prevalecente na jurisprudência desta Corte, na linha de sucessivos julgados, monocráticos e colegiados, proferidos a respeito do tema em causa, os quais reconhecem a plena legitimidade da incidência do postulado constitucional da não confiscatoriedade sobre as próprias multas tributárias (ARE nº 771921/GO, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, julgado em 24/10/2013, DJe 29/10/2013).

A respeito das multas tributárias consideradas confiscatórias, em diversos julgados observa-se que a Suprema Corte tem enfrentado valores muito elevados dessas multas. Ao julgar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075 (BRASIL, 1998) cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, o Supremo Tribunal Federal determinou a suspensão do art 3º, parágrafo único, da Lei nº 8.846/1994, que instituíra multa de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado.

Destaca-se que, julgados como o RE nº 989691/PE (BRASIL, 2018), a Suprema Corte não desconsidera que a multa possui um valor sancionatório necessário. Em seu voto, o Relator Ministro Gilmar Mendes ressalta que a aplicação da multa moratória cumpre uma função de desencorajar a elisão fiscal. Ele destaca que, por um lado a multa não pode ser pífia, porém não pode haver um caráter confiscatório, coadunando com o posicionamento da Corte à vedação do confisco nas multas tributárias.

Ressalta-se que, sobre o efeito confiscatório nas multas, atualmente se encontram três temas de repercussão geral que aguardam desfecho nas discussões. O primeiro nos autos do RE nº 882.461/MG, Rel. Min Luiz Fux, em que a Corte examinará o tema nº 816, relacionado aos limites para a fixação da multa fiscal moratória. Também no RE nº 736.090/SC, Rel. Min Luiz Fux, será discutido o tema nº 863, e trata da questão relativa aos limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio. E por último, o Plenário discutirá o tema nº 487 nos autos do RE 640.452/RO, Rel. Min. Roberto Barroso, referente ao entendimento de que a multa por descumprimento de obrigações acessórias decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% e 40% possui caráter

confiscatório (RE nº 1161208/RS, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 26/11/2018, Dje 30/11/2018).

Estes temas que se encontram em discussão no Pretório excelso revelam que, embora pacificada a aplicação do efeito do não confisco às multas tributárias, outro aspecto chama a atenção deste Tribunal: qual valor quantitativo da multa tributária para ser considerado confiscatório ao patrimônio do contribuinte? Ao analisar julgados desta Corte, é possível identificar uma busca por critérios objetivos e um posicionamento que se relaciona com o caráter pedagógico da multa.

Para tentar compreender como a discussão sobre este aspecto se desenvolveu no âmbito da Suprema Corte, faz-se necessário levantar algumas considerações sobre as multas tributárias, principalmente, no tocante ao caráter adotado pela Corte quanto a suas origens. É possível apreender dos julgados referentes ao tema, que este tribunal adota a classificação mais tradicional, que destaca três classes de multa: moratórias, de ofício e isoladas. Segundo Leandro Paulsen (2017):

As multas moratórias constituem penalidades aplicadas em razão do simples atraso no pagamento de tributo. As multas de ofício são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo, mediante omissão ou fraude. As multas isoladas, por sua vez, são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo (PAULSEN, 2017, p. 236).

Por sua vez, ao analisar a jurisprudência do STF é possível que a dosimetria do princípio do não confisco mostre uma faceta mais ou menos gravosa conforme o caráter pedagógico da sanção e o prejuízo por ela causado. Sendo as multas moratórias um desestímulo ao atraso e ao passo que as punitivas revelam um caráter mais gravoso, não seria razoável adotar o mesmo parâmetro para as duas, motivo pelo qual, a Suprema Corte tem adotado sistemáticas diferenciadas no tocante ao efeito confiscatório.

Apesar do princípio do não confisco ainda não ter linhas demarcatórias objetivamente definidas, seu conteúdo vem sendo construído ao longo do tempo. Restou assente durante muitos anos no âmbito do Supremo Tribunal Federal que configuraria efeito confiscatório as multas que ultrapassagem 100% do valor do tributo. É o que pode ser extraído da seguinte ementa do julgado sob a relatoria do Min Ricardo Lewandowski:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III – Agravo regimental improvido (AgR nº 748257/SE, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 22/05/2013, Dje 24/05/2013).

Verifica-se que após decisão de um Agravo Regimental proferida em 2015, o entendimento do limite da multa para não configurar efeito confiscatório se manteve com relação à multa de ofício, ou seja, será confiscatória àquela que exceder a 100%. Já com relação à multa de mora, devida ao inadimplemento do pagamento e sem que haja um procedimento fiscalizatório do Fisco, se ultrapassado o limite de 20%, terá efeito confiscatório. É o que pode ser depreendido da ementa do referido recurso:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20% (AgR nº 727872/RS, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, julgado em 28/04/2015, Dje 30/04/2015).

Foi possível identificar tal entendimento em julgados posteriores. Na decisão em sede de agravo interno, o Rel. Min. Roberto Barroso ao corroborar com tal posição, afirma que esse é o entendimento da Suprema Corte. É o que pode ser inferido do voto em decisão monocrática:

[...] o Fisco está cobrando multa moratória acima do patamar de 20%, o que não se coaduna com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF). O acórdão impugnado está, portanto, em conformidade com a jurisprudência do STF, inclusive no que concerne à aplicação do não confisco às multas tributárias (AgR nº 1076684/CE, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, julgado em 30/04/2019, Dje 06/05/2019).

Apesar da busca por estabelecer critérios objetivos para a determinação do quantitativo que caracteriza efeito confiscatório, é certo que este assunto não está pacificado e nem há previsão normativa que coaduna com tal necessidade. O presente artigo busca correlacionar algumas possibilidades para que este efeito seja evitado.

## **5 A MULTA TRIBUTÁRIA E SUA NATUREZA: PROPOSTAS PARA EVITAR O EFEITO CONFISCATÓRIO**

Diante da ausência, no plano normativo, de critérios objetivos e de um tratamento mais padronizado, ressalta-se a contribuição que a doutrina e a jurisprudência vêm trazendo para a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias. Apesar do critério utilizado pelo Supremo Tribunal Federal estudado no item anterior, demonstrar uma preocupação em estabelecer diferentes critérios com relação à natureza da sanção punitiva, outros aspectos devem ser considerados, como a origem do não cumprimento da obrigação, seja ela principal ou acessória.

A discussão que se encerra tanto no campo doutrinário, quanto jurisprudencial, é estabelecer o limite quantitativo no qual se verifica um caráter confiscatório no poder sancionador. Apesar da Constituição Federal (BRASIL, 1988) não trazer expressamente este limite, é através de uma interpretação de todo o seu escopo que se abstrai fundamentos que possam direcionar esse *quantum* (NOBRE, 2015). Como um de seus pressupostos balizares, a Carta Magma (BRASIL, 1988) ao definir o Brasil como Estado Democrático de Direito, traz a necessidade de serem conjugados, o pluralismo político, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa, buscando-se assim a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (NOBRE, 2015). Somando-se a isso, de acordo com Elizabete Rosa de Mello (2013):

[...] a base para o critério de aferição das multas tributárias (moratórias ou punitivas) está na própria Constituição, devendo ser arbitradas de forma justa, de acordo com os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco e boa-fé objetiva, sob pena de enriquecimento ilícito por parte dos entes Federativos (MELLO, 2013, p. 80).

Considerando que deva existir uma tributação justa, com base em fundamentos e princípios constitucionais, este artigo buscou relacionar duas propostas que se complementam no tocante a estabelecer um limite quantitativo ao valor da multa tributária que não se caracterize confiscatória para o contribuinte.

A primeira proposta é da autora Elizabete Rosa de Mello (2013), que ressalta que, apesar da lei não fazer distinção entre multas moratórias e multas punitivas, elas devem receber tratamento diferenciado quanto à sua natureza. As multas moratórias possuem natureza civil, são sanções legais de natureza pecuniária, exigidas pela falta de pagamento do tributo no prazo que a lei estabelece (MELLO, 2013).

Ao considerar que a multa moratória se coaduna com a ideia de uma inadimplência na prestação de pagar, é plausível que a ela se dê o tratamento que o Direito Civil oferece nos casos em que o devedor é inadimplente. Elizabete Rosa de Mello destaca ainda que:

A mora origina-se do direito das obrigações e aplica-se a todas as hipóteses de obrigação de fazer, em especial às obrigações de pagar, como é o caso da obrigação tributária. O contribuinte que deixa passar o prazo legal para o pagamento encontra-se em mora (MELLO, 2013, p. 100).

Segundo Elizabete Rosa de Mello (2013), a multa moratória tem natureza jurídica indenizatória, por isso, o percentual aplicado não pode ser superior àquele que é empregado nas relações jurídicas contratuais, sendo aconselhável um valor que não exceda a 10% mensal sobre o valor do tributo.

Simone Cruz Nobre (2015) ressalta ainda que, quando o legislador cria as figuras típicas de infração, decorrentes do descumprimento de uma obrigação principal ou acessória, deveria diferenciar, na aplicação da multa, as situações em que o contribuinte não realizou o recolhimento do imposto até o limite final do prazo e nos casos de erro agindo de boa-fé objetiva, daquelas em que o sujeito passivo omite, propositadamente, algumas receitas com objetivo de recolher quantia menor que a devida ou até mesmo em condutas infracionais praticadas com o ânimo de dificultar, sonegar ou fraudar.

Neste sentido, como segunda proposta, no caso das multas com natureza punitiva, este artigo acede com as autoras Elizabete Rosa de Mello (2013) e Simone Cruz Nobre (2015) ao relatarem que deveria ser observado um grau de reprovação das condutas conforme os princípios da proporcionalidade e do não confisco e também do princípio da igualdade no tratamento tributário. Segundo esta proposta, conforme o grau de intensidade se torne maior, ou seja, de leve a grave, os percentuais das multas de caráter punitivo teriam uma gradação.

Dessa forma, este artigo traz uma classificação de intensidade e um parâmetro de porcentagens a ser aplicado às multas tributárias moratórias de acordo com a temporaneidade da mora e às punitivas segundo a natureza da infração cometida, estabelecendo um limite

segundo o qual, se ultrapassado, constitui efeito confiscatório. Tal classificação se encontra na tabela abaixo:

Tabela 1 – Parâmetro de porcentagens aplicadas às multas tributárias conforme a intensidade da infração

<b>Espécie de multa</b>	<b>Infração relacionada</b>	<b>Intensidade da infração</b>	<b>Porcentagem aplicada</b>
<b>Moratória</b>	Não recolhimento do tributo no prazo previsto em lei.	Leve Média Grave	De 0% até 10%
<b>Punitiva</b>	Descumprimento de obrigação acessória, de forma culposa.	Leve	De 10% até 20%
<b>Punitiva</b>	Descumprimento de obrigação acessória, de forma dolosa.	Média	De 20% até 50%
<b>Punitiva</b>	Sonegação ou fraude fiscal.	Grave	De 50% até 100%

Fonte: Tabela elaborada pela autora desse artigo

A espécie de multa moratória está relacionada com o descumprimento da prestação de pagar no prazo legal e, considerando sua natureza indenizatória proveniente da falta de prestação de pagar, a proposta é que ela se coadune com um percentual que não ultrapasse 10% mensais sobre o valor do tributo. O intervalo entre as porcentagens é devido à variação temporal, ou seja, proporcional à quantidade de dias de atraso no pagamento durante o mês. A intensidade terá variações objetivas conforme a mora, ou seja, é considerada leve o atraso que não ultrapasse 10 dias, e será média caso não configure mais de 20 dias de atraso e caso ultrapasse, será considerada grave.

Com relação à espécie de multa punitiva, este artigo a classifica conforme três tipos de infrações relacionadas. A primeira, de intensidade leve, está adstrita ao descumprimento de obrigações acessórias de forma culposa, ou seja, na ocorrência de situações que levam o sujeito passivo de boa-fé objetiva ao erro. Já o descumprimento de obrigações acessórias de forma dolosa, de intensidade média, o sujeito passivo age de má-fé.

E por último com relações às infrações de intensidade mais grave, que caracterizam ilícitos penais<sup>3</sup>, como sonegação e fraude fiscal.

No entendimento de Simone Cruz Nobre (2015), além do tipo e da gravidade, outros aspectos também deveriam ser considerados para aferição dos percentuais da multa punitiva, como aqueles relativos ao sujeito passivo.

É razoável tratar que, como aspecto punitivo, haveria de ser considerada a individualização da penalidade, que no caso está relacionada a esta espécie de multa. Para atender a este aspecto, ao percentual da gravidade é aplicada uma tabulação que considera situações agravantes e situações atenuantes. Diante disto, propõe-se considerar um intervalo de gradação nos percentuais aplicados. Estas situações são àquelas que se relacionam com a condição do sujeito passivo. É razoável considerar que contribuintes que recebam benefícios fiscais tenham um cuidado maior no não cometimento de ilícitos tributários. Além disso, em se tratando de pessoa jurídica, o tipo de atividade que está inserido também pode interferir neste cuidado, por exemplo, empresas que atuam no ramo de mineração, exploração, etc. As situações atenuantes podem estar relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias que não interferem de forma substanciada no recolhimento do tributo, como um equívoco no livro de registro contábil da empresa. Estes são alguns exemplos, mas outras situações podem advir na aplicação no caso concreto. A ideia ora apresentada pode ser abstraída do princípio da igualdade em matéria tributária, em que sujeitos iguais devem ser tratados igualmente e sujeitos diferentes devem ser tratados diferentemente.

As propostas presentes neste artigo podem ser um parâmetro para o legislador ou para o aplicador do direito. Dessa forma, poderia tornar a atividade estatal mais transparente e ao mesmo tempo facilitadora das garantias fundamentais dos cidadãos, que entre elas, está a de não ter seu patrimônio invadido de forma confiscatória e também não ser surpreendido com valores decorrentes de uma arbitrariedade.

## **5 CONCLUSÃO**

O Estado necessita de recursos para atender às demandas da sociedade e neste cenário a tributação tem um papel primordial na obtenção destes recursos. Porém o poder de tributar o cidadão/contribuinte não pode adentrar na sua esfera patrimonial de forma a causar

---

<sup>3</sup>Os ilícitos penais tributários estão disciplinados, principalmente, na lei dos crimes contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137/90), no Código Penal Brasileiro (art. 334) e nas hipóteses que pode ser cominada a sonegação fiscal.

prejuízos severos a sua liberdade de propriedade. Coadunando com isso, o princípio do não confisco é uma limitação do poder de tributar e tem em seu escopo a prerrogativa de fazer com que o Estado não cause tais prejuízos.

É pacífico na doutrina e na jurisprudência que as multas tributárias, assim como os tributos, não podem ter efeito confiscatório para o contribuinte. No entanto, não há uma delimitação quantitativa no campo normativo, que evidencie este efeito. O Supremo Tribunal Federal por meio de diversos julgados tem o entendimento de que deve haver uma interpretação quanto à natureza jurídica da multa. A partir de 2015, o plenário considera ter efeito confiscatório o valor que exceda 20% nos casos de multa moratória. Já para as multas punitivas, esse valor limite é de 100%.

Muito embora a Suprema Corte discuta a natureza da multa tributária, há aspectos que deveriam ser considerados no tocante a esta natureza. Um deles resta na análise da multa moratória, pois sendo ela uma inobservância na prestação de pagar, deveria ter um tratamento equivalente da inadimplência no Direito Civil, cujo caráter é indenizatório. Com relação à multa punitiva, é relevante considerar qual o tipo de infração tributária que o sujeito passivo praticou, uma vez que, um erro em um preenchimento na documentação não tem o mesmo grau de reprovação que uma fraude fiscal, por exemplo.

Diante destas observações, este artigo trouxe propostas para considerar um percentual aconselhável que pode ser aplicado às multas moratórias e punitivas, no intuito de evitar o efeito confiscatório. Para as multas de caráter moratório, como constituem um inadimplemento na prestação de pagar o tributo, o percentual limite é de 10% mensais sobre o valor deste tributo. Após este limite, poderia ser considerado efeito confiscatório. Porém, não basta que seja considerado um limite, mas também uma gradação conforme o tempo em mora. Neste diapasão, propõe-se estabelecer uma variação de 0% a 10% relacionada à quantidade de dias de atraso no pagamento do tributo. Já com relação às multas de caráter punitivo, a proposta é considerar dois aspectos. O primeiro está relacionado com a intensidade da infração tributária, classificando-a em leve, média ou grave, considerando a forma culposa ou dolosa da conduta do sujeito passivo. A intensidade leve considera um limite de 20%, a média 50% e a grave 100%. Ao ultrapassar estes percentuais, poderia ser multa com efeito de confisco. O outro aspecto está associado às características do sujeito passivo, como forma de individualização da penalidade, considerando situações agravantes e atenuantes. Dessa forma,

assim como foi proposta uma gradação nas multas moratórias, aqui também há esta aplicação, porém com considerações adversas, associadas a estas características do sujeito passivo.

Este artigo levantou algumas possibilidades e estratégias que podem auxiliar tanto o legislador quanto o aplicador do direito, contribuindo para que a atuação fiscal se dê com transparência e respeitando o direito do cidadão/contribuinte de não ter seu patrimônio invadido pela arbitrariedade da atividade estatal.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30 set. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.174, 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. Brasília, DF: Presidência da República, [2007]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 10 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI-MC 1075/DF**. Relator: Celso de Melo. Diário de Justiça, Brasília, DF, 17 jun. 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114> . Acesso em: 20 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 771921/GO**. Relator: Celso de Melo. Diário de Justiça, Brasília, DF, 24 out. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10660127> Acesso em: 15 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 989691/PE**. Relator: Gilmar Mendes. Diário de Justiça, Brasília, DF, 17 ago. 2018. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28989691%2EENUME%2E+OU+989691%2EACMS%2E29&base=baseAcordaos &E29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yyoh2pbl](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28989691%2EENUME%2E+OU+989691%2EACMS%2E29&base=baseAcordaos&E29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yyoh2pbl). Acesso em: 17 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental nº 748257/SE**. Relator: Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça, Brasília, DF, 22 mai. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4346586> . Acesso em: 20 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental nº 727872/RS**. Relator: Roberto Barroso. Diário de Justiça, Brasília, DF, 28 abr. 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>. Acesso em: 21 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental nº 989691/PE**. Relator: Gilmar Mendes. Diário de Justiça, Brasília, DF, 17 ago. 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748040919>. Acesso em: 10 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental nº 1076684/CE**. Relator: Roberto Barroso. Diário de Justiça. Brasília, DF, 30 abr. 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.aspx1=000100305&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 16 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 55906/SP**. Relator: Luiz Gallotti. Diário de Justiça, Brasília, DF, 05 ago. 1965. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=154225>. Acesso em: 10 set. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1142377**. Relator: Edson Fachin. Diário de Justiça, Brasília, DF, 01 ago. 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.aspx1=000152308&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 09 set. 2109.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1161208**. Relator: Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça, Brasília, DF, 26 nov. 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339125795&ext=.pdf>. Acesso em 21/09/2019.

FISCHER, Octávio Campos. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental no direito tributário. *In* FISCHER, Octávio Campos (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013.

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O princípio do Não Confisco no Direito Tributário**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

NOBRE, Simone Cruz. **A dosimetria da multa fiscal no ICMS à luz do princípio da capacidade contributiva**: um modelo do estado do Pará. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Centro Universitário do Estado do Pará, Belém, 2015.

PINTO, Leniederson Rosa. **Sanções tributárias pecuniárias e efeito confiscatório**: uma análise a partir do postulado da proporcionalidade. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, Belo Horizonte, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Renovar, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.