

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

**O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E AS MULTAS TRIBUTÁRIAS: limitação ao
poder estatal de tributar**

Guilherme Vasconcelos Severino

Florianópolis, 2009.

Guilherme Vasconcelos Severino

O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E AS MULTAS TRIBUTÁRIAS: limitação ao poder estatal de tributar

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à banca examinadora com objetivo de obtenção de grau de bacharel no curso de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis, 2009.



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Colegiado do Curso de Graduação em Direito

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada “O Princípio do Não-Confisco e as Multas Tributárias: limitação ao poder estatal de tributar”, elaborada pelo acadêmico Guilherme Vasconcelos Severino e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,0 (nove), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 15/07/2009.

Professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

MSc. Carlos Henrique Machado

MSc. Maria Helena Ferreira Fonseca Faller

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Benito Vasconcelos Severino e Susi Severino, e à minha namorada, Raísa Geromel Campanholo, pela dedicação incondicional e por representarem meu porto seguro na incessante luta por meus objetivos.

À minha família e, em especial, aos meus avós, Domingos Benito Vasconcelos Severino, Silma Severino e Gicelda Teresinha Viana de Borba, exemplos de vida e que sempre me acolheram com ternura e carinho.

Aos amigos do curso, que acompanharam todo desenvolvimento deste trabalho, oferecendo apoio necessário e amizade incondicional.

Ao meu orientador, Professor Ubaldo Cesar Balthazar, pela atenção, paciência e dedicação que demonstrou durante toda a orientação do presente trabalho.

A todos aqueles que de algum modo contribuíram para a concretização desta monografia.

RESUMO

O tema deste estudo monográfico, submetido à Universidade Federal de Santa Catarina para obtenção do título de Bacharel em Direito, diz respeito a aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias. Analisa, para tanto, os diversos posicionamentos referentes à questão, a partir de uma compreensão dos princípios constitucionais tributários, dos conceitos de confisco, tributo e multa e do alcance e aplicabilidade do princípio do não-confisco. O tema ganha ainda mais importância frente a já elevada carga tributária imposta aos contribuintes. As conclusões trazem as formas de aplicação do princípio do não-confisco e o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a submissão das multas ao princípio.

Palavras-chave: Direito constitucional tributário. Limite. Princípios constitucionais tributários. Princípio do não-confisco. Efeito de confisco. Multa tributária. Aplicabilidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO	9
1.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	10
1.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	12
1.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.....	15
1.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	17
1.5 PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO	20
1.6 IMUNIDADES	21
2 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO	24
2.1 BREVE HISTÓRICO DO CONFISCO.....	24
2.2 NOÇÃO DE CONFISCO.....	28
2.3 A TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO.....	29
2.4 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO APLICADO À CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL.....	32
2.5 A POSSIBILIDADE DE DEFINIÇÃO DO <i>QUANTUM</i> PARA O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO	35
2.6 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E A EXTRAFISCALIDADE	38
3 AS MULTAS TRIBUTÁRIAS	41
3.1 CONCEITOS DE TRIBUTO E MULTA.....	41
3.2 APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO À MULTA TRIBUTÁRIA	42
3.2.1 Posicionamento Doutrinário	42
3.2.2 Posicionamento Jurisprudencial	49
CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERÊNCIAS	59

INTRODUÇÃO

O artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal estabelece ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Ocorre que a expressão *efeito de confisco* tem seu alcance e a sua aplicabilidade marcada por alto grau de vagueza e indeterminação. Somando-se a isso, a doutrina e diversos tribunais dão controversas interpretações ao inciso, ora estendendo a sua aplicabilidade às multas tributárias, ora entendendo pela não sujeição das multas ao princípio.

Objetivando compreender a questão, é que a presente monografia, intitulada “O Princípio do Não-Confisco e as Multas Tributárias: limitação ao poder estatal tributar”, examina o trato doutrinário e jurisprudencial dado a mencionada questão.

Diante de tal intento e da necessidade da análise de diversas questões subjacentes, a monografia foi dividida em três capítulos, nos moldes explicados a seguir.

No primeiro capítulo, focar-se-á nos principais princípios constitucionais que limitam o poder de tributar do Estado. Percebe-se que possuem, em diferente graus, conectividade com a possibilidade de aplicação de multas e com o princípio vedacional aos efeitos de confisco. Os princípios serão definidos e ressaltadas suas exceções.

O segundo capítulo traz uma análise acurada do princípio do não-confisco. Ver-se-á um histórico do princípio no Direito brasileiro e estrangeiro. Adiante, será exposta a definição de *confisco*, para em seguida tratar do alcance da expressão *efeito de confisco*.

Na seqüência, examinar-se-á se a vedação em tela aplica-se a toda tributação conjuntamente, ou apenas aos tributos individualmente. Também será apreciada a possibilidade de incidência do princípio nos tributos extrafiscais. Ainda no mesmo capítulo, verificar-se-á a possibilidade de uma definição valorativa para o efeito de confisco.

O terceiro capítulo inicia-se com a conceituação de tributos e multas tributárias. Uma vez conceituados, são expostas suas diferenças. Seguidamente, são analisados os posicionamentos de diversos doutrinadores. E, por fim, uma análise jurisprudencial da questão, trazendo votos de desembargadores de diversos tribunais e o atual entendimento dos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Por derradeiro, quanto ao método de abordagem adotado, consistiu no método dedutivo, visto que foi o mais adequado para levar a uma conclusão lógica acerca da possibilidade de aplicação do princípio do não-confisco às multas.

Pretende-se, dessa forma, em um estudo que não deseja ser exaustivo, conceituar os principais princípios constitucionais tributários e esquadrihar as definições de tributo e multa tributária, a fim de que se entenda os diversos posicionamentos relativos ao alcance da vedação aos efeitos de confisco.

1 LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

O poder de tributar do Estado é delegação do povo. O Estado Democrático de Direito é fruto da Assembléia Constituinte, expressão da vontade coletiva. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres ensina que “A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar.”¹ Assim, o poder de tributar nada mais é que uma parcela da soberania do povo transferida para o Estado.

O Estado para realizar seus fins sociais necessita de recursos financeiros. A tributação é o principal instrumento estatal para a obtenção destes recursos. Todavia, a carga tributária não pode ser pesada ao ponto de desestimular a atividade econômica e a iniciativa privada. Os tributos não podem ser instituídos ou majorados pelo simples interesse estatal, gerando insegurança jurídica e supressão dos direitos fundamentais.

Esta garantia de que a tributação não será arbitrária e ilimitada provém da Constituição Federal. É a Magna Carta que estabelece os direitos fundamentais dos cidadãos e delimita o poder de tributar do Estado.

Nesse diapasão, Roque Antônio Carraza explica:

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. [...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.²

Desta forma, a outorga de competência não é sem fronteiras. Além de buscar uma demarcação das áreas de atuação de cada ente político, com a partilha de competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e

¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 64.

² CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 435.

garantias individuais. O conjunto dos princípios que norteiam esses balizamentos da competência tributária corresponde às limitações ao poder de tributar.³

Os princípios tributários constitucionais são, em graus diferentes, interligados e interconexos. Por esta razão é necessária uma compreensão geral das limitações ao poder de tributar deles decorrentes, para só então tratar do caso específico da aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias. Assim, no presente capítulo, serão estudados os principais princípios tributários constitucionais que restringem a competência dos entes tributantes.

1.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Um dos princípios basilares do Estado de Direito, o princípio da legalidade, está previsto no artigo 5, inciso II da Constituição Federal:

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:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Mais específico, o princípio da legalidade tributária foi consagrado na Inglaterra, na Carta Magna de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos “*no taxation without representantion*”.⁴

Este princípio está expresso no artigo 150, inciso I da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Assim, pelo princípio da legalidade tributária tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído ou majorado a não ser através de lei. Desta forma o

³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 105 e 106.

⁴ Idem. p. 111.

princípio em questão limita o poder de tributar do Estado, pois impede que tanto a União, como Estados e Municípios de exigirem tributos que não tenham sido previstos em lei.

Para uma melhor compreensão do princípio é necessário entender o significado de *lei* e *criar*. Hugo de Brito Machado afirma que:

Criar o tributo é estabelecer todos os seus elementos essenciais. [...] Não basta que na lei esteja dito que o tributo fica criado. Na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária e, diante de tal situação, poder determinar o valor do tributo correspondente.⁵

Tem-se como os elementos necessários para a criação de um tributo a descrição do fato tributável; a definição da base de cálculo e da alíquota; o critério para identificação do sujeito passivo da obrigação; o sujeito ativo.⁶

Já quando se fala em *lei* para a criação ou majoração de um tributo, está-se, em regra, referindo-se a lei ordinária. Entretanto, a Constituição Federal prevê expressamente alguns casos especiais onde requer-se lei complementar para a criação de tributo.

Importa frisar que a Carta Magna prevê exceções ao princípio da legalidade tributária. O parágrafo 1º do artigo 153 permite a majoração da alíquota dos tributos ali mencionados. Esta majoração, contudo, deve ser feita por ato do poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei.

Há, ainda, outra exceção. Encontra-se prevista na alínea *b* do inciso I do parágrafo 4º do artigo 177 referente a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Esta exceção também não permite total atuação discricionária da autoridade administrativa, pois se submete aos limites estabelecidos em lei.

Na mesma senda, Luciano Amaro ensina:

[...] as exceções previstas no art. 153, parágrafo 1º, e no art. 177, parágrafo 4º, da Constituição não configuram hipóteses de atuação

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009. p. 82.

⁶ Idem. p. 34.

discricionária da autoridade administrativa. [...] não pode a Administração fixar, caso a caso (discricionariamente), a alíquota aplicável; deve o Executivo definir em lei material (ato do Executivo), as alíquotas que serão aplicadas para a medida do tributo, nas situações concretas que vierem a realizar-se sob a vigência dessa norma (respeitados, quando for o caso, os limites e condições previamente postos na lei formal).⁷

Importa ressaltar que não apenas os tributos, mas também as multas tributárias devem respeitar o princípio da legalidade, não podendo serem criadas por outro instrumento senão por lei.

Nesse norte, sintetiza Ricardo Alexandre: “[...] em face da amplitude do princípio da legalidade estatuído no art. 5º, inciso II, da CF, a multa tributária, por gerar obrigação a ser adimplida pelo infrator, somente pode ser estatuída em lei”.⁸

Ademais, o Código Tributário Nacional assim dispõe em seu artigo 97, inciso V:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Arrematando o assunto, disserta Sacha Calmon Navarro Coêlho que “No direito brasileiro só a lei – em sentido formal e material – pode estatuir sanções fiscais segundo preceito de lei complementar da Constituição. Vigora pleno o brocardo latino do *nullum tributum nulla poena sine lege*.”⁹

1.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia tributária é a projeção, na área tributária, do princípio constitucional da isonomia, pelo qual todos são iguais perante a lei, previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal.

⁷ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 117.

⁸ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 209. p. 103.

⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Da Inexigibilidade das Multas Fiscais em Regime de Concordata*. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, ano 1, nº 1, jan 1997.

O princípio da isonomia tributária encontra-se no artigo 150, inciso II da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Destarte, as entidades tributantes devem tratar de forma igual os contribuintes que estejam em situação equivalente e tratar de forma desigual os desiguais, na medida das suas desigualdades. Não cabe, portanto, em matéria tributária, qualquer diferenciação no tratamento entre aqueles que se encontram em situações idênticas.

Para muitos doutrinadores, o princípio da isonomia verifica-se na área tributária a partir da capacidade contributiva. A justificativa para essa afirmação provém da Constituição Federal, que dispõe no seu artigo 145, § 1º, que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

Nas palavras de Luciano Amaro: “Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.”¹⁰

Entretanto, o princípio da isonomia também possui relação com o princípio do não-confisco. O princípio do não-confisco, como ver-se-á melhor no capítulo seguinte, veda a tributação excessiva. Mas é através da confrontação com outro tributo que o contribuinte conseguirá perceber o caráter excessivo do tributo confiscatório.

Além disso, a determinação pelo contribuinte do que seria uma tributação justa decorre, também, da verificação do benefícios gerados pelos tributos.

Nesse sentido, comenta Fábio Brun Goldschmidt:

¹⁰ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 136.

O sentimento de penalização experimentado pelo contribuinte, quando defrontado com um tributo com efeito confiscatório, deriva em grande parte da noção de igualdade. Assim, o confronto com a realidade alheia (de um indivíduo, de um grupo, de um Estado, etc.), o confronto com o nível de retorno que recebe do Estado pelos tributos que paga (em bens, serviços, assistência, previdência, segurança, educação etc.), o confronto com o custo da atividade ensejadora do pagamento, o confronto, enfim, com aquilo que o próprio contribuinte estaria apto a fazer, caso dispusesse do mesmo montante pago ao Estado, tudo isso, enfim serve para delimitação da medida da Justiça na tributação (e para a caracterização do efeito de confisco, como face reversa dessa Justiça).¹¹

Porém, a maior dificuldade pertinente ao princípio decorre em saber se o legislador pode estabelecer determinada hipótese discriminatória. Hugo de Brito Machado afirma que a lei sempre discrimina, o importante é saber como será válida essa discriminação.¹²

Luciano Amaro ressalta que a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado. “Assim, se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não cabe à administração fiscal, com base no princípio comentado, tributar ambas as situações [...]”.¹³

Outro aspecto importante do princípio em tela é salientado por Kioshi Harada: “Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.”

Por este motivo,

[...] não pode haver isenção sem obediência ao princípio da isonomia. A lei isentiva não pode importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, estabelecendo tratamento desigual de pessoas que se encontram sob os mesmos pressupostos fáticos, sob pena de inconstitucionalidade.¹⁴

¹¹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 213.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 39.

¹³ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 136.

¹⁴ HARADA, Kioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 383.

1.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

Garantia fundamental do cidadão, o princípio da irretroatividade está inscrito na Constituição Federal no inciso XXXVI do artigo 5º:

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:

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Hugo de Brito Machado leciona que a “Irretroatividade, princípio geral que se pode considerar da própria essência do Direito, tamanha a sua importância para a preservação da segurança jurídica, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente”.¹⁵

No campo tributário há o preceito específico que veda os entes tributantes a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Este é o princípio da irretroatividade tributária, previsto na alínea a do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Conforme salienta Ricardo Cunha Chimenti, “os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado os tributos (estabelecida a hipótese de incidência ou a alíquota maior) não acarretam obrigações. A lei nova não se aplica aos fatos geradores já consumados (art.105 CTN).”¹⁶

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 37.

¹⁶ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 65.

Examinando a matéria na área tributária, Roque Antônio Carraza disserta:

O Estado-de-Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade e que nele impera a lei, e mais do que isto, a certeza de que, da conduta das pessoas não derivarão outras conseqüências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei vigente. Sendo assim, quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado-de-Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam à mercê, não só do direito vigente (o que é normal), mas também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado-de-Direito soçobra.¹⁷

Assim o princípio em debate proíbe os titulares de competência tributária de exigirem tributos de fatos ocorridos em data anterior à vigência da lei tributária que os instituírem ou majorarem. Note-se que em se tratando de lei que cria ou aumenta tributo, este princípio não comporta exceções.

Todavia, como observa Ricardo Cunha Chimenti,

O princípio da irretroatividade é uma limitação à cobrança de tributos. Portanto, as leis interpretativas, as leis que deixem de estabelecer um fato que não esteja definitivamente julgado como infração, aquelas que diminuem a penalidade prevista por ocasião da infração e sobretudo as que concedem remissão (perdão total ou parcial de uma dívida) ou isenção podem ser retroativas (art. 106 do CTN).¹⁸

Importante questão é saber se o fato gerador de tributo, já iniciado, pode ser alcançado por lei nova. Hugo de Brito Machado já se manifestou afirmativamente, com fundamento no artigo 105 do Código Tributário Nacional. Entretanto, nas suas obras atualizadas alega que, “meditando sobre o tema, chegamos a conclusão que aquele dispositivo legal, editado com fundamento na Emenda Constitucional n. 16, de 1965, não se compatibiliza com a vigente Constituição, e portanto não foi por ela recepcionado.”¹⁹

Quanto a aplicabilidade do princípio às multas tributárias, dispõem os artigos 105 e 106 Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e pendentes, assim entendidos aqueles cuja

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 230.

¹⁸ CHIMENTI, Ricardo Cunha. Op. cit. p. 43.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 280.

ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

Art. 106. A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo com infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não implicado em fato de pagamento de tributos;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Assim, leis que impõem redução de multas tributárias aplicam-se retroativamente. Entretanto, se a lei nova agravar pena, aplica-se a lei antiga, porque a lei mais gravosa não pode retroagir.

De outro lado, o artigo 106 apresenta a expressão: "tratando-se de ato não definitivamente julgado". Portanto, a aplicação retroativa da lei tributária somente é possível antes do julgamento e constituição definitiva do crédito tributário.²⁰

1.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Anterioridade, princípio constitucional tributário, é a irretroatividade qualificada. É uma garantia constitucional para o contribuinte contra o Estado. Exige lei anterior ao início do exercício financeiro no qual o tributo é cobrado, conforme dispõe a alínea *b* do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

²⁰ BRAGA, Aline Coelho Lombello. *As sanções tributárias sujeitam-se aos princípios constitucionais tributários?* 26/02/2008. disponível em: <<http://www.iuspedia.com.br>>. acessado em: 11/05/2009.

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Para Eduardo de Moraes Sabbag, “a verdadeira lógica do princípio da anterioridade é preservar a segurança jurídica, postulado doutrinário que irradia efeitos a todos os ramos do Direito, vindo a calhar na disciplina ora em estudo, quando o assunto é anterioridade tributária.”²¹

Consoante ao exposto, Roque Antônio Carraza leciona que “o princípio da anterioridade é o corolário lógico do princípio da segurança jurídica. Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de tributos no curso de exercício financeiro.”

E continua o autor:

De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica do contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranqüilidade, sua vida econômica.²²

Da mesma forma, as leis tributárias que aumentem multas tributárias também devem observar o princípio da anterioridade, seguindo, pois, a mesma sistemática das normas que aumentam as obrigações principais.

Por isso, uma lei que aumente uma multa tributária somente será exigível no primeiro dia do exercício seguinte à publicação da lei, o que leva a concluir que o princípio da anterioridade tributária aplica-se às leis que instituem ou majoram multas tributárias.²³

Necessário salientar que o princípio da anterioridade possui exceções, estas previstas no parágrafo 1º do mesmo artigo 150. Os tributos ali previstos podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que for publicada a lei que os institui ou aumenta.

²¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 7.ed. São Paulo: Premier Máxima. 2005. p. 25.

²² CARRAZA, Roque Antônio. Op. cit. 188.

²³ BRAGA, Aline Coelho Lombello. Op. cit.

Conforme o dispositivo, não estão sujeitos ao princípio da anterioridade os impostos sobre importação de produtos estrangeiros, sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários e sobre produtos industrializados. Também constituem exceção ao princípio o imposto de guerra (art. 154, II, CF), e o empréstimo compulsório destinado a atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 184, I, CF).

Hugo de Brito Machado explica a existência de exceções ao princípio em foco: “Justifica-se a não aplicação do princípio da anterioridade aos impostos com função nitidamente extrafiscal, como também para o imposto de guerra, por seu caráter emergencial.”²⁴

A Emenda Constitucional nº 42 criou outra forma de materialização do princípio da anterioridade, previsto na alínea c do inciso III do artigo 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Logo, fica vedada a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou, sem prejuízo da anterioridade ao exercício financeiro prevista na alínea *b*.

Esta outra faceta do princípio, chamada de anterioridade nonagesimal, também comporta exceções, previstas também no parágrafo 1º do mesmo artigo. São elas: os empréstimos compulsórios para casos de calamidade pública ou guerra externa, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre operações financeiras, o imposto sobre a renda, o imposto extraordinário de guerra, e a fixação da base de cálculo do imposto sobre veículos automotores, bem como a fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade territorial urbana.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 96.

1.5 PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

A Constituição Federal prescreve em seu artigo 150, inciso V, que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Destarte, os entes tributantes não podem estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

A ressalva existente no inciso, permitindo a cobrança de pedágio pelas vias conservadas pelo Poder Público, tem a finalidade de evitar o entendimento pelo qual o pedágio seria inconstitucional.²⁵ Já o mesmo inciso não autoriza a cobrança de pedágio pelas vias que não sejam conservadas pelo Poder Público.

Observe-se que o princípio proíbe a tributação pela hipótese de incidência onde o elemento essencial seja o tráfego de fronteira interestadual ou intermunicipal, mas isto não significa que as operações interestaduais ou intermunicipais estejam livres de tributação.

Desta forma, o princípio preserva a liberdade de ir e vir dos cidadãos. Como sintetiza Ricardo Cunha Chimenti: “O que se quer vedar é o tributo que tenha como hipótese de incidência o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens, o ir e vir dentro do território nacional”.²⁶ Imuniza a liberdade territorial, e não econômica.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 284.

²⁶ CHIMENTI, Ricardo Cunha. Op. cit. p. 45.

1.6 IMUNIDADES

Tratando de forma breve sobre o histórico das imunidades tributárias, André Eliali afirma que:

Sua origem remota ao império Romano, quando não eram onerados os templos religiosos e os bens públicos, passando-se por situações símiles na Índia, especificamente no século XIII, favorecendo-se algumas pessoas portadoras de problemas físicos e ou mentais, na Idade Média, quando eram concedidos privilégios às classes nobres e religiosas, até se chegar ao surgimento do liberalismo, momento no qual o instituto aqui examinado passou a constituir uma garantia de várias atividades. Verifica-se ainda, que a imunidade tributária passou a receber maior ênfase nos tempos modernos em virtude do movimento constitucionalista norte-americano, mais detidamente quando se decidiu que não deveria incidir tributos entre os entes federativos, o que se explica pela formação federalista daquele Estado.²⁷

As imunidades estão assim descritas no inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

As imunidades são estudadas, doutrinariamente, como uma limitação ao poder de tributar estatal. Entretanto não se trata de uma supressão do poder de tributar, haja vista que se uma situação é imune à tributação, não existe (nem preexiste) poder de tributar.²⁸

Como explicita Hugo de Brito Machado, “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O

²⁷ ELALI, André. *Revista Tributária*. São Paulo: RT. nº 70. 2007. p. 146.

²⁸ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 151.

que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.”²⁹

Em sintonia com o exposto, Roque Antônio Carrazza apregoa:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.³⁰

Em suma, as imunidades decorrem da preservação de valores reputados relevantes pela Constituição pátria, que faz com que se desconsidere eventual capacidade econômica, proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade da pessoa ou situação imune.³¹

Sobre o tema, resta ainda uma questão a considerar: o princípio do não-confisco constitui uma imunidade? Jorge de Oliveira Vargas entende que “o princípio do não-confisco é uma imunidade porque o texto constitucional exclui expressamente a competência dos entes públicos para instituírem tributos que tenham efeito confiscatório”.³²

Na mesma senda, Ricardo Lobo Torres sustenta que

[...] a proibição de imposto com efeito confiscatório é verdadeira imunidade fiscal, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica. Imuniza contra cobrança de tributos a propriedade privada considerada em sua totalidade, pois o Estado não pode utilizar o seu poder fiscal para aniquilar a liberdade individual, que não sobrevive sem aquele direito. A propriedade privada, sendo direito fundamental, exibe como predicado ou qualidade, a impossibilidade de ser atingida em seus limites máximos pelo exercício do poder tributário.³³

Todavia, como leciona Amílcar Araújo Falcão,

A imunidade, como se está a ver, é uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso Op. cit.* p. 284.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.* p. 634.

³¹ AMARO, Luciano. *Op. cit.* p. 151.

³² VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do Não-Confisco como Garantia Constitucional da Tributação Justa*. Curitiba: Jaruá, 2004, p. 178.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, vol. III, p. 128.

competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.³⁴

Destarte, as imunidades são limitações pela Constituição Federal da competência outorgada pela mesma. Entretanto, no princípio do não-confisco não há uma outorga de competência, e posterior exclusão a determinadas pessoas ou objetos. O princípio aplica-se a todos indistintamente.

Nesse sentido, Luis Felipe Difini:

Em síntese, na imunidade a competência é excluída (por norma constitucional) em relação a objetos ou pessoas; na vedação de efeito confiscatório, a competência já é outorgada com tal exigência, aplicável a todos, não excepcionável em relação a objetos e sujeitos determinados. Lá se exclui a competência; aqui confirma-se-a, regando seu exercício.³⁵

Visto que entendimento preponderante na doutrina é classificar o princípio do não-confisco como uma limitação constitucional independente das imunidades, analisar-se-á o princípio em capítulo próprio devido ao seu elevado grau de importância para o trabalho monográfico.

³⁴ FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 64.

³⁵ DIFINI, Luis Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 33.

2 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

2.1 BREVE HISTÓRICO DO CONFISCO

O instituto do confisco é milenar e está presente em muitos países na contemporaneidade. Na Idade Média, a Igreja fazia uso do confisco sobre os bens dos hereges.³⁶ Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, “em sua formulação mais vestuta, o princípio do não-confisco originou-se do pavor da burguesia nascente em face do poder de tributar dos reis.”³⁷

A partir do século XI, os povos europeus, sobretudo os ingleses, já propugnavam a necessidade das leis serem aprovadas pelas assembleias representativas para haver cobrança de tributos.

Esta necessidade de prévia aprovação de uma lei para instituir tributos foi um dos primórdios do princípio da legalidade, que se configura como uma importante limitação ao poder de tributar e, por conseguinte, barreira, também, à tributação com efeito confiscatório.³⁸

Consoante Paulo Cesar de Castilho, “o Direito Constitucional Moderno, com suas raízes na Carta Magna de 1215, também revela essa idéia, ou seja, a de impor limites ao poder de tributar.”³⁹

Em reflexão sobre o assunto, disserta Fábio Brum Goldschmidt:

Na segunda metade do século XVIII, com a evolução do processo de humanização do direito, começou-se a pôr em dúvida a justiça e a aplicação do confisco. A partir de então, o instituto entrou e saiu da cena jurídica por diversas vezes. Exemplificativamente, veja-se o caso da França, que aboliu o confisco durante a Revolução Francesa, segundo os arts. 2, 8, 17 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26.08.1789, e a lei de 21.01.1790, e posteriormente voltou a admiti-lo nos tempos de Napoleão, como uma arma útil frente a adversários e inimigos.⁴⁰

O autor, citando Casanova, continua:

³⁶ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op.cit. p. 44.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 349.

³⁸ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. *O Princípio do Não-Confisco Tributário*. 02/11/2006. disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394. acessado em 22/05/2009.

³⁹ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002, p. 41.

⁴⁰ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 44 e 45.

Na Espanha, o repúdio a confisco já se fazia presente na Constituição monárquica de 1837, art. 10. Paralelamente, muitas legislações admitiam o confisco já no século XX, como na Itália e na União Soviética, principalmente como medida de repressão contra os crimes que atentassem contra a segurança do Estado.⁴¹

O instituto do confisco foi sempre muito debatido no Direito Internacional Público, sobretudo nas guerras, em virtude da apropriação dos bens dos inimigos. Fábio Brum Goldschmidt sintetiza:

Discutiu-se nessa seara se o confiscável era unicamente a propriedade pública do inimigo, ou, inclusive, os bens particulares do mesmo, havendo se inclinado a doutrina a somente admitir a primeira hipótese, tendo em vista tratar-se a guerra de um conflito entre Estados, e não entre pessoas, motivo pelo qual inclusive regulamentos militares proibem confiscar-se a propriedade privada do inimigo. Dentro da ótica da guerra, o confisco é visto não apenas como punição, tal qual ordinariamente ocorre, mas também como medida de prevenção.⁴²

A primeira Constituição a ter expressa a proibição de tributos com efeito (ou alcance) de confisco foi a espanhola, cujo art. 31, nº1, está assim posto: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.⁴³

Nas Constituições mais antigas, o princípio do não-confisco não vem expresso. A Constituição americana, por exemplo, somente afirmava a necessidade da observância da *uniformity in taxation*: *“The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States;”*⁴⁴

Entretanto, com a 5ª e 14ª Emendas, os tribunais americanos construíram os meios para o controle de constitucionalidade das leis, aplicáveis também às leis tributárias, limitando o poder do Congresso de impor tributos, com o intuito de serem compatíveis com a liberdade de trabalho, o comércio, a indústria e o direito de propriedade.⁴⁵

⁴¹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 45.

⁴² Idem.

⁴³ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 15.

⁴⁴ Artigo I, seção 8, Constituição dos Estados Unidos.

⁴⁵ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 17.

Já a Constituição argentina de 1853, em seu artigo 17, contém o seguinte texto:

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

Pode-se observar que a redação só proibia o confisco em matéria penal, como se extrai da última frase. A principal intenção era proibir as requisições de corpos armados e o confisco de bens de *los enemigos de la causa*. A *Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina* (CSJN), contudo, evoluiu deste posicionamento no qual a disposição era aplicada apenas a medidas de caráter pessoal e fins penais, para a aplicação também nas imposições tributárias para a vedação de tributos confiscatórios, construindo uma ampla jurisprudência, impondo, inclusive, limites quantitativos ao poder tributário, acima dos quais o tributo se tornaria confiscatório.⁴⁶

A Constituição italiana não faz menção à vedação de tributos com efeito de confisco. As principais disposições em matéria tributária italiana encontram-se no artigo 23, que consagra o princípio da legalidade: “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non i base alla legge”, e no artigo 53, que trouxe o princípio da capacidade contributiva: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”⁴⁷

Assim, diferentemente do direito argentino, o direito italiano tem sua construção jurisprudencial e doutrinária quase toda em torno do princípio da capacidade contributiva, praticamente não citando o princípio da não-confiscatoriedade.⁴⁸

⁴⁶ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. 18.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ Idem.

No Brasil, o princípio do não-confisco surge expresso no ordenamento constitucional apenas na Constituição de 1988. O inciso IV do artigo 150 assim dispõe:

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;

A respeito, Luis Felipe Difini sinala:

A proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, como dito, só veio expressa na Constituição de 1988. Mas a vigência da Carta de 67/69, Pontes de Miranda extraía do art. 153, § 11, a extensão da proibição aos tributos: “o imposto e a taxa não podem disfarçar confiscação (art. 153, § 11, 1ª parte)”; e Baleeiro dos §§ 1º (igualdade), 11 e 22 (direito de propriedade) do art. 153: “Dentre os efeitos jurídicos dos arts. 153, §§ 1º, 11 e 22, se inclui o da proibição de tributos confiscatórios”.⁴⁹

No mesmo norte, Fabio Brum Goldschmidt afirma: “Todavia, por decorrer da própria natureza da tributação e do direito de propriedade, sempre esteve implicitamente previsto em nosso ordenamento, nas disposições constitucionais que garantiam o direito de propriedade.”⁵⁰

Já a Constituição de 1934, apesar de também não prever expressamente o princípio, estabeleceu um parâmetro objetivo para a proibição do confisco. Dispunha em seu artigo 185: “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”.

Portanto, a positivação do princípio do não-confisco trazida pela atual Constituição vigente, apenas tornou expresso um princípio já amplamente reconhecido pela doutrina brasileira, que estava implícito em Constituições anteriores.

⁴⁹ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 59.

⁵⁰ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 93.

2.2 NOÇÃO DE CONFISCO

Para uma melhor compreensão do tema do presente trabalho monográfico, é imprescindível esclarecer exatamente o que é o confisco e “efeito de confisco”, previstos no inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal.

Se recorrer ao dicionário Caldas Aulete, encontrar-se-á que confiscar é “apreender para o fisco em consequência de crime ou contravenção”.⁵¹

Fábio Brum Goldschmidt, utilizando-se da definição dada pelo *Black's Law Dictionary*, afirma que confiscar “é o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei.”⁵²

Para Luciano Amaro, confiscar “é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado.”⁵³

De acordo com Regina Helena Costa, confisco “é a absorção total ou substancial da propriedade, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização”.⁵⁴

Segundo Luiz Felipe Difini, confisco “é punição, pela qual se adjudicam ao fisco bens, por ato administrativo ou sentença, com supedâneo em lei.”⁵⁵

Percebe-se que a doutrina define com clareza o conceito de confisco, definindo-o como uma punição estatal na qual o Fisco desapossa um bem de um cidadão, sem a correspondente indenização. Entretanto, o tema do presente capítulo não é o instituto do confisco, mas algo muito mais complexo, um conceito jurídico indeterminado, a vedação de tributos que tenham “efeitos de confisco”. É aí que surgem divergências doutrinárias sobre a ocorrência quantitativa e qualitativa destes “efeitos”.

⁵¹ Confiscar. In: AULETE, Caldas. Dicionário Contemporâneo da língua portuguesa. 2.ed. Rio de Janeiro: Delta, 1970.

⁵² GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 46.

⁵³ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 144.

⁵⁴ COSTA, Regina Helena. *Contribuição Previdenciária dos servidores públicos federais. Inconstitucionalidade da Lei 9.783/99*. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. São Paulo. v. 38. p. 86. abr-jun 1999.

⁵⁵ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 19.

2.3 A TRIBUTAÇÃO COM EFEITO DE CONFISCO

Fábio Brum Goldschmidt, citando Casanova, diz que tributação confiscatória seria aquela que absorvesse 100% do bem tributado, todavia, o “efeito de confisco” ocorreria antes, desde o momento em que a tributação soasse como penalização injustificada, por exagerada e irrazoável.⁵⁶ No mesmo norte, Ives Gandra afirma que “compreende-se a expressão “efeito” de confisco mais abrangente que a singela vedação do confisco tributário”.⁵⁷

Estevão Horvath afirma que a palavra “efeito” prevista na Constituição Federal amplia o alcance do princípio, tornando-o aplicável não apenas nos tributos que absorvam totalmente um bem. O autor explica:

[...] se a vedação genérica do confisco está a proibir que a tributação seja onerosa a ponto de retirar 100% da renda ou do patrimônio de alguém (o que, de per si, é suficientemente óbvio para prescindir de jurisprudência que o diga), ao vedar-se a “utilização de tributo com efeito de confisco” se estaria ampliando o alcance do princípio, na medida em que não seria confiscatório somente quando se priva a pessoa das suas rendas ou bens por meio da tributação, mas também quando restasse comprovado que a imposição de que se cuida produziu esse indesejado efeito.⁵⁸

Completando o aludido conceito, Estevão Horvath disserta:

Seja como for, “utilizar tributo com efeito de confisco” é expressão (não a única), desdobramento, da proibição de confisco. Em outras palavras, ela está abrangida pela proibição genérica de confisco. Assim, mesmo quando um tributo não estiver sendo usado com “efeito de confisco”, poderá ele ser reputado confiscatório por outras razões. É o que ocorre, por exemplo, ao criar-se um tributo inconstitucional, de forma não autorizada pelo texto constitucional.

[...] Assim, cada vez que se fuja dos contornos constitucionais no sentido de se criar tributo não autorizado ou que exceda no seu montante aquilo que razoavelmente se pode presumir como sendo, estaremos diante de exação confiscatória.⁵⁹

Percebe-se que o alcance proposto pelo autor para a vedação ao confisco é além da tributação que onere em demasia um bem, atingindo todo tributo

⁵⁶ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 50.

⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Impactos Tributários na Internacionalização*. 30/10/2006. disponível em: <http://www.cebri.org.br/pdf/321_pdf.pdf>. acessado em: 21/05/2009.

⁵⁸ HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 40 e 41.

⁵⁹ Idem. p. 50.

que não seja razoável. O autor ressalta que não se trata somente da razoabilidade de *bom senso*, como também a razoabilidade quantitativa, ou seja, o montante de um tributo, assim como de toda a tributação em conjunto, deve ser razoável.⁶⁰

Conceito diverso e original é trazido por Cassiano Menke:

A proibição prevista na Constituição Federal de 1988 de utilizar tributos com efeito de confisco representa a aplicação do postulado da proibição de excesso no âmbito do direito tributário. Trata-se, então, do postulado da proibição aos efeitos de confisco. Ele proíbe que da aplicação das normas tributárias resulte a ineficácia do direito fundamental restringido, independentemente do motivo que esteja a justificar a adoção da medida estatal. O efeito de confisco ocorre toda vez que é violado o núcleo essencial do direito fundamental, isto é, quando o exercício do direito é impedido ou dificultado ao extremo pela aplicação de medidas tributárias. Esse efeito difere do confisco propriamente dito, o qual, por sua vez, significa a extinção do direito de propriedade do titular sobre determinado bem.

O postulado da proibição aos efeitos de confisco diferencia-se dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade. O primeiro serve à proteção absoluta do núcleo essencial dos direitos fundamentais. O segundo e o terceiro servem à proteção dos bens importantes e supérfluos. A proporcionalidade em sentido estrito enfoca a comparação entre grau de promoção de um fim e grau de restrição a outro fim (colateral). Essa comparação, contudo, não ocorre relativamente às restrições aos bens essenciais, pois restringi-los é algo proibido pelo postulado da proibição aos efeitos de confisco.⁶¹

Assim, para o autor, o efeito de confisco ocorreria apenas quando o tributo atingisse o núcleo essencial de um direito fundamental, isto é, a medida tributária impede ou dificulta ao extremo o exercício do direito. O autor explica que a proibição aos efeitos de confisco limita o poder estatal de tributar de forma diversa tanto da razoabilidade como da proporcionalidade.

Segundo o autor, a razoabilidade é um dever de equivalência, no qual é necessário a correspondência entre um critério e uma medida. O autor exemplifica: uma multa de mora deve ser quantificada segundo a falta cometida, o pagamento impontual. O valor estipulado a título de multa é a medida, e a gravidade da falta, o critério. Assim, se a multa não equivale a gravidade da infração, ela é irrazoável.⁶²

Já na proporcionalidade um meio deve proporcionalmente promover um fim. Isto significa que o meio deve ser adequado à promoção do fim

⁶⁰ HORVATH, Estevão. Op. cit. p. 144.

⁶¹ MENKE, Cassiano. *A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 142.

⁶² Idem. p. 91.

(adequação); provocar a menor restrição aos direitos fundamentais afetados, comparado com os outros meios eventualmente disponíveis, ou seja, é necessária sua utilização para a promoção do fim (necessidade); da aplicação desse meio resultem mais vantagens que desvantagens (proporcionalidade em sentido estrito).

Assim, no mesmo exemplo da multa de mora, ela pode ser desproporcional, pois, mesmo sendo um meio adequado para desmotivar a mora, seu valor pode ser desnecessário, haja vista que um valor menor seria igualmente adequado para estimular o pagamento, e menos restritivo ao direito de propriedade e liberdade. E, ainda, desproporcional por gerar mais desvantagens (grande restrição ao direito de propriedade e liberdade) do que vantagens (pagamento em dia).

E por último, a proibição aos efeitos de confisco requer apenas a tensão entre uma norma tributária e um direito fundamental. Não importa se a medida é adequada para o fim, ou qual a justificativa para a sua adoção. Somente importa é se sua aplicação não resulta invasão do núcleo essencial do direito fundamental restringido. Assim, uma multa é confiscatória quando sua cobrança torna ineficaz o direito fundamental de liberdade ou de propriedade.⁶³

Corroborando com este entendimento, tem-se o REsp 413.782/SC⁶⁴, no qual alguns Ministros abordaram a questão sobre enfoques diferentes. O Ministro Cezar Peluso tratou da ofensa ao princípio da proporcionalidade, enquanto que o Ministro Celso de Mello abordou o princípio do não-confisco. Nas palavras do Ministro Cezar Peluso: “[...] como bem antecipou o Min. Gilmar Mendes, a ofensa é ao princípio da proporcionalidade, porque o Estado está se valendo de um meio desproporcional, com força coercitiva, para obter o adimplemento do tributo”.

Cassiano Menke, sobre o voto do Ministro Cezar Peluso, observa: “Note-se que o Ministro adentrou o exame da proporcionalidade e entendeu violado o dever de necessidade. Ele sustentou que havia outras medidas menos restritivas ao direito fundamental da liberdade de exercício da atividade econômica que

⁶³ MENKE, Cassiano. Op. cit. p. 92.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 413.782/SC. Relator: Ministro Marco Aurélio, 17/03/2005.

poderiam ser utilizadas para a cobrança do crédito tributário não pago, em vez daquela efetivamente implementada pelo Fisco”.⁶⁵

Já o Ministro Celso de Mello sintetizou a questão da seguinte forma: “Em suma, a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte [...]”

Assim, como pode-se observar, o Ministro Celso de Mello apenas afirmou que a prerrogativa estatal de tributar não pode suprimir direitos fundamentais ou inviabilizar seu exercício. O Ministro não realizou nenhum dos três exames do princípio da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), visto que não é necessária a análise da relação meio e fim e entre critério e medida.

2.4 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO APLICADO À CARGA TRIBUTÁRIA TOTAL

Outra questão de suma importância diz respeito ao “efeito de confisco” previsto na Constituição Federal, ser referente a cada tributo, isoladamente, ou à carga total tributária suportada por um contribuinte.

Ricardo Lobo Torres, tratando do tema em tela, afirma:

A proibição de tributos confiscatórios deve ser examinada isoladamente com relação a cada hipótese de incidência, levando-se em conta as condições de modo, tempo e lugar que possam tornar inconstitucional a sua aplicação. O controle judicial exerce sobre a norma que institui o confisco e não sobre o sistema tributário em geral.

Já Ives Gandra entende que aplica-se o princípio do não-confisco tanto na incidência de um tributo quanto na carga tributária total. Nas palavras do autor:

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá

⁶⁵ MENKE, Cassiano. Op. cit. p. 93.

de ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.⁶⁶

Nesse norte, são as reflexões de Fábio Brum Goldschmidt:

Esse entendimento nos parece absolutamente coerente com a teleologia do art. 150, IV, da Carta, pois o direito individual que se objetiva preservar (de liberdade, de trabalho, de propriedade, de produção, de locomoção etc.) não está de forma alguma jungido a esse ou aquele tributo em particular, mas à carga tributária suportada pelo contribuinte. Isso porque é o conjunto dos tributos que pode importar na mitigação ou na aniquilação desses direitos fundamentais, e não uma incidência isolada (embora, evidentemente, também seja possível vislumbrar o efeito de confisco relativamente a um único tributo).⁶⁷

Na ADIn 2.010/DF⁶⁸, o Ministro Ilmar Galvão, na argumentação de seu voto, utilizou a seguinte exemplificação:

[...] estou perfeitamente de acordo com a lição trazida aqui, pelo eminente Relator, a do Professor Ives Gandra, no sentido de que esse confisco pode ser examinado em relação ao somatório dos tributos. Porque, senão, teríamos de admitir que, havendo vinte tributos a 6%, somando 120%, esses tributos não seriam confiscatórios, embora absorvendo 120% do que ganha o servidor. Seria um absurdo pensar uma coisa dessas, que um tributo somente é que teria de tornar insuportável a vida do contribuinte e não o somatório dos tributos.

O seguinte trecho da emenda do acórdão em foco reflete o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar

⁶⁶ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 228.

⁶⁷ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 280 e 281.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010/DF, Relator: Ministro Celso de Mello, 30/09/1999.

excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

Em suma, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o efeito de confisco previsto na Constituição Federal refere-se a totalidade da carga tributária. Todavia, fez a ressalva de serem instituídos pela mesma pessoa política.

Entretanto, daí surge uma nova questão. A República Federativa do Brasil, como o próprio nome afirma, é uma federação, com três entes tributantes (União, Estados ou Distrito Federal e Municípios). A Constituição Federal outorga a cada ente determinada competência para criar e arrecadar tributos. Entretanto, é possível que cada ente, individualmente, possua carga tributária suportável, mas que, simultaneamente com as cargas dos outros entes, ocorra o efeito de confisco. Assim, é possível que não haja um único ente ou tributo responsável pelo efeito confiscatório.

A solução encontrada pela doutrina e jurisprudência é declarar inconstitucional o último tributo instituído ou majorado, que somado com os outros tributos, gerou o efeito de confisco. Assim o fez o Supremo Tribunal Federal na já citada ADIn 2.010-2/DF, invalidando última majoração na contribuição previdenciária dos servidores.

Importa frisar que o princípio do não-confisco serve para proteger os direitos fundamentais dos cidadãos, e não para solucionar conflitos entre os entes tributantes. Assim, a jurisdição constitucional excluirá o tributo, quando este gerar o efeito confiscatório. Já o “posterior reequilíbrio de eventual desajuste daí decorrente para a repartição de poderes decorrente do federalismo será tarefa mais apropriada ao legislador”.⁶⁹

⁶⁹ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 236.

2.5 A POSSIBILIDADE DE DEFINIÇÃO DO *QUANTUM* PARA O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

Questão polêmica reside na possibilidade, ou mesmo na conveniência, da fixação de um limite valorativo para os tributos, a partir do qual o tributo seria considerado confiscatório. E ainda, seria o Judiciário ou o Legislativo competente para fixar este limite?

No direito argentino, a *Corte Suprema de Justicia de la Nación* (CSJN) fixou o limite de 33% para alguns tributos. Importante ressaltar que o percentual estabelecido pela corte argentina refere-se apenas a um tributo, portanto, a acumulação deste com outros pode superar os 33%. Já o Tribunal Constitucional Alemão, em junho de 1995, estabeleceu que o conjunto da carga tributária do contribuinte não pode superar 50% dos seus rendimentos.⁷⁰

No Brasil, já houve a tentativa de fixação de um *quantum* pelo Projeto de Lei Complementar nº 173, de 1989, do então Senador Fernando Henrique Cardoso, que objetivava instituir um novo Código Tributário Nacional. Seu artigo 7º assim dispunha:

Art. 7º - Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.

§ 1º. É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.

§ 2º. Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos ou decorrentes de um único negócio.

§ 3º. As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação, utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.

Observa-se pela leitura do artigo 7º que o texto proposto pelo Projeto de Lei não contempla a totalidade dos tributos para a ocorrência da vedação aos efeitos de confisco, haja vista que, pela redação, os tributos necessitam incidir sobre

⁷⁰ HORVATH, Estevão. Op. cit. p. 119.

o mesmo bem. Além do mais, o mencionado artigo impõe a necessidade dos tributos superarem o valor do bem para a ocorrência do efeito de confisco, ou, no caso de rendas geradas, 50% de seu valor. Assim, o percentual proposto pela emenda é superior ao previsto na jurisprudência argentina e o proposto pela doutrina brasileira para a ocorrência de efeitos de confisco.

Em análise sobre a possibilidade da definição de limites quantitativos pelo Legislador, Fábio Brum Goldschmidt disserta:

Qualquer limite quantitativo legislativamente eleito para os tributos significaria um certo grau de arbitrariedade; eis que dificilmente embasável em critérios rigorosamente científicos e incontestáveis.

[...] Embora introduza certeza e segurança jurídica nas relações entre o Fisco e contribuinte, é certo que o limite da carga tributária está intimamente ligado a uma série de outros fatores cambiantes de acordo com o momento político, a conjuntura econômica, aspectos de psicologia social, a virtual equivalência entre os tributos e os serviços públicos etc., de modo que, seguramente, qualquer limite legislativamente fixado correria grande risco de se apresentar inadequado dentro de pouco tempo.⁷¹

Seguindo a mesma linha, Luiz Felipe Difini assevera a inconveniência da fixação de um *quantum* pelo Legislativo:

[...] a definição destes limites não pode ser feita pelo legislador, seja complementar ou ordinário, pela impossibilidade de previsão normativa abstrata das diferentes quantificações que a norma de colisão assumirá, conforme sejam os princípios que se apresentem em colisão; pela mutabilidade das soluções que devam ser dadas a estas colisões por motivos políticos, econômicos ou sociais, que não se conforma com a rigidez e formal processo de alteração de textos legais; mas sobretudo porque se trata de uma questão constitucional, não disponível para o legislador, justamente porque visa a demarcar seu campo de ação.⁷²

Por derradeiro, sobre a constitucionalidade de uma limitação pelo Legislador, Fábio Brum Goldschmidt também leciona:

Finalmente, cumpre dizer que acreditamos que toda a Lei Complementar que pretendesse estabelecer parâmetros quantitativos às exigências fiscais certamente acabaria por restringir o âmbito de aplicação desse axioma, reduzindo seu conteúdo

⁷¹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 284 e 285.

⁷² DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 256.

através de diploma hierarquicamente inferior, o que redundaria na sua inconstitucionalidade.⁷³

Vista a impossibilidade normativa para a definição de um limite quantitativo para os efeitos de confisco, cumpre verificar sua possibilidade pela jurisprudência. A jurisprudência constitucional brasileira pouco tratou do princípio do não-confisco. Assim, as soluções dadas nos casos analisados pelo Supremo Tribunal Federal são insuficientes para vincular futuros casos relacionados ao princípio em tela.

Entretanto, como afirma Luis Felipe Difini, o atual e incipiente trato jurisprudencial indicam o início de um caminho. O autor explica que, por ter mais maleabilidade frente as circunstâncias específicas de cada caso, a jurisprudência tem maior aptidão para tratar de casos concretos.⁷⁴

Na mesma senda, Luciano Amaro resume: “O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.”⁷⁵

Em suma, o princípio do não-confisco não pode ser delimitado pelo Legislativo, pois uma lei inferior que restringisse a atuação do princípio do não-confisco seria inconstitucional, já que um preceito constitucional não pode ter seu alcance limitado por diploma hierarquicamente inferior. Ademais, não seria apropriado a definição do *quantum* pela Constituição Federal, visto que esta não possui a maleabilidade e especificidade necessárias para enfrentar a singularidade dos casos concretos.

Logo, a solução deverá ser jurisprudencial, mais precisamente pelo Supremo Tribunal Federal, que poderá empregar a razoabilidade, a valoração moral e a análise das conjunturas política, econômica e social para a solução dos casos concretos.

⁷³ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 286.

⁷⁴ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 254.

⁷⁵ AMARO, Luciano. Op. cit. p. 145.

2.6 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E A EXTRAFISCALIDADE

Tributo extrafiscal é aquele que tem finalidade regulatória. Este visa, fundamentalmente, estimular ou desestimular certos comportamentos dos contribuintes. Destarte, um tributo desestimula determinada atividade através de incidência fiscal mais elevada.

Ou seja, um tributo extrafiscal põe as necessidades coletivas frente à situação econômica individual do contribuinte. Daí, surge a questão polêmica sobre a aplicabilidade do princípio do não-confisco nos tributos extrafiscais. A doutrina se divide a respeito, utilizando diferentes argumentos.

Sasha Calmon Navarro Coêlho, defendendo a não aplicabilidade, sintetiza:

Em suma, a vedação do confisco há de se entender cum modus in rebus. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda).

Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo de fiscalidade tão-somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico.⁷⁶

Cecília Maria Hamati também entende que “é admitida a tributação sem a observância do princípio do não confisco desde que por motivos extrafiscais e em virtude do poder de polícia”.⁷⁷

E Aliomar Baleeiro lecionava: “outras vezes, o imposto há de ser quase confiscatório, para tornar-se útil ao exercício do poder de polícia no objetivo de estorvar certo uso ou atividade”.⁷⁸

⁷⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 274.

⁷⁷ HAMATI, Cecília Maria. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 275.

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.546.

Contudo a doutrina majoritária não entende desta maneira. Para esta, a extrafiscalidade se submete ao princípio do não-confisco, porém seu limite quantitativo é superior ao da tributação meramente fiscal.

Neste norte, Luiz Felipe Difini lembra que a Constituição Federal não excepciona a incidência do princípio do não-confisco. “O limite é mais além do que na tributação com finalidade fiscal; mas um limite existe, pois a proibição constitucional é de utilizar tributo com efeito de confisco e não apenas de utilizar tributo com finalidade exclusivamente fiscal com efeito de confisco.”⁷⁹

Corroborando com este entendimento, aduz Fábio Brum Goldschmidt:

Há, no entanto, evidentemente, um limite à tributação extrafiscal, ainda que mais elevado que aquele imposto à tributação meramente arrecadatória. [...] Não é possível buscar, v.g., na seletividade ou na progressividade pretexto para desobedecer aos demais dispositivos constitucionais tributários, até porque, quando o constituinte quis excetuar algum deles, o fez expressamente, como ocorre nos casos de dispensa da observância da legalidade e da anterioridade na mudança de alíquota do imposto de importação.⁸⁰

Marco Aurélio Greco, focando mais no conflito de princípios, acrescenta: “A tributação extrafiscal não é um cheque em branco. Ela tem parâmetros. A invocação de um valor ou princípio não pode ser um pretexto para negar os demais.”⁸¹

Para Cassiano Menke é irrelevante a finalidade do tributo. Da concretização das normas tributárias, não importando seu fim (fiscal ou extrafiscal), não pode haver supressão do núcleo essencial dos direitos fundamentais:

Na concretização das normas com finalidade extrafiscal a atuação do Estado é motivada pela consecução de valores protegidos pela Constituição, isto é, elementos materiais desejados pela sociedade que contam com proteção constitucional. Já na concreção das normas cuja finalidade é fiscal esse tipo de fim extrajurídico não está presente. [...] Em relação à extrafiscalidade o Estado deve conciliar a necessidade de realização do valor buscado como finalidade da norma tributária com o valor por ela restringido quando da sua concretização – a propriedade, a liberdade e a dignidade humana. É que ambos se encontram constitucionalmente protegidos, e entre eles não se pode conceber uma relação de hierarquia em nível abstrato.

⁷⁹ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 226.

⁸⁰ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 192.

⁸¹ GRECO. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p.222.

[...]

Exatamente por restringirem os direitos fundamentais sobre os quais atuam é que ambas as normas se sujeitam ao controle da proibição de efeitos confiscatórios.

[...]

Enfim, é preciso frisar que o postulado da proibição aos efeitos de confisco desconsidera a finalidade justificadora da aplicação da norma tributária. Não interessa saber se o fim almejado é fiscal ou extrafiscal, pois fim algum justifica a invasão do núcleo essencial.⁸²

Para a doutrina majoritária, portanto, a vedação aos tributos com efeitos confiscatórios também se aplica aos tributos com fins extrafiscais. Os doutrinadores que aderem a este posicionamento concordam também que as “normas tributárias finalisticamente extrafiscais até podem impor uma restrição mais intensa que aquelas que visam fins fiscais.”⁸³ Entretanto, ainda fica a questão do *quantum* a tributação extrafiscal pode atingir.

Tratando do tema, Luiz Felipe Difini conclui:

[...] o limite de confiscatoriedade (embora de difícil determinação *a priori*) é atingido quando a tributação inibir a produção e comercialização do produto ou exercício de atividade lícita por não restar, após a incidência da tributação e sua translação total ou parcial ao preço do produto ou serviço, razoável margem de lucro, que possibilite o exercício da atividade. A tributação extrafiscal pode reduzir a atividade tributada (este é mesmo seu objetivo), não pode impedi-la de todo.⁸⁴

Fábio Brum Goldschmidt também entende que o tributo extrafiscal não pode destruir o direito suprimido. E, ainda: o tributo não pode gerar uma penalização pelo exercício da atividade pelo contribuinte, pois não há dispositivo constitucional que permita o exercício da tributação sancionatória ou que anule o exercício de direitos constitucionalmente assegurados.⁸⁵

Para o autor, quando o objetivo for punir, o Estado deve vedar ou limitar a atividade, e então, multar o contribuinte quando este tornar-se um infrator. Porém, deve-se aplicar o princípio do não-confisco às multas tributárias? Este é o principal tema do presente trabalho monográfico e será tratado no capítulo seguinte.

⁸² MENKE, Cassiano. Op. cit. p. 99,100 e 102.

⁸³ Idem. p. 102.

⁸⁴ DIFINI, Luis Felipe Silveira. Op. cit. p. 228.

⁸⁵ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 194 e 195.

3 AS MULTAS TRIBUTÁRIAS

3.1 CONCEITOS DE TRIBUTO E MULTA

Tema conturbado e principal objetivo do presente trabalho monográfico é verificar a possibilidade da aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias. A doutrina se divide e o embasamento jurisprudencial é confuso, como ver-se-á mais adiante.

Antes de adentrar na aplicabilidade, é necessário conceituar tributo e multa tributária. A Constituição Federal não aduz os conceitos de ambos. Portanto, valendo-se da definição infraconstitucional do artigo 3º do Código Tributário Nacional, diz-se que:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Da mesma forma, a Constituição Federal não traz o conceito de multa. Pela lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, “multa é a prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de um dever legal ou contratual)”.⁸⁶

Percebe-se uma proximidade entre as definições entre tributo e multa. Ambos são prestações pecuniárias compulsórias, instituídas em lei e possuem o Estado como um dos pólos. Todavia, tributo e multa possuem uma diferença essencial nas suas naturezas jurídicas: a hipótese de incidência. O tributo é proveniente de um ato lícito, enquanto que a multa pressupõe a ocorrência de um ato ilícito.

Corroborando com esse entendimento, Hugo de Brito Machado ensina:

Do ponto de vista jurídico a multa é sanção pelo cometimento de ato ilícito. A ilicitude é seu pressuposto essencial. Aliás, a distinção entre o tributo e a multa reside precisamente nisto; na hipótese de incidência da norma de tributação não pode figurar a ilicitude,

⁸⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática da multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 41.

enquanto na hipótese de incidência da norma sancionatória ou punitiva a ilicitude é essencial.⁸⁷

Aqui cabe uma importante observação. Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto não significa que o fato gerador do tributo não possa ocorrer em circunstâncias ilícitas. Basta que a lei não inclua na hipótese de incidência o elemento ilicitude. Por exemplo: a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos de uma atividade criminosa. Isto porque a situação prevista em lei como necessária para a ocorrência da obrigação tributária no imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (Código Tributário Nacional, artigo 43).⁸⁸

3.2 APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO À MULTA TRIBUTÁRIA

Para facilitar a compreensão dos posicionamentos adotados pela doutrina e pela jurisprudência, analisar-se-á estas duas fontes do Direito separadamente, apesar da interdependência entre ambas as fontes.

3.2.1 Posicionamento Doutrinário

As multas tributárias, como visto acima, não são tributos por terem suas hipóteses de incidência um ato ilícito. Assim, a princípio, as multas não estariam sujeitas ao princípio do não-confisco, pois a Carta Magna dispõe ser vedado “utilizar *tributo* com efeito de confisco” (art. 150, IV, CF).

Entretanto, alguns doutrinadores entendem que o princípio em tela também compreende as multas tributárias. Tal argumento decorre do artigo 113 do Código Tributário Nacional, que daria o mesmo tratamento legal do tributo à multa:

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.

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *As multas e o imposto de renda*, in Revista Jurídica, ano XXXI, vol. 105, maio/junho de 1984, pp. 49-55, p. 54.

⁸⁸ _____. *Curso de Direito Tributário*. Op. Cit. p. 58.

§ 2º A obrigação acessória decorrente 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.

Infere-se do mencionado dispositivo legal que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. Já o parágrafo 3º dispõe que a obrigação acessória converte-se em obrigação principal pelo seu não cumprimento. Assim, o pagamento de sanções pecuniárias (inclui-se as multas) se tornaria obrigação principal, submetendo-se, por conseguinte, ao mesmo regime jurídico tributário.

Marilene Rodrigues, dissertando sobre o assunto, opina:

Penso que a vedação ao efeito de confisco se aplica também às multas. O impedimento constitucional é que, a pretexto de exercer a atividade de tributação, o Poder Público Tributante se apossa dos bens do contribuinte, seja a título de tributo, seja a título de penalidade, que se transforma em obrigação principal, e portanto há que merecer o regime jurídico, a teor do art. 113, § 3º, do CTN.⁸⁹

Na mesma senda, Celso Ribeiro Bastos afirma:

Contudo a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar esse pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão de sua origem, equiparável ao tributo, há que merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança.⁹⁰

Também entende pela aplicação do princípio às multas Ives Gandra. Nas palavras do autor: “Entendo que o confisco abrange a obrigação tributária. Vale dizer, tributo e penalidade, sempre que a relação Fisco e contribuinte ou Estado e Cidadão seja de natureza exclusivamente tributária, como ocorre na esmagadora maioria das hipóteses”.

E ainda, Sacha Calmon Navarro Coêlho: “[...] uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir transgressores

⁸⁹ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Op. cit. p. 337.

⁹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro Bastos. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, vol. II, p. 156.

(caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco”.⁹¹

Além dos autores citados acima, por ocasião do XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário, que analisou a extensão do não-confisco também às penalidades, opinaram pela aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas: Américo Masset Lacombe, Douglas Yamashita, Fátima F. Rodrigues de Souza, Fernando de Oliveira Marques, Helenilson Cunha Pontes, João Francisco Bianco, José Augusto Delgado, José Eduardo Soares de Melo, José Ruben Marone, Luiz Antonio Caldeira Miretti, Maria Eresa de Cárcamo Lobo, Plínio José Marafon, Rilene Talarico M. Rodrigues, Ricardo Lobo Torres, Rogério Vidal Gandra da S. Martins, Valdir de Oliveira Rocha, Vinicius Campanile e Wagner Balera.

Todavia, esse não é o entendimento de outra parcela de renomados autores. Paulo de Barros Carvalho, criticando a redação do artigo 113 do Código Tributário Nacional, assevera:

É na segunda parte da cláusula que topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica [...].

Ora, a prosperar a idéia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo.⁹²

O mencionado artigo comete disparate ao afirmar que a obrigação acessória, uma vez descumprida, converte-se em obrigação principal. Na verdade, é o não cumprimento da obrigação acessória o fato gerador de uma obrigação pecuniária (a multa). Ou seja, o descumprimento da obrigação acessória deflagra o surgimento de uma obrigação principal (o valor pecuniário da multa imposta). Não há conversão da obrigação acessória em principal, pois a acessória pode ainda subsistir.

Corroborando com esse entendimento, Ricardo Alexandre explica: “O CTN poderia ter afirmado que o descumprimento de obrigação acessória pode ser definido como fato gerador de obrigação principal concernente ao pagamento da respectiva penalidade pecuniária”.

⁹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Op. cit. p. 67.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 295 e 296.

O autor continua:

É impreciso afirmar que uma obrigação converte-se em outra, uma vez que, a título de exemplo, a obrigação de escriturar livros fiscais não se “converte” em multa quando descumprida. Se isso ocorresse, o contribuinte poderia optar por pagar a multa e não escriturar os livros, uma vez que a obrigação acessória, convertida em principal, e cumprida a tal título, deixaria de existir.⁹³

Superada a questão do artigo 113 do Código Tributário Nacional, cabe tratar dos fins diversos das multas e dos tributos, que, segundo Hugo de Brito Machado, impediria a regência de ambos pelos mesmos princípios constitucionais. A respeito, ensina o autor:

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido restrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

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.⁹⁴

Ou seja, a multa deve ser pesada o suficiente para desestimular a conduta ilícita, e para isto, muitas vezes, necessita ser confiscatória. O autor adverte, contudo, que mesmo não se submetendo ao princípio do não-confisco, as multas não podem ser exorbitantes, haja vista que se sujeitam ao princípio da proporcionalidade.

Nesse norte, são as reflexões de Estevão Horvath:

[...] a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica).

⁹³ ALEXANDRE, Ricardo. Op. cit. p. 265.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Op. cit. p. 42.

Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra.⁹⁵

Antonio José da Costa também entende que as multas não se submetem aos mesmos princípios dos tributos, devendo, entretanto, respeitar o princípio da proporcionalidade. Conforme o autor:

As penalidades de caráter tributário, civil, penal ou administrativo, apesar de no caso de multa moratória ser, na maioria das vezes, um acessório do principal (tributo), em nenhuma hipótese se confunde com o tributo (art. 3º, do CTN), uma vez que a penalidade, além de excluída expressamente do próprio conceito legal de tributo, possui natureza jurídica e está sujeita a regime jurídico diferente. No caso de penalidade exacerbada, poderia ser alegada a quebra do princípio da proporcionalidade, mas nunca o efeito (tributário) confiscatório.⁹⁶

Ademais, Hugo de Brito Machado salienta que aplicando multas suportáveis ao contribuinte, o Fisco estaria permitindo que o infrator incluísse o valor correspondente à multa nos custos operacionais da atividade, perdendo assim sua finalidade.⁹⁷

De acordo com Vittorio Cassone, multas confiscatórias não são inconstitucionais. Isso porque além da Constituição Federal prever a vedação apenas para os tributos, a confiscatoriedade nas multas não feriria os princípios protegidos pela vedação ao confisco, como ocorre com os tributos. Como leciona o autor:

[...] no caso das penalidades, não implica em “proibição de confisco”, porque esse instituto vale para a situação de “utilizar *tributo* com efeito de confisco” (art.150, IV, CF), não para as *penalidades*, as quais envolvem operações irregulares (sonegação fiscal). Isso porque a Lei 8846/94 tem fundamento maior em princípios fundamentais que a Carta da República põe em relevo, nos arts. 1º e 3º, como diretriz de todo o corpo normativo da Constituição: cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho, tudo isso com o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária. E, certamente, a atitude dessa empresa, de sonegar, não se coaduna com tais princípios.

⁹⁵ HORVATH, Estevão. Op. cit. p. 114.

⁹⁶ COSTA, Antônio José da. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Op. cit. p. 432.

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Op. cit. p. 283.

Logo, em se tratando de *multa*, a “proibição do confisco” não se lhe aplica. (*grifo do autor*)⁹⁸

Fábio Brum Goldschmidt apresenta outra questão referente a constitucionalidade da aplicação do princípio que veda o efeito de confisco às multas. Como opina o autor, defender que uma multa, por integrar a obrigação tributária principal, tendo o mesmo regime jurídico do tributo, submete-se ao princípio do não-confisco, significa interpretar a Constituição a partir do Código Tributário Nacional.⁹⁹

No mesmo simpósio supra-citado, entenderam pela não aplicação do princípio em debate nas multas: Adriana Piraíno, Antonio José da Costa, Cecília M. Marcondes Hamati, Diva Malerbi, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Ricardo Mariz de Oliveira e Vittorio Cassone.

Necessário ressaltar que entre os autores que entendem pela não submissão das multas ao princípio do não-confisco, há ainda uma parcela que defende a vedação genérica do confisco às multas. Ou seja, as multas não poderiam atingir o valor do bem. Isso decorre da proteção constitucional ao direito de propriedade.

Assim sustenta Estevão Horvath, ao afirmar que o fim da lei que sanciona é:

a) punir o contribuinte faltoso; b) aplicar a igualdade de tratamento entre os contribuintes, de modo que aquele que cumpriu suas obrigações não se sinta aviltado e prejudicado com a impunidade do outro relapso; c) garantir o interesse público maior, que é o abastecimento dos cofres públicos; não, porém, confiscar o patrimônio de ninguém.¹⁰⁰

No mesmo sentido, afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho:

[...] há de concluir que o confisco é genericamente vedado, a não ser nos casos expressamente autorizados pelo constituinte e pelo seu legislador complementar, que são três: a) danos causados ao Erário; b) enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na administração pública; c) utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas. Legislação fiscal infraconstitucional no Brasil explicita, em hipóteses ligadas à vida do contribuinte, casos de enriquecimento ilícito, decorrente de dano ao Erário. Bem

⁹⁸ CASSONE, Vittorio. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Op. cit. p. 397.

⁹⁹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 154.

¹⁰⁰ HORVATH, Estevão. Op. cit. p. 116.

observadas as referidas hipóteses, verifica-se que se ligam aos tipos delituais conhecidos por concussão, apropriação indébita, contrabando, descaminho, fraude e sonegação, tráfico de drogas, segundo o Código Penal e leis subseqüentes (incluem-se os crimes equiparados a apropriação indébita). Não é assim o simples ilícito fiscal, a infração tributária, que “por hipótese” acarreta a incidência de confisco e perdimento de bens (a consequência da norma), mas as hipóteses eleitas para tipificar ilícitos penais que apropositam, além da sanção penal dirigida à liberdade do criminoso, a pena de confisco direcionada aos seus bens, em virtude de lei específica, havendo dano e enriquecimento.¹⁰¹

Essa é mesma posição do Fábio Brum Goldschmidt, que corroborando com esse entendimento, lembra que o Poder Público, para a consecução de cada uma das suas finalidades, possui um ato administrativo próprio, e a finalidade da multa tributária não é o confisco ou o perdimento de bens. Assim se o objetivo do Estado é o confisco de um bem, que se valha do meio adequado.¹⁰²

Em síntese: tributo e multa são institutos ontologicamente distintos, não apenas porque enquanto um exclui a ilicitude, o outro necessariamente a contempla, mas também porque enquanto a finalidade de um é geralmente a arrecadação, o outro tem por objetivo a punição.

Há autores que defendem a aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas, devido ao tratamento legal idêntico aos tributos dado às multas no artigo 113 do Código Tributário Nacional. Outra parcela da doutrina entende que há um erro redacional no mencionado artigo, e as multas tributárias, por possuírem a natureza de sanção e a finalidade de punir, não podem ser limitadas pelo princípio em tela.

Entretanto, entre essa parcela de autores, é unânime o entendimento que as multas devem obedecer a outros critérios, como os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por exemplo.

Mas há, ainda, autores que defendem a proibição do confisco genérico, apesar de entenderem pela não aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas. Isso porque a Constituição Federal prestigia o direito a propriedade como fundamental (art. 5, XXII, CF) e ninguém pode ser privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5, LIV, CF).

¹⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Op. cit. p. 64.

¹⁰² GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. Op. cit. p. 159.

3.2.2 Posicionamento Jurisprudencial

A jurisprudência brasileira, como ver-se-á a seguir, também não é pacífica. Há decisões estendendo o princípio do não-confisco às multas, assim como decisões que não admitem sua aplicação.

Em seu voto, o Desembargador Irineu Mariani do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul entendeu pela aplicabilidade da vedação constitucional em questão. Justifica seu voto afirmando que o artigo 113 do Código Tributário Nacional estende o tratamento legal dos tributos às multas, *in litteris*: “se a multa não é tributo, o tratamento legal é equivalente, conforme o art. 113, § 3º, do CTN; logo, nada obsta esteja sujeita aos mesmos princípios legais”.¹⁰³

Em outro acórdão do mesmo tribunal, o Desembargador-Relator Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, apesar de entender pela não ocorrência de confisco na multa fixada em 20% do tributo correspondente, posiciona-se pela aplicabilidade do princípio às multas. *In verbis*:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA MORATÓRIA. INEXISTÊNCIA DE CONFISCO. INAPLICABILIDADE DO CDC.

A vedação de confisco insculpida no art. 150, IV, da CF/88 aplica-se também às multas por descumprimento da legislação tributária, conforme lição doutrinária e precedente do STF [...]¹⁰⁴

Em seu voto, justifica seu posicionamento:

Ocorre que, com a vênua destes entendimentos, no ponto – até mesmo por se tratar de matéria Constitucional – adoto o posicionamento esposado pelo E. Supremo Tribunal Federal em 24 de outubro de 2002, no julgamento da ADIN n. 551/RJ, ocasião em que restou consignado que a vedação ao confisco (CF, art. 150, IV) aplica-se também nas hipóteses de imposição de multa por descumprimento da legislação tributária.

Ademais, na mesma linha, em sede doutrinária, ensina Vittorio Cassone (in Direito Tributário, 8ª ed., São Paulo: Atlas, 1995, p. 93) que, “uma das formas de evitar o confisco consiste em limitar a imposição de penalidade pecuniária”.

¹⁰³ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 599133980, 1ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Irineu Mariani, 30/06/1999.

¹⁰⁴ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70022250740, 2ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, 20/02/2008.

Logo, tenho que, ao prever penas, a legislação tributária deve respeitar a vedação insculpida no art. 150, IV, da Constituição Federal. (grifo nosso)

Contudo, este posicionamento não é firme no Tribunal de Justiça gaúcho. Em outra apelação cível, destaca-se excerto do voto do Desembargador-Relator Genaro José Baroni Borges:

Já vai longe o tempo em que a multa tributária se destinava menos a punir o contribuinte que pagou fora do prazo, mais para compensar o Estado pelo prejuízo que sofreu com o atraso no recebimento do que lhe era devido. Tinha, pois, preponderante característica compensatória; sua natureza era comparável às indenizações por danos ou prejuízos, previstas na lei civil.

Nos tempos de hoje, tanto mais após institucionalizada a correção monetária, a multa tributária assumiu feição nitidamente punitiva, com vistas a coibir e desestimular a ilicitude.

A questão está em sabê-la excessiva, ou confiscatória, como impropriamente é tratada.

Para espancar dúvidas, não custa dizer, a sanção não se confunde com o tributo, ainda possa significar obrigação tributária latu sensu. De qualquer sorte, o artigo 150, V da Constituição, com vedar o confisco, só se refere aos tributos, sem homenagear a multa.

Por isso não é correto dizer-se confiscatória a imposição punitiva; quando muito escorchante, se ultrapassa o razoável e refoge de sua finalidade – dissuadir as ações ilícitas e punir os transgressores.¹⁰⁵
(grifo nosso)

No Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro também encontra-se divergência jurisprudencial no tema em tela. Mire-se recentes decisões do tribunal:

1.TRIBUTÁRIO. ICMS. 2.ESTADO DO RIO DE JANEIRO. 3.**PERCENTUAL ELEVADO DE MULTA IMPOSTA PELO ESTADO, QUE PODE E DEVE SER REDUZIDO PELO PODER JUDICIÁRIO, ADEQUANDO-O À NOVA REALIDADE ECONÔMICA DO PAIS, EVITANDO-SE O CONFISCO INDIRETO, VEDADO PELO ART. 150, IV, DA CARTA POLÍTICA DE 1988.** 4.JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO S.T.F. 5.RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.¹⁰⁶
(grifo nosso)

E em sentido oposto, trecho de outro acórdão do mesmo tribunal:

Da mesma forma, não se vislumbra confisco na multa ora impugnada, mesmo que aplicada em seu valor máximo, que é de

¹⁰⁵RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70002188175, 21ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges, 04/12/2002.

¹⁰⁶ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Apelação Cível nº 200700115185, 4ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Mário dos Santos Paulo, 03/07/2007.

R\$2.000,00, **sendo inaplicável a garantia prevista no artigo 150, IV, da CF, já que esta refere-se a tributo, espécie que não se confunde com a multa.**¹⁰⁷ (*grifo nosso*)

Já no Tribunal de Justiça de Santa Catarina encontra-se uma jurisprudência pacífica pela não submissão das multas ao princípio em tela. Entretanto, os desembargadores reduziram as multas quando entenderam estas terem sido exorbitantes, com base no princípio da proporcionalidade e razoabilidade, como se pode ver, exemplificativamente, pelo seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - INTERVENÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO NÃO OBRIGATÓRIA - NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NÃO CONFIGURADA - DEMONSTRATIVO ATUALIZADO DO DÉBITO - DESNECESSIDADE - NULIDADE DA EXECUÇÃO POR AUSÊNCIA DE JUNTADA DAS NOTIFICAÇÕES - INOCORRÊNCIA - TRANSPORTE DE CARGA COM NOTA FISCAL FORA DO PRAZO DE VALIDADE - **MULTA DE 30% DO VALOR DA MERCADORIA - ART. 60, IV, LEI ESTADUAL N. 10.297/96 - VALOR EXCESSIVO POR EQUÍVALER A MAIS DO QUE O DOBRO DO VALOR DO TRIBUTO DEVIDO - PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE - ANALOGIA COM O ART. 412 DO CC/2002 - AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES - INEXISTÊNCIA - **REDUÇÃO DA MULTA PARA 100% DO VALOR DO IMPOSTO.****

[...]

A multa moratória fixada no percentual de 30% sobre o valor da mercadoria sobre a qual deveria incidir ICMS, **embora não viole o disposto no art. 150, inciso IV, da CF/88**, que veda a instituição de tributo com efeito de confisco, **porque de tributo não se trata, mostra-se excessiva no caso em tela** e, por isso, **deve ser reduzida para 100% do valor do imposto**, tanto com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como pela analogia com o art. 412 do Código Civil de 2002, segundo o qual "o valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o valor da obrigação principal".¹⁰⁸ (*grifo nosso*)

Em relação à jurisprudência das cortes superiores deve-se analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por tratar-se de matéria nitidamente constitucional. Inclusive, é pacífico o entendimento pelos ministros do Superior

¹⁰⁷ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Agravo de Instrumento nº 296402007, 18ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Jorge Luiz Habib, 29/04/2008.

¹⁰⁸ SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação Cível nº 20070031958, 2ª Câmara de Direito Público, Relator: Desembargador Jaime Ramos, 29/05/2007.

Tribunal de Justiça que a questão não é de sua competência. Apenas a título de exemplo, pode-se citar o REsp 775187/MT¹⁰⁹:

PROCESSUAL CIVIL. APLICAÇÃO DE MULTA. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL.

1. **Não compete ao Superior Tribunal de Justiça o exame de questão resolvida com fundamento no princípio constitucional da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF)**, qual seja, a ilegitimidade da aplicação de multa no percentual de 80% (oitenta por cento), nas hipóteses previstas no art. 38, da Lei Estadual 5.902/91.

2. Precedentes. "Refoge ao âmbito do recurso especial o reexame de questão dirimida eminentemente à luz do postulado constitucional da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF), qual seja, a ilegitimidade da aplicação de multa no percentual de 75% nas hipóteses previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/96." (Resp 645.186/PE, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 17.08.2004, DJ 27.09.2004 p. 350).

3. Recurso Especial não conhecido. (*grifo nosso*)

Apesar da divergência jurisprudencial em tribunais estaduais, não se verifica o mesmo nos julgados do Supremo Tribunal Federal, visto que é firme a jurisprudência neste, no sentido da aplicação do princípio do não-confisco às multas.

Na ADIn 551/RJ¹¹⁰, discutia-se a constitucionalidade de um dispositivo da Constituição fluminense, no qual estabelecia-se multas mínimas de 200% e 500%, para os casos de inadimplemento e sonegação, respectivamente. Os ministros, de forma unânime, votaram pela inconstitucionalidade do dispositivo, pela violação do artigo 150 da Constituição Federal. *In verbis*:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. **A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta**, atentando contra o patrimônio do contribuinte, **em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal**. Ação julgada procedente. (*grifo nosso*)

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 775187/MT, Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, 08/05/2007.

¹¹⁰ _____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, Relator: Ministro Ilmar Galvão, 24/10/2002.

Em seu voto, o Desembargador Ilmar Galvão explicita:

O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação.

Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo.

E o ministro Sepúlveda Pertence assevera:

[...] não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.

Tratando da ADIn supra-citada, Hugo de Brito Machado opina:

É certo que o Supremo Tribunal Federal evoluiu quanto à fundamentação adotada no deferimento da cautelar, passando a considerar que a multa em tela contraria o princípio da razoabilidade. Mesmo assim, afirmou que a vedação ao tributo com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar que se estende, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo [...].

A conclusão à qual chegou o Supremo é correta. O fundamento, todavia, deve ser outro. A rigor, a vedação ao tributo com efeito confiscatório não se estende às multas tributárias. O que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional de proporcionalidade, no que alberga a idéia de que deve haver uma proporção, sem sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente.¹¹¹

Assim, para Hugo de Brito Machado, o efeito da decisão foi correto: a declaração da inconstitucionalidade do dispositivo legal que previa multas exorbitantes. Todavia, a justificativa deveria ter sido a ofensa ao princípio constitucional da proporcionalidade.

Em arremate ao tema, extrai-se da ADIn MC 1075/DF¹¹², o seguinte trecho do voto do Ministro-Relator Celso de Mello:

É inquestionável, Senhores Ministros, considerando-se a realidade normativa emergente do ordenamento constitucional brasileiro, que

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Op. cit. p. 43.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1075/DF. Relator: Ministro Celso de Mello, 17/06/1998.

nenhum tributo - e, por extensão, nenhuma penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias - poderá revestir-se de efeito confiscatório.

Mais do que simples proposição doutrinária, essa asserção encontra fundamento em nosso sistema de direito constitucional positivo, que consagra, de modo explícito, a absoluta interdição de quaisquer práticas estatais de caráter confiscatório, com ressalva de situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Carta Política (art. 243 e seu parágrafo único).

[...]

Revela-se inquestionável, dessa maneira, que o “*quantum*” excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional, hoje expressamente inscrita no art. 150, IV, da Carta Política, que deva a utilização de prestações tributárias com efeito de confiscatório [...]

Na mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade, os ministros suspenderam o efeitos de um dispositivo da Lei 8.846/94, editada pelo Distrito Federal. O artigo previa multa de 300% sobre o valor da operação, na falta de emissão do respectivo documento fiscal. O Supremo Tribunal Federal considerou a multa confiscatória. Assim, como exposto no voto do Ministro Celso de Mello, o artigo 150, IV, da Constituição Federal, veda a “utilização de *prestações tributárias* com efeito confiscatório”, ou seja, inclui tanto tributos como multas.

Convém destacar que no REsp 220.284/SP¹¹³, o Supremo considerou válida multa moratória de 30% sobre o valor do tributo. Da mesma forma agiu a Corte ao não conhecer o REsp 239.964/RS¹¹⁴ interposto contra multa moratória de 20% do valor do tributo, no qual a Ministra Ellen Gracie afirmou inexistir ofensa ao princípio da vedação ao confisco.

Destarte, percebe-se que atualmente a jurisprudência brasileira é dividida ao tratar da admissão de multas tributárias confiscatórias. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, que possui competência em última instância de matérias constitucionais, tem em seus julgados posição firme, pela aplicação do princípio do não-confisco nas multas.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 220.284/RS, Relator: Ministro Moreira Alves, Primeira Turma, 16/05/2000.

¹¹⁴ _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 239.964/RS, Relator: Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, 15/04/2003.

Pode-se concluir que o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal não é apenas mero enunciado, sem aplicação concreta. Não existe “letra morta” na Constituição Federal. E não é pelo simples fato do princípio da vedação ao confisco ser de difícil aplicação, que deve ser deixado de lado pelos juristas.

Além do mais, o princípio em questão serve de proteção, principalmente, à propriedade privada, a livre iniciativa e a dignidade da pessoa humana. Sobre as multas, o entendimento do Supremo Tribunal Federal não é diferente: multas confiscatórias ofendem aos mesmos princípios constitucionais que tributos confiscatórios.

Assim, com os subsídios teóricos oferecidos por parcela da doutrina, a Suprema Corte brasileira entende pela aplicação do princípio do não-confisco a todas as formas de tributação, extraído do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal a plenitude do seu alcance e significado. Ademais, a extensão do princípio às multas tributárias serve de proteção aos contribuintes, que atualmente já sofrem com a elevada carga tributária nacional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do estudo empreendido, pode-se extrair, resumidamente, as seguintes conclusões:

1. Não apenas os tributos, mas também as multas tributárias devem respeitar o princípio da legalidade. As multas tributárias não podem ser criadas por outro instrumento senão por lei.
2. Aplica-se os princípios da irretroatividade e da anterioridade às multas tributárias. Se lei nova agravar a pena, aplica-se a lei antiga, porque a lei mais gravosa não pode retroagir. Entretanto, leis que impõem redução de multas tributárias aplicam-se retroativamente. De outro lado, a aplicação retroativa da lei tributária somente é possível antes do julgamento e constituição definitiva do crédito tributário.
3. Para a doutrina majoritária o princípio do não-confisco não consiste em uma imunidade, visto que não se trata de exclusão de competência em relação a determinadas pessoas ou objetos. No princípio do não-confisco não há uma outorga de competência, e posterior exclusão a determinadas pessoas ou objetos. O princípio aplica-se a todos indistintamente.
4. A positivação do princípio do não-confisco trazida pela atual Constituição vigente, apenas tornou expresso um princípio já amplamente reconhecido pela doutrina brasileira, que estava implícito em Constituições anteriores.
5. O princípio do não-confisco aplica-se tanto a um tributo isoladamente, como a carga tributária total, sendo que a jurisdição constitucional excluirá o último tributo instituído ou majorado, quando for atingido o efeito confiscatório. Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Contudo, a Corte suprema fez a ressalva de que para tributos serem considerados confiscatórios conjuntamente, devem ser instituídos pela mesma pessoa política.
6. Para a doutrina majoritária, a vedação aos tributos com efeitos confiscatórios também se aplica aos tributos com fins extrafiscais. Os doutrinadores defensores deste posicionamento concordam que os tributos extrafiscais podem,

entretanto, impor uma restrição mais intensa que aqueles que visam apenas fins fiscais. A tributação extrafiscal pode reduzir a atividade tributada, mas não pode impedi-la de todo.

7. O princípio de proibição de tributo com efeito de confisco não pode ser delimitado pelo Legislativo, pois uma lei inferior que restringisse a atuação do princípio do não-confisco seria inconstitucional, já que um preceito constitucional não pode ter seu alcance limitado por diploma hierarquicamente inferior. Ademais, não seria apropriado a definição do *quantum* pela Constituição Federal, visto que esta não possui a maleabilidade e especificidade necessárias para enfrentar a singularidade dos casos concretos.

8. A delimitação do princípio do não-confisco deverá ser jurisprudencial, mais precisamente pelo Supremo Tribunal Federal, que poderá empregar a razoabilidade, a valoração moral e a análise das conjunturas política, econômica e social para a solução dos casos concretos.

9. Tributos e multas são prestações pecuniárias compulsórias, instituídas em lei e possuem o Estado como um dos pólos. Entretanto, tributo e multa diferenciam-se pela sua hipótese de incidência. O tributo é proveniente de um ato lícito, enquanto que a multa pressupõe a ocorrência de um ato ilícito.

10. Alguns doutrinadores entendem que o princípio do não-confisco entende-se às multas pelo tratamento dado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional a estas sanções. Contudo, o mencionado artigo comete disparate ao afirmar que a obrigação acessória, uma vez descumprida, converte-se em obrigação principal. Na verdade, não há conversão da obrigação acessória em principal. É o descumprimento da obrigação acessória que deflagra o surgimento de uma obrigação principal (o valor pecuniário da multa imposta), podendo, inclusive, subsistir a obrigação acessória.

11. Outra parte dos doutrinadores entende que as multas tributárias, por possuírem a natureza de sanção e a finalidade de punir, não podem ser limitadas pelo princípio vedacional aos efeitos de confisco. Entretanto, entre estes autores, é unânime o entendimento que as multas devem obedecer aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

12. Há ainda uma parcela de autores que defende apenas a aplicação da vedação genérica de confisco às multas. Destarte, as multas não poderiam atingir o valor do bem. Isso porque a Constituição Federal prestigia o direito a propriedade como fundamental (art. 5, XXII, CF) e ninguém pode ser privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5, LIV, CF).

13. Em muitos tribunais estaduais encontra-se julgados divergentes. No Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e do Rio de Janeiro, especificamente, foi comprovado esta situação na jurisprudência recente. Já o Tribunal de Justiça de Santa Catarina tem o entendimento pela não submissão das multas ao princípio em tela.

14. Por ser matéria nitidamente constitucional, ao se tratar das Cortes superiores, devem ser analisados os julgados do Supremo Tribunal Federal. Nesta Corte, é firme a jurisprudência no sentido da aplicação do princípio do não-confisco às multas.

15. A Suprema Corte brasileira, ao entender pela aplicação do princípio do não-confisco a todas as formas de tributação, extrai do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal a plenitude do seu alcance e significado, fornecendo uma maior proteção aos contribuintes contra multas tributárias abusivas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009

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

ARGENTINA. Constituição. *Constitución de la Nación Argentina*. Buenos Aires. 1853.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos – Extrafiscalidade e Não-Confisco*. Curitiba: Juruá, 2006.

BRAGA, Aline Coelho Lombello. *As Sanções Tributárias Sujeitam-se aos Princípios Constitucionais Tributários?* 26/02/2008. disponível em: <<http://www.iuspedia.com.br>> acessado em: 11/05/2009.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Senado Federal, 1966.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 775187/MT, Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, 08/05/2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010/DF, Relator: Ministro Celso de Mello, 30/09/1999.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, Relator: Ministro Ilmar Galvão, 24/10/2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1075/DF. Relator: Ministro Celso de Mello, 17/06/1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 220.284/RS, Relator: Ministro Moreira Alves, Primeira Turma, 16/05/2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 239.964/RS, Relator: Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, 15/04/2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 413.782/SC. Relator: Ministro Marco Aurélio, 17/03/2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito Constitucional Tributário*. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio. *Confisco em matéria tributária*. in Repertório IOB de Jurisprudência nº 6, cad.1, 2ª qui. mar 2000.

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

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Princípios Constitucionais Tributários*. Revista de Direito Tributário. São Paulo, vol. 48, p. 65-83. abr-jun 1989.

_____. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Da inexigibilidade das multas fiscais em regime de concordata*. Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, ano 1, nº 1, jan 1997.

CONFISCAR. In: AULETE, Caldas. *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*. 2.ed. Rio de Janeiro: Delta, 1970.

CONFISCATION. In: BLACK, Henri Campbell. *Law Dictionary*. 6.ed. St. Paul: West, 1990.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. *O Princípio do Não-Confisco Tributário*. 02/11/2006. disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394>. acessado em 22/05/2009.

COSTA, Regina Helena. Contribuição Previdenciária dos servidores públicos federais. Inconstitucionalidade da Lei 9.783/99. *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*. São Paulo. v. 38. abr-jun 1999.

DIFINI, Luis Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

ELALI, André. *Revista Tributária*. São Paulo: RT. nº 70. 2007.

ESTADOS UNIDOS. Constituição. *The United States Constitution*. Washington, DC. 1787.

FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GRECO. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

HAMATI, Cecília Maria. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais.

HARADA, Kioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ITALIA. Constituição. *Costituzione della Repubblica Italiana*. Roma: Senato della Repubblica, 1947.

MARTINS (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, vol. II.

_____. (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. (coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas tributárias, nova série, nº 6. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Impactos Tributários na Internacionalização*. 30/10/2006. disponível em: <http://www.cebri.org.br/pdf/321_pdf.pdf>. acessado em: 21/05/2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *As multas e o imposto de renda*, in Revista Jurídica, ano XXXI, vol. 105, maio/junho de 1984, pp. 49-55.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 30.ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MENKE, Cassiano. *A Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Agravo de Instrumento nº 296402007, 18ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Jorge Luiz Habib, 29/04/2008.

_____. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Apelação Cível nº 200700115185, 4ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Mário dos Santos Paulo, 03/07/2007.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 599133980, 1ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Irineu Mariani, 30/06/1999.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70022250740, 2ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, 20/02/2008.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70002188175, 21ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges, 04/12/2002.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 7.ed. São Paulo:Premier Máxima. 2005.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação Cível nº 20070031958, 2ª Câmara de Direito Público, Relator: Desembargador Jaime Ramos, 29/05/2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, vol. 3.

VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do Não-Confisco como Garantia Constitucional da Tributação Justa*. Curitiba: Jaruá, 2004.