

VEDAÇÃO DE TRIBUTOS COM EFEITO DE CONFISCO: (IN)APLICABILIDADE ÀS MULTAS E EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL

Prohibition of taxes with confiscatory effect: (In)applicability to fines and evolution of constitutional jurisprudence.

Carlos Henrique Machado¹

Resumo A vedação de utilizar tributos com efeito de confisco é garantia constitucional consagrada na Constituição Federal de 1988, solenemente incorporada ao rol das limitações do poder de tributar. Apesar de questões sensíveis e ainda não superadas a respeito da interpretação e da aplicação do dispositivo constitucional revestido de elevada dose de indeterminação conceitual (art. 150, inciso IV), o princípio do não-confisco acabou conquistando contornos mais bem delimitados pelos julgamentos recentes do Supremo Tribunal Federal. A pesquisa propõe, nesse sentido, a partir do marco jurídico da repercussão geral como instrumento de harmonização processual, explorar a evolução da jurisprudência constitucional, com enfoque no exame de

Abstract: *The prohibition of using taxes with confiscatory effects is a constitutional guarantee enshrined in the Federal Constitution of 1988, solemnly incorporated into the list of limitations on the power to tax. Despite sensitive and still unresolved issues regarding the interpretation and application of the constitutional provision fraught with a high degree of conceptual uncertainty (art. 150, item IV), the principle of non-confiscation has ended up acquiring contours that are better defined by recent judgments of the Supreme Federal Court. The research proposes, in this sense, based on the legal framework of general repercussion as an instrument of procedural harmonization, to explore the evolution of constitutional jurisprudence, with a focus on the*

¹ Doutor em Direito Público pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (2016-2020). Bolsista de Pesquisa CAPES/PDSE (Doutorado Sanduíche) no Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP) do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa, com ênfase em Métodos Adequados de Resolução de Conflitos Tributários (2018-2019). Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (2011). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2008). Especialista em Direito e Gestão de Empresas pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (2004). Graduado em Direito pela Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI (2002). Advogado inscrito na OAB/SC desde 2003. Consultor Jurídico na Secretaria de Planejamento do Estado de Santa Catarina (2013-2018). Conselheiro Estadual Suplente da Seccional Catarinense da OAB (Gestão 2013-2015). Professor da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, lecionando Direito Tributário e Legislação Tributária (2009-2011; 2015-2017). Professor da Faculdade CESUSC, lecionando Direito Tributário (2020-atual). Professor do Instituto de Ensino Superior da Grande Florianópolis - IES, lecionando Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Processual (2007-2019). Professor da Faculdade de Santa Catarina - FASC, lecionando Direito Tributário e Direito Processual (2011-2019). Professor convidado em Cursos de Pós-graduação e Preparatórios de Concursos Públicos. Membro da Comissão de Direito Tributário (2013-atual) e da Comissão de Acesso à Justiça (2019-atual) da Seccional Catarinense da OAB (2013-atual). Membro do Instituto dos Advogados de Santa Catarina - IASC (2019-atual)

decisões e, sobretudo, de temas envolvendo o princípio do não-confisco, afetados em sede de recursos extraordinários, quando ultrapassam os interesses subjetivos da causa, apresentando questões relevantes sob o aspecto econômico, político, social ou jurídico. Diante de premissas teóricas apresentadas, colhidas a partir de reputadas doutrinas, a pesquisa busca investigar o estado da questão sobre o princípio constitucional tributário, considerando a proliferação de temas repercussão geral que se tornou uma realidade incontestável. Nada obstante, as teses firmadas se encontram sedimentadas, sobretudo, na mensuração das multas tributárias, que, malgrado o entendimento consolidado no âmbito da Suprema Corte, deveriam merecer uma fundamentação mais adequada, diferente daquela que limita o poder de instituir os tributos.

Palavras-Chave: tributário; confisco; multa; inaplicabilidade; jurisprudência.

examination of decisions and, above all, of themes involving the principle of non-confiscation, affected in extraordinary appeals, when they go beyond the subjective interests of the case, presenting relevant questions from an economic, political, social or legal perspective. Given the theoretical premises presented, collected from reputable doctrines, the research seeks to investigate the state of the issue regarding the constitutional tax principle, considering the proliferation of themes with general repercussions that have become an indisputable reality. However, the established theses are based, above all, on the measurement of tax fines, which, despite the consolidated understanding within the Supreme Court, should deserve a more adequate justification, different from that which limits the power to institute taxes.

Keywords: tax; confiscation; fine; inapplicability; jurisprudence.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO; 2 CONFISCO OU EFEITO DE CONFISCO; 3 MULTAS TRIBUTÁRIAS E VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO: NÃO APLICABILIDADE; 4 EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL; CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo propõe revisitar a temática do princípio constitucional da vedação do efeito de confisco dos tributos, em seus aspectos conceituais e jurisprudenciais, a fim de identificar questões sensíveis e ainda não superadas sobre a interpretação e a aplicação da limitação do poder de tributar solenemente incorporada ao texto da Constituição Federal de 1988. Malgrado o dispositivo constitucional (art. 150, inciso IV) estabeleça um comando jurídico revestido de elevada carga de indeterminação conceitual, o que ensejou uma reivindicação histórica pela proposição de soluções mais pragmáticas, o princípio do não-confisco acabou conquistando contornos mais bem delimitados pelo Supremo Tribunal Federal.

Bem por essa razão, o problema de pesquisa aqui apresentado não objetiva enfrentar detidamente as questões de ordem filosófica e teórica que afligem a atividade arrecadatória.

ISSN 1980 - 8860



RVMD, Brasília, V. 18, nº 1, 2024.

E-mail: rvmd@bol.com.br

Muito pelo contrário, a investigação radica em resgatar, a partir de reputados apontamentos doutrinários, a evolução da jurisprudência constitucional decantada pela Suprema Corte ao longo das três últimas décadas.

O princípio da vedação de tributos com efeito de confisco certamente compreende uma das questões mais tormentosas do direito tributário. Nesse sentido, é possível afirmar que os princípios da legalidade e da inafastabilidade do poder judiciário, que constituem alicerces fundamentais do Estado Democrático e Social de Direito, sofreram um forte abalo com o reconhecimento de maior sindicabilidade judicial quanto ao mérito dos comandos normativos que se utilizam de conceitos com pouca densidade significativa.

A disposição constitucional estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizarem tributos com “efeito de confisco”, não se podendo extrair com segurança objetiva, diante de uma interpretação literal do comando constitucional, um sentido unívoco a respeito da norma jurídica. E, diante dessa constatação, o enfrentamento do problema ganhou contornos importantes na jurisprudência constitucional, consagrando que o princípio de vedação do efeito de confisco tributário, geralmente ladeado com os postulados da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição do excesso, compreende uma ferramenta hermenêutica peculiar, destinada ao forjamento de um sistema de arrecadação mais justo. Ou seja, um modelo que é capaz de conformar o exercício das competências tributárias com as garantias de propriedade e de liberdade.

A partir de uma perspectiva histórica, pode-se notar que o instituto jurídico do (não) confisco sempre esteve incorporado ao ordenamento jurídico pátrio, já desde a Constituição Imperial do Brasil de 1824. No entanto, somente com o advento da Constituição Federal de 1988 restou explicitamente enunciado, no bojo do sistema tributário nacional, como um comando normativo especificamente voltado ao impedimento de excessos arrecadatórios na atividade tributária. Talvez por conta desse contexto, justamente, tenha-se vislumbrado uma notável letargia no que tange à efetivação do enunciado constitucional no cenário jurídico brasileiro, apesar dos ingentes esforços desenvolvidos pela doutrina.

Embora compreensível essa aversão, haja vista compreender um tema evidentemente conturbado em sua acepção semântica, não se pode reduzir o texto constitucional a casuísmos ou conformismos apáticos em razão da ausência de critérios objetivos e seguros para o seu enfrentamento. É necessário um discurso racional sobre o princípio de vedação do efeito de confisco. Durante um longo tempo, o que se observou foram os operadores jurídicos aflitos à espera de uma solução objetiva capaz de empregar os limites quantitativos do “efeito de confisco”, sendo que não há como conferir uma objetivação ao comando normativo incerto quando o próprio legislador constitucional, deliberadamente, optou por manter indeterminado.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 45, de 2004, que introduziu o sistema de repercussão geral como um instrumento de harmonização processual, o Supremo Tribunal Federal passou a realizar julgamentos de temas afetados em sede de recursos extraordinários, sempre que ultrapassam os interesses subjetivos da controvérsia, além de suscitarem questões relevantes sob o aspecto econômico, político, social ou jurídico.

Desde então, a proliferação de temas relacionados ao princípio de vedação do efeito de confisco tributário tornou-se uma realidade incontestável. Entretanto, o objeto central dos temas de repercussão geral ainda encontra como foco principal, sobretudo, o estabelecimento de limites para a mensuração da *multa tributária*, que, malgrado o entendimento atualmente

consolidado no âmbito da Suprema Corte, deveriam merecer uma justificação mais adequada, a partir de fundamentos diversos daqueles que limitam o poder de instituir os *tributos*.

2 CONFISCO OU *EFEITO DE CONFISCO*

A Constituição Federal de 1988, acertadamente, estabeleceu em seu art. 150, inciso, IV, que é vedada a criação de *tributos com efeito de confisco*, não tratando de *tributos confiscatórios*, o que seria, logicamente, incongruente e contraditório.

O tributo *não configura sanção de ato ilícito* (art. 3º do Código Tributário Nacional); não é punição, não é penalidade. É, sim, instrumento de arrecadação de receitas públicas pelo Estado. Logo, sendo o confisco uma *espécie de punição*, resulta indubitável que a *natureza do tributo* é incompatível com a *natureza do confisco*. Assim, afirmar que é vedada a instituição de “tributos confiscatórios” seria incorrer em uma tremenda obviedade: o tributo não poderá, jamais, configurar qualquer espécie de penalização aos cidadãos pelo cometimento de conduta ilícita (justamente o que é o confisco). Por isso, a sinalização constitucional é bem outra, significando que o tributo *não pode ter efeito daquilo que não é*.

Costuma-se idealizar o *confisco*, de modo geral – e não apenas em âmbito tributário –, como uma *indevida* agressão à propriedade perpetrada pelo Poder Público. Em verdade, contudo, o confisco não se afigura necessariamente uma medida *proibida* pelo Direito (ou, pelo menos, não precisa afigurar-se). Pelo contrário, o confisco constitui uma *modalidade de penalidade*, que (como todas) deve conter uma previsão jurídica.

Em regra, explica De Plácido e Silva, “o confisco se indica uma punição”, ou seja, a sua imposição ou decretação decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, a lei impõe a perda dos bens em proveito do Erário.² A própria Constituição da República, como sustenta Regina Helena da Costa, confere duas autorizações para o confisco de bens. A primeira, ao tratar de dispositivos afetos à matéria penal (art. 5º, XLV e XLVI); a segunda, entre as disposições gerais, como sanção pelo cultivo ilegal de plantas psicotrópicas (art. 243).³

Vale ressaltar que o confisco não é uma simples absorção de propriedade privada pelo Poder Estatal, sem contrapartida direta ou indenização. O confisco decorre *sempre* de ato administrativo ou de sentença judiciária, *fundados em lei*. Caso contrário, restaria caracterizada uma medida arbitrária e *contrária ao Direito*.

Mesmo na esfera do direito tributário, a medida confiscatória não é vedada. Conforme preconiza o Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, por exemplo, que “dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece

² SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*: edição universitária. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. I. p. 505.

³ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 75.

ISSN 1980 - 8860



normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas”, o dano ao erário em decorrência das infrações previstas,⁴ “será punido com a pena de perdimento das mercadorias” (art. 23, § 1º).

O Supremo Tribunal Federal, aliás, entende que não é ilegítima ou inconstitucional, por afrontar o efeito de confisco, a pena de perdimento de bens prevista na legislação dos impostos sobre o comércio exterior. Ainda na vigência da Constituição de 1969, durante o julgamento do RE nº 95.693, decidiu-se que a declaração de perdimento de bens importados não ofendia o art. 153, § 11, daquele texto. Na atual ordem constitucional, a Suprema Corte julgou válida a declaração de perdimento de um automóvel, em apreciação ao AgR nº 173.689, por entender que “em momento algum emprestou-se a tributo contornos de verdadeiro confisco. Ao contrário, cuida-se da entrada de bens, no território nacional, sem a obediência das normas legais”.⁵ Note-se que o Supremo entendeu não ter sido o tributo utilizado *com efeito de punição* (sem “contornos de verdadeiro confisco”).

Portanto, não está vedada no ordenamento brasileiro, tampouco no direito tributário, a aplicação de *penalidade* condizente ao confisco. O que se proíbe (eis aqui, então, a sutil diferença) é que o contribuinte *sofra com a tributação os efeitos de uma punição*, porquanto, em verdade, a hipótese presuntiva de incidência tributária descreve abstratamente um fato ou um comportamento *lícito*. O que impede a Constituição, dessa forma, é que haja efeito de confisco quando não se trata de uma hipótese de confisco.

Dessa maneira, o contribuinte não pode ser compelido a suportar *efeitos de penalidade (confisco)*, quando nenhuma cometeu. Poderia, sim, na hipótese de algum ato ilícito praticado, ter que suportar, até mesmo, *o próprio confisco*. Aires Barreto lembra que “confisco é sanção, é medida de caráter sancionatório”, sendo equivocado dizer, pois, “é vedado o confisco”. Para ele, “o que se proíbe é que, por via de exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco”.⁶

A Constituição de 1988 não proibiu o confisco, portanto. Diversamente, admitiu-o, malgrado em hipóteses remotas, dentro de um contexto de justiça tributária. O que se encontra

⁴ “Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: I – importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor; II – importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições: a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-Lei; ou d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária. III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarque; IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b” do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966. V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006) § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)”.

⁵ GODOI, Marciano Seabra de; CARDOSO, Alessandro Mendes. Princípio do Não-Confisco. In: GODOI, Marciano Seabra de [COORD.]. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 290.

⁶ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 17.
ISSN 1980 - 8860

explicitamente vedado é o *efeito de confisco*; vale dizer, que as consequências de uma conduta *lícita* sejam equivalentes às consequências de uma conduta *ilícita*.

Segundo Luiz Felipe Difini, “se a tributação abarcasse toda a renda ou todo o bem, tratar-se-ia de confisco propriamente dito, e não tão-só de efeito, alcance ou caráter confiscatório”. Para ele, “só pode ser que efeito, alcance ou caráter significa que o limite da tributação é algo a menos que o confisco propriamente dito, que seria a tomada pura e simples de todo o bem ou renda”.⁷ Salvo melhor juízo, porém, não parece a melhor interpretação do dispositivo. Para que seja *confisco propriamente dito* – isto é, punição –, deve existir expressa previsão legal: a tipificação da penalidade (art. 97, V, do Código Tributário Nacional). Dessa maneira, havendo penalidade tipificada, deixa-se de falar em efeito de confisco do tributo, mas, sim, em critérios de mensuração *da penalidade*. Por essa razão, soa mais acertado defender que o efeito de confisco representa *algo a mais* que o confisco propriamente dito.

Nessa linha, muito embora em um outro contexto, Estevão Horvath destaca: “parece mais abrangente dizer que se proíbe a tributação com efeito confiscatório do que simplesmente dizer estar vedado o confisco”.⁸ Em síntese, o tributo com efeito de confisco não configura uma penalidade; é algo ainda pior: soa como se punição fosse (sem o ser).

Seria até mesmo redundante, convém repisar, a Constituição Federal de 1988 explicitar que o tributo não pode ser confiscatório (penalidade), na medida em que o Código Tributário Nacional já deixa claro que o tributo *não constitui sanção* (penalidade). Implicaria tão somente reforçar, sob *status* constitucional, o enunciado do art. 3º da Lei Complementar.

Em resposta à indagação “há diferença entre proibir o confisco e proibir a utilização de efeito de confiscatório nos tributos?”, Estevão Horvath recorre ao cotejo entre a tributação, o direito de propriedade e o princípio da vedação do confisco. Para ele, tanto o princípio do não-confisco quanto o direito de propriedade têm o mesmo tipo de relação com a tributação, pois ambos servem como limites à atividade tributária. Assim, pondera que as três figuras assinaladas convivem no texto da Constituição, de maneira que cada uma delas não pode ocultar a existência das demais. E remata: “a tributação é permitida pela Lei Maior, desde que, entre outras condições, não viole o direito de propriedade nem tenha efeito de confisco”.⁹

Precisamente, a consideração que aqui encaixa é uma só: a tributação é permitida pela Constituição, desde que não viole o direito de propriedade e os demais direitos fundamentais, exercendo a vedação de efeito de confisco (proibição de excesso) uma função na equalização dos interesses. Daí porque a utilização da expressão *efeito de confisco* pela Constituição converge para o entendimento de que o princípio do não-confisco tributário¹⁰ não é uma norma finalística, mas, sim, uma *norma de integração* do direito tributário.

Nessa linha, Jorge de Oliveira Vargas destaca que “é pelo resultado que este princípio deve ser interpretado, e, assim sendo, é possível, para sua aplicação, utilizar-se dos

⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 21.

⁸ HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 41.

⁹ HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 42.

¹⁰ Talvez mais acertado terminologicamente seja utilizar a expressão “*princípio de vedação ao efeito de confisco*”, pois, como foi dito, a Constituição impede a utilização *do tributo* com efeito de confisco, mas não impede que a punição pelo seu descumprimento acarrete confisco; o Código Tributário, por sua vez, impede que o tributo seja confisco (pena).

ISSN 1980 - 8860

princípios da analogia e da equidade, fazendo-se uso da interpretação teleológica”. Para o autor, diante da amplitude que o texto constitucional outorgou à expressão “efeito de confisco”, pode ser classificado não só como uma garantia de direito, mas também como *garantia de justiça*.¹¹

3 MULTAS TRIBUTÁRIAS E VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO: NÃO APLICABILIDADE

Diante do que já foi exposto, resultaria incongruente defender que o princípio de vedação do efeito de confisco tributário também se aplica às multas (ou penalidades) fiscais.

De fato, muito embora uma parcela significativa dos tributaristas entenda que o princípio se estende às sanções¹² – cuja posição tem sido largamente encampada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal –, não parece acertada essa interpretação ampliativa.

O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, proíbe somente a utilização de *tributos* com efeito de confisco, mas não de *multas* tributárias – o que soa bastante lógico. A multa, aliás, não só pode ter “efeito de confisco”, como pode ser propriamente “o confisco”, ou seja, com uma imanente natureza “confiscatória”. Ora, aquilo que pode, potencialmente, *ser* confiscatório, obviamente pode *ter efeito* confiscatório.

O já referido Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que tipifica a pena de *perdimento* das mercadorias em razão de infrações que causem danos ao Erário, é um nítido exemplo de que a punição pode, sim, corresponder ao *próprio confisco* de bens do contribuinte. Nessa hipótese, fica evidente, portanto, não apenas o *efeito de confisco* carreado com a penalidade, como também a própria *natureza de confisco* da exação estatal punitiva.

O tributo, justamente porque não compreende uma punição (*não é sanção de ato ilícito*), não poderá jamais ostentar a natureza daquilo que não é (uma punição). Quer dizer: o tributo nunca revelará um propósito (e um *efeito*) de *penalizar* o contribuinte, uma vez que a sua natureza é *arrecadatória*, com a observância, de regra, da capacidade contributiva. Hugo de Brito Machado é bastante certo e assertivo ao descrever que um tributo com efeito de confisco é aquele “que seja sentido como penalidade”.¹³ Aliás, argumento equivalente se valida para a justificação das multas, que *não podem ter efeito arrecadatário* (desempenhando, assim, inconstitucionalmente, o papel de tributo), sob pena de desvio de finalidade.

Importante observar que o art. 3º do Código Tributário Nacional estabelece textualmente que o tributo “não constitui sanção de ato ilícito”, de modo que a penalidade pecuniária é exatamente o que um tributo *não pode configurar*, ou seja, uma punição. Dessa forma, tem-se que o princípio de vedação do efeito de confisco deve limitar-se *ao tributo*.

¹¹ VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do Não-Confisco*. p. 72

¹² Neste sentido, HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. pp. 114-6; CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. *Confisco Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 129.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 110.

ISSN 1980 - 8860



Com razão, Hugo de Brito Machado assinala que a vedação do efeito de confisco é atinente *ao tributo*, mas não à penalidade pecuniária.¹⁴ Para ele, a multa, para alcançar a sua finalidade, “deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória”.¹⁵ Fabio Goldschmidt, da mesma forma, sustenta que a invocação do princípio de vedação do efeito de confisco “deveria ficar restrita àquilo que o constituinte expressamente contemplou, ou seja, aos tributos, que em nada se confundem com as respectivas sanções pelo seu descumprimento”.¹⁶

Note-se que não se pretende defender, absolutamente, que as penalidades ou multas pecuniárias sejam fixadas sem um critério razoável, resultando em valores desproporcionais, insuportáveis e onerosamente excessivos. Pelo contrário, as punições também encontram os seus limites no próprio texto constitucional, precisamente nos postulados de proibição do excesso, proporcionalidade e razoabilidade. Dessa maneira, as multas devem, sim, guardar alguma proporção: (1) com o objetivo punitivo; (2) com a intensidade da lesão ou do prejuízo causador; (3) com a circunstância em que foi cometida da infração.¹⁷ Ou seja, os balizamentos para a aplicação da proporcionalidade e para a preservação *do núcleo essencial* dos direitos fundamentais são diferentes daqueles adotados na instituição dos tributos.

Examinando os precedentes da Suprema Corte, Humberto Ávila destaca, em síntese, duas conclusões no tocante ao postulado de proibição do excesso, aduzindo que nenhuma medida estatal poderá “restringir *excessivamente* um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independentemente do seu motivo” e, paralelamente, “*cercear, tolher ou dificultar sobremaneira* o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial”.¹⁸

Noutra passagem, analisando as decisões do Supremo em relação a multas elevadas (100%, 200% e 500%), Humberto Ávila afirma que, estando a exação prevista em lei, e concretizada a situação de fato necessária e suficiente à sua incidência, não cabe ao poder judiciário um *exame da adequação*, analisando se o meio escolhido está apto para alcançar o resultado desejado; também não cabe um *exame da necessidade*, examinando se, dentre todas as opções disponíveis e igualmente eficazes para atingir o fim, é a menos gravosa em relação aos direitos envolvidos; cabe perquirir, unicamente, se houve restrição excessiva dos direitos envolvidos (exame da proporcionalidade em sentido estrito ou da correspondência). Isto é,

¹⁴ LUÍS EDUARDO SCHOUERI afirma que o argumento não convence: “Afim, a multa tributária nada mais é que manifestação do poder de tributar. É disso que trata o artigo 150 da Constituição Federal. Seria pífia a garantia constitucional se fosse limitada aos tributos, propriamente ditos, e não às multas. O fisco não pode, no exercício de seu poder de tributar, produzir o efeito de confisco”. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 396.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 54.

¹⁶ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 154.

¹⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. p. 156.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. pp. 407-8.

ISSN 1980 - 8860



configura-se apenas a proibição de excesso, sem que a relação jurídica seja estruturada pela concepção de “meio-fim”.¹⁹

O que se deve ter em mente, portanto, é que não se pode querer utilizar o mesmo fundamento restritivo (art. 150, inciso IV, da Constituição) para situações distintas. A hipótese de incidência da multa decorre de previsão de uma conduta *ilícita*, ao contrário do tributo, que decorre de uma conduta *lícita*. Além disso, o fim do tributo é promover a arrecadação de receitas, diversamente das multas pecuniárias, com finalidade de desestímulo e repressão.

Assim, têm-se soluções instrumentalizadas por ferramentas jurídicas semelhantes para o problema das multas e dos tributos excessivos, muito embora escoradas e justificadas por fundamentos jurídicos diferentes. O postulado de proibição de excesso não constitui uma norma jurídica de natureza finalística, mas, sim, um instrumento de integração do sistema tributário; um instrumento dinâmico de interpretação e proteção dos direitos fundamentais.

4 EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL

A jurisprudência constitucional sobre o princípio (postulado) que proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco alcançou contornos menos opacos ao longo dos últimos anos, articulando fundamentos capazes de prenunciar alguma previsibilidade ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988. Contudo, nem tudo está resolvido e superado.

Malgrado toda a crítica aqui apresentada no sentido de defender a inaplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias, é pacificado um entendimento em sentido diverso pelo Supremo Tribunal Federal, que, não raras vezes, propõe argumentações invocando os princípios (ou postulados) da razoabilidade e da proporcionalidade.

A própria caracterização do “efeito de confisco” e a delimitação objetiva das multas tributárias seguem como questões não solucionadas pela Corte Constitucional, evidenciando-se, em especial, imprecisões de entendimento quanto aos percentuais capazes de tornar a exação tributária inconstitucional por afronta ao vedado efeito de confisco.

Um dos mais emblemáticos precedentes da Suprema Corte brasileira está representado pela Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1, do Rio de Janeiro, de 24/10/2002 (ADI 551-1/RJ), sob a relatoria do Min. Ilmar Galvão,²⁰ quando se manifestou, já na vigência da atual Constituição, que o princípio do não-confisco também alcançaria as multas decorrentes do descumprimento da obrigação tributária. De lá para cá, o esforço hermenêutico do Supremo avançou muito mais, sobretudo, no emparelhamento constitucional das multas tributárias, permanecendo subapreciada a extensão do efeito de confisco *do tributo*.

Na oportunidade, entendeu-se que multas pelo não-recolhimento ou pela sonegação de tributos manifestariam inconstitucionalidade por ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, notadamente pela *desproporção* entre a violação à norma tributária e a sua consequência jurídica (a multa). Curioso que o Ministro Relator, em suas

¹⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 4, julho, 2001. p. 32.

²⁰ STF. ADI 5511, Relator(a): Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 14-02-2003.
ISSN 1980 - 8860

razões de decidir, tratou de consignar: “Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo”.²¹

Em aparente alinhamento, havia um pronunciamento pretérito em sentido convergente, nos autos da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075, do Distrito Federal, de 17/06/1998 (ADI 1075-MC/DF), sob a relatoria do Ministro Celso de Mello, ao examinar se a instituição de multa fiscal de 300% ofenderia, ou não, o princípio da não-confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Segundo o entendimento da Suprema Corte, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, mesmo em se tratando de multa fiscal resultante de inadimplemento, pelo contribuinte, das suas obrigações tributárias, “nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas”. Invocando expressamente o *princípio da razoabilidade*, o qual se qualifica como um “verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais”, entendeu o Tribunal que o Poder Público, especialmente em sede de tributação, ainda que se trate da definição do *quantum* pertinente ao valor das multas fiscais, “não pode agir imoderadamente”, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pela razoabilidade.²²

Desde muito cedo, uma íntima simbiose entre o princípio do não-confisco e o direito de propriedade já ficava destacada pelos posicionamentos da Suprema Corte. O voto-condutor da ADI 551-1/RJ consignou que “a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação”. Entendeu o Tribunal Constitucional que existe uma implicação recíproca entre valores igualmente consagrados pela Carta da República (poder de tributação e direito de propriedade), de forma que uma multa desproporcional atentaria contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Também nesse julgamento, o princípio da proporcionalidade restou explicitamente invocado pelo Min. Gilmar Mendes, entendendo existir, no caso, uma “notória desproporção”. Em seu voto, que igualmente conduziu à inconstitucionalidade das multas tributárias, consignou: “(...) penso que se pode invocar o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, e, obviamente, o princípio da proporcionalidade na acepção que esta Tribunal tem lhe emprestado do devido processo legal no sentido substancial ou substantivo”.

A ADI 551-1/RJ firmou uma posição avessa ao estabelecimento de penalidades fixadas em patamares não razoáveis, rechaçando a previsão legal de que as multas decorrentes do *não recolhimento* de impostos e taxas “não podem ser inferiores a duas vezes o seu valor”, ao tempo em que as multas decorrentes de *sonegação* “não podem ser fixadas em menos de cinco vezes o valor do tributo”. Ou seja, entendeu o Supremo Tribunal Federal, na ocasião, que as multas tributárias *simples* não poderiam ser dosadas em montante a partir de 200%, e que as multas *qualificadas* não poderiam ser estipuladas em valor a partir de 500%.

²¹ STF. RE 55.906 / SP, Relator(a): Luiz Gallotti, Tribunal Pleno, Julgamento 27/05/1969 DJ 05/08/1965.

²² STF. ADI 1075 MC, Relator(a): Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17-06-1998, DJ 24-11-2006.

Outro traço característico do não-confisco tributário, que justamente revela a natureza de *conceito indeterminado*, cuja extensão é insuperável em uma avaliação apriorística, não transitou despercebido no julgamento da ADI 551-1/RJ. Na ocasião, o voto exarado pelo Min. Sepúlveda Pertence tratou de relembrar uma passagem alegórica do Min. Aliomar Baleeiro, manifestada no julgamento de célebre caso em que o Supremo declarou a inconstitucionalidade de decreto-lei, por não se compreender no âmbito da *segurança nacional*: “Dizia o notável Juiz desta Corte que ele não sabia o que era segurança nacional; certamente sabia o que não era: assim, batom de mulher ou, o que era o caso, locação comercial”. E concluiu o Min. Pertence, portanto: “Também 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”.

Finalmente, foi no julgamento da ADI 551-1/RJ que o Supremo Tribunal Federal estabeleceu, pela primeira vez, ainda que indiretamente, um parâmetro balizador para a fixação das multas tributárias legítimas sob a perspectiva constitucional. O voto do Min. Marco Aurélio, então Presidente da Corte, escorado nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, tratou de constatar que “as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”.²³ Desde então, a partir de um verdadeiro *obiter dictum* do Min. Marco Aurélio, ganhou consistência e se consolidou na jurisprudência constitucional um balizamento objetivo para as multas tributárias punitivas, limitadas a 100% do montante do tributo. Na realidade, contudo, a Corte jamais se debruçou detidamente sobre essa questão, apenas repercutindo em julgamentos posteriores uma observação “dita de passagem”.

A questão ganha contornos adicionais quando se reconhece, ademais, que o próprio tributo pode existir validamente com alíquotas mensuradas em patamares muito além de 100% do valor da operação. É o caso, por exemplo, do Decreto nº 11.158, de 2022, que aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), estabelecendo uma alíquota de 300% para os cigarros que contenham tabaco. Assim, soa contraditório que uma exação *tributária*, decorrente de uma conduta *lícita*, possa conviver com alíquotas evidentemente alargadas (extrafiscalidade, seletividade), enquanto uma exação *punitiva* (multa), resultado de uma conduta *ilícita*, seja identificada como inconstitucional em face de uma alíquota equivalente à importância do tributo devido.

Recentemente, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023 (“Lei do Carf”),²⁴ tratou expressamente da aplicação do princípio do não-confisco em relação às multas excedentes a 100% do tributo apurado. O dispositivo promulgado (art. 14, §§ 1º e 2º)²⁵ havia sido

²³ Importante abrir um parêntese e afastar eventual confusão a respeito da “acessoriedade” das multas tributárias. O próprio Código Tributário Nacional estabelece: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Portanto, *tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária* são obrigações *principais*, sendo acessória a obrigação de caráter *não pecuniário*.

²⁴ Disciplina a proclamação de resultados de julgamentos na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

²⁵ “Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que ISSN 1980 - 8860

inicialmente vetado pelo Poder Executivo (Mensagem nº 487, de 2023), pelas seguintes razões: primeiramente, o julgamento da ADI nº 551-1/RJ não traduz uma justificativa coerente para cancelar todas as multas tributárias que excedam 100% do valor do crédito tributário; em segundo lugar, não há jurisprudência pacificada pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do assunto, que aguarda o exame do Tema 863.²⁶

O julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010, do Distrito Federal, de 30/09/1999 (ADI 2010-MC/DF) é também referenciado como um precedente lapidar no processo de construção de sentido do princípio de vedação do efeito de confisco tributário. Sob a relatoria do Min. Celso de Mello, o precedente contribuiu decisivamente para o forjamento dos limites conceituais da não-confiscatoriedade, especialmente ao considerar que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da *totalidade da carga tributária*,²⁷ a partir da “verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado 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”. Nesse sentido, consignou o Supremo que resulta configurado o caráter confiscatório dos tributos “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”, não podendo o Poder Público agir *imoderadamente*, especialmente em sede de tributação, aí

a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte. § 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional providenciará, de ofício, o imediato cancelamento da inscrição em dívida ativa de todo o montante de multa que exceda a 100% (cem por cento), independentemente de provocação do contribuinte, e ficará obrigada a comunicar o cancelamento nas execuções fiscais em andamento. § 2º O montante de multa que exceder a 100% (cem por cento) nas autuações fiscais, já pago total ou parcialmente pelo contribuinte, apenas poderá ser reavido, se não estiver precluso o prazo, mediante propositura de ação judicial, ao final da qual será determinado o valor apurado a ser ressarcido, que será liquidado por meio de precatório judicial ou compensado com tributos a serem pagos pelo contribuinte”.

²⁶ “O Ministério da Fazenda pede o veto por inadequação ao interesse público por entender que não é possível extrair, do julgamento na ADI nº 551-1/RJ, decisão pretoriana acerca do limite máximo da multa de ofício qualificada, razão que justifique o dispositivo, que pretendia ‘cancelar’ toda multa tributária que excedesse 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário. Ademais, o assunto tratado nesse dispositivo não está necessariamente pacificado pela Jurisprudência, porquanto encontra-se, atualmente, em análise por parte do Supremo Tribunal Federal, em razão de repercussão geral reconhecida no RE 736090 (Tema 863). Assim, na forma em que descrita a norma do art. 14 do Projeto de Lei, adianta-se tanto a decisão do Supremo Tribunal Federal, quanto seus efeitos (*ex tunc*), o que acarretaria implicações negativas do ponto de visto orçamentário-financeiro, bem como geraria enorme demanda administrativa e judicial para seu cumprimento. Por fim, o Ministério argumenta que, na hipótese de eventual multa de ofício com patamar insignificante ou excessivamente reduzido, as finalidades de retribuição e prevenção certamente não seriam alcançadas. Nesse caso, haveria ofensa ao princípio da proporcionalidade, não em seu viés negativo de vedação ao excesso, mas em seu viés positivo: a impossibilidade de proteção eficiente dos bens jurídicos tutelados. Ademais, o próprio Projeto de Lei nº 2.384, de 2023, ao estabelecer multa de 150% (cento e cinquenta por cento) para o caso de reincidência de determinadas condutas, conforme a redação do art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430, de 1996, incluída pelo art. 8º do Projeto de Lei, parece reconhecer a constitucionalidade de dispositivo legal que imponha multa superior a 100% do valor do tributo, a depender da gravidade da infração”.

²⁷ Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal afastou a alegação de inconstitucionalidade em face da elevada carga tributária do país de maneira globalmente considerada. STF. ADI 3144, Relator(a): Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 01-08-2018, Processo Eletrônico DJe-232 Divulg. 30-10-2018 Public. 31-10-2018.

ISSN 1980 - 8860



incluídas as contribuições de seguridade social, “pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade”.²⁸

Historicamente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal manteve-se reafirmando os valores e fundamentos alinhados com os precedentes originários, sempre que provocado a pronunciar-se quanto à constitucionalidade de atos normativos em confrontação com o princípio do não-confisco. Recentemente, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4787, do Amapá, de 01/08/2022 (ADI 4787/AP), sob a relatoria do Min. Luiz Fux, restou assentado que a garantia insculpida no art. 150, IV, da Constituição Federal, “está diretamente associada à condição do sujeito passivo da obrigação tributária”, cuja proteção “dirige-se ao seu direito de propriedade”. Entendeu a Suprema Corte, ainda, relativamente às pessoas jurídicas, que “o confisco está presente quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobremodo a exploração de suas atividades econômicas habituais”.

Com o advento da repercussão geral,²⁹ instrumento processual inserido na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 45/2004, o Supremo Tribunal Federal passou a afetar e realizar o *julgamento de temas* trazidos em sede de recursos extraordinários, os quais ultrapassem os interesses subjetivos da causa, apresentando questões relevantes sob o aspecto econômico, político, social ou jurídico. Inicialmente regulamentado pela Lei nº 11.418, de 2006, mediante a inclusão dos arts. 543-A e 543-B no antigo Código de Processo Civil, de 1973, atualmente a repercussão geral encontra disciplina no § 1º do art. 1.036 do CPC/2015 e no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (RISTF), possibilitando promover o destacamento de recursos extraordinários cuja questão jurídica discutida é idêntica e se reitera de maneira razoável nos tribunais de origem (representativos da controvérsia).

Não-confisco e multa *punitiva não qualificada* (Tema 1195)

O Supremo Tribunal Federal reconheceu como de repercussão geral a possibilidade de fixação de multa *punitiva não qualificada* em patamar superior a 100%, ou seja, em montante superior ao próprio valor do tributo devido, nos termos do Tema 1195.³⁰

A questão destacada segue pendente de julgamento, com a seguinte descrição do tema: “possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido”. Sob a relatoria do Min. Nunes Marques, a repercussão geral discute, à luz dos arts. 2º, 24, I, 150, IV, e 155, II, da Constituição Federal de 1988, a possibilidade (constitucionalidade) das multas fiscais de caráter punitivo não qualificadas, em razão de sonegação, fraude ou conluio, serem fixadas em percentual que implique a superação do valor do tributo devido, ante a proporcionalidade, a razoabilidade e o não-confisco em matéria tributária, assim como a possibilidade de redução pelo Poder Judiciário.

²⁸ STF. ADI 2010 MC, Relator(a): Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30-09-1999, DJ 12-04-2002.

²⁹ Art. 102. (...). § 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

³⁰ STF. RE 1.335.293 RG, Relator(a): Ministro Presidente, Tribunal Pleno, julgado em 17-02-2022, Processo Eletrônico DJe-036 Divulg. 22-02-2022 Public. 23-02-2022.

ISSN 1980 - 8860



Há precedentes reiterados da Suprema Corte, na esteira da ADI 551-1/RJ, no sentido de limitar a multa *punitiva não qualificada* ao montante do tributo devido (100%), porquanto as multas compreendem obrigações de pagamento “acessórias”, não podendo extrapolar, nas palavras do Min. Marco Aurélio, o valor do principal.³¹

Em outro precedente importante, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7063, do Rio de Janeiro, de 06/06/2022 (ADI 7063/RJ), reconheceu a natureza das custas processuais como receita tributária da espécie taxa. Por essa razão, assentou que os valores precisariam manter uma relação com os custos dos serviços judiciais prestados, não incorrendo em inconstitucionalidade a legislação que estabelece alíquota máxima das custas judiciais às causas de maior vulto econômico e, provavelmente, apresentam grande complexidade técnica. No caso, o Supremo decidiu que a legislação cuja constitucionalidade é objeto de questionamento respeita o parâmetro jurisprudencial, ao fixar uma multa de 100% para os litigantes que deixarem de satisfazer as custas processuais, não violando o princípio do não confisco.³²

Não-confisco e multa *moratória* (Temas 214 e 816)

Apreciando o Tema 214, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes, assentou que *não há efeito de confisco* na aplicação de multa fiscal *moratória* no importe de 20% do valor do débito.

A Corte firmou entendimento a partir do tema assim descrito: “a) Inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo; b) Emprego da taxa SELIC para fins tributários; c) Natureza de multa *moratória* fixada em 20% do valor do tributo”. Na oportunidade, a tese de repercussão geral consignou que “(...) III – Não é confiscatória a multa *moratória* no patamar de 20%”.³³

Em paralelo, no destacamento do Tema 816, sob a relatoria do Min. Dias Toffoli, o Supremo Tribunal Federal também reconheceu a existência de repercussão geral em relação aos limites para a fixação da multa fiscal *moratória*, em patamar *acima de 20%*. A descrição do tema afetado delimita a questão nos seguintes termos: “a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. b) Limites para a fixação da multa fiscal *moratória*, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório”. A questão ainda pende de julgamento no que concerne à razoabilidade na fixação da multa fiscal *moratória* em patamares *superiores a 20%*.³⁴

Nesse caso, em particular, a discussão sobre o limite máximo para a fixação da multa *moratória* (reconhecida como repercussão geral no RE 882.461/MG), difere-se do objeto do Tema 214, que tão somente reconheceu a constitucionalidade de multa tributária de mora *no*

³¹ Esse posicionamento penetrou de tal maneira na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que passou a ser replicado o entendimento de que, nos casos de cálculo em patamar superior a 100% da obrigação principal, surge inconstitucional multa. STF. RE nº 833.106, Rel. Marco Aurélio, Primeira Turma, Diário da Justiça de 12 de dezembro de 2014.

³² STF. ADI 7063, Relator(a): Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 06-06-2022, Processo Eletrônico DJe-120 Divulg. 21-06-2022 Public. 22-06-2022.

³³ STF. RE 582461, Relator(a): Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18-05-2011, Repercussão Geral - Mérito DJe-158 Divulg. 17-08-2011 Public. 18-08-2011 Ement. Vol-02568-02 pp-00177.

³⁴ STF. RE 882.461 RG, Relator(a): Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 21-05-2015, Processo Eletrônico DJe-112 Divulg. 11-06-2015 Public. 12-06-2015.

ISSN 1980 - 8860

patamar de 20% do valor do débito principal. O caso concreto enfrenta a constitucionalidade de multa moratória legalmente fixada *em percentual de 50%* sobre o montante do tributo devido, em confrontação com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Não-confisco e multa *punitiva qualificada* (Tema 863)

Também aguarda o julgamento definitivo pelo Supremo Tribunal Federal o Tema 863, que objetiva definir “Limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório”. À luz do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, discute-se a adequação à razoabilidade da aplicação de multa tributária *punitiva qualificada*, em razão de sonegação, fraude ou conluio, em percentual de 150% sobre a totalidade ou a diferença do imposto ou da contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.³⁵

O voto do Ministro Relator, Dias Toffoli, propôs reduzir a multa qualificada para 100% do valor do débito tributário, nessas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, sugerindo a seguinte tese de repercussão geral: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23”. O julgamento foi interrompido e destacado pelo Min. Flávio Dino, aguardando o pronunciamento final.

Não-confisco e multa *punitiva isolada* por descumprimento de *obrigação acessória* (Temas 487 e 872)

Enfrentando o Tema 487 da repercussão geral, sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal examinará a constitucionalidade da *multa isolada* por descumprimento de obrigação acessória, em respeito ao seu potencial caráter confiscatório. Discute-se, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se a multa por inobservância de *obrigação acessória* decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% e 40%, relacionada à operação que não gerou o crédito tributário (a chamada “multa isolada”), implica uma exação com caráter confiscatório.³⁶

O Tema 487 tem a sua controvérsia representada pelo RE 640.452, que recebeu pedido de vista pelo Min. Gilmar Mendes. Antes disso, o voto do Relator, Min. Barroso, considerou que a multa isolada não poderia exceder o montante de 20% do tributo devido, e propunha a seguinte tese da repercussão: “A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco”.

³⁵ STF. RE 736090 RG, Relator(a): Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29-10-2015, Processo Eletrônico DJe-240 Divulg. 26-11-2015 Public. 27-11-2015.

³⁶ STF. 640.452 RG, Relator(a): Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06-10-2011, Processo Eletrônico DJe-232 Divulg. 06-12-2011 Public. 07-12-2011.

ISSN 1980 - 8860



O voto-vista do Min. Dias Toffoli, não obstante, encaminhou uma orientação diferente para a tese da repercussão geral: “1. Havendo tributo ou crédito, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. Nessa hipótese, a multa aplicada isoladamente fica limitada, respectivamente, a 0,5% ou 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente. 3. Na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e *ne bis in idem*”.

Questão similar compreendeu a discussão havida no Tema 872, sob a relatoria do então Min. Marco Aurelio, com repercussão geral reconhecida nos termos do RE 606.010/PR. Na hipótese, tratou-se da “constitucionalidade da exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, prevista no art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados”. A Corte Constitucional, na ocasião, decidiu a respeito da uma multa legalmente fixada em 2% ao mês-calendário ou fração, *limitada a 20%*: “Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório”.³⁷

O voto do Min. Marco Aurélio considerou que, não obstante o silêncio do dispositivo constitucional, “o Supremo vem assegurando a observância do princípio do não confisco também em relação às penalidades moratórias, devidas pelo atraso no adimplemento de tributos”, no patamar de 20%. E destacou, ainda, que, por coerência, o entendimento pretérito firmado pela Suprema Corte deveria ser transposto para a situação em exame, nos seguintes parâmetros: “Se não surge confiscatória a multa de mora nesse percentual, descabe ver efeito semelhante no cálculo descrito no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, porquanto também a multa por atraso na entrega da DCTF está limitada a 20% do tributo”.

Não-confisco e multa *punitiva isolada* pelo indeferimento de pedido de ressarcimento e pela não homologação de compensação (Tema 736)

No julgamento do Tema 736, a Suprema Corte examinou, à luz do postulado da proporcionalidade e do art. 5º, XXXIV, “a”, da Constituição Federal, a constitucionalidade da multa isolada no percentual de 50% incidente sobre o valor objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou de declaração de compensação não homologada pela Receita Federal, com previsão nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, incluídos pela Lei nº 12.249/2010.

Por ocasião do julgamento, a redação vigente da Lei nº 9.430/1996, atribuída pela Lei nº 13.097/2015, dispunha: “Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre

³⁷ STF. RE 606010, Relator(a): Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 24-08-2020, Processo Eletrônico DJe-271 Divulg. 12-11-2020 Public. 13-11-2020.

ISSN 1980 - 8860



o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”.

A repercussão geral foi afetada no RE 796.939/RS, sob a então relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, resultando na seguinte tese firmada: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

Do voto do Min. Edson Fachin, nesse mesmo julgamento, é possível colher a seguinte passagem lapidar: “Emerge nítida falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte”.³⁸

Não-confisco e contribuições previdenciárias (Temas 833, 933 e 1226)

No Tema 933 da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal enfrentou a questão da (in)existência de “balizas constitucionais para a majoração de alíquota de contribuição previdenciária de regime próprio de previdência social”, ocasião em que, analisando o art. 150, IV, da Constituição Federal, firmou a seguinte tese: “1. A ausência de estudo atuarial específico e prévio à edição de lei que aumente a contribuição previdenciária dos servidores públicos não implica vício de inconstitucionalidade, mas mera irregularidade que pode ser sanada pela demonstração do déficit financeiro ou atuarial que justificava a medida. 2. A majoração da alíquota da contribuição previdenciária do servidor público para 13,25% não afronta os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco”.³⁹

No caso, a Corte assentou que, “ainda que seja plausível o argumento de que a vedação ao confisco deva levar em consideração toda a carga tributária – e não apenas o peso de um tributo específico –, é preciso lembrar que o valor correspondente à contribuição previdenciária deve ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda – IR”.

Nessa perspectiva, entendeu o Supremo que não há ofensa aos princípios da razoabilidade/ proporcionalidade e da vedação do efeito de confisco: “Primeiro, porque, conforme os dados estatísticos de 2020, apresentados acima, o déficit atuarial do regime próprio estadual continuou a existir mesmo após o aumento da contribuição para 13,25%, a demonstrar que a majoração não extrapolou o estritamente necessário para restabelecer o equilíbrio. Segundo, porque o acréscimo de 2,25% na exação, cujo impacto é reduzido pela dedução da base de cálculo do imposto de renda, não parece comprometer a sobrevivência digna dos servidores públicos”. Como argumento adicional, ainda destacou que “a previdência do servidor público é regida pelo princípio da solidariedade (art. 40, caput, da CF/1988)”, ou seja, “de modo geral, os indivíduos não contribuem para o custeio de sua própria aposentadoria, mas para a solvabilidade do sistema como um todo”.

³⁸ STF. RE 796.939, Relator(a): Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 18-03-2023, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-s/n Divulg. 22-05-2023 Public. 23-05-2023.

³⁹ STF. ARE 875.958, Relator(a): Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 19-10-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-026 Divulg. 10-02-2022 Public. 11-02-2022.

ISSN 1980 - 8860



O julgamento converge com o pronunciamento da Suprema Corte ao examinar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2034, oportunidade em que ficou assentada a ausência de caráter confiscatório na majoração da alíquota da contribuição para a previdência social dos servidores públicos ativos e inativos, independentemente de avaliação atuarial capaz de aferir o equilíbrio financeiro e atuarial.⁴⁰

Os balizamentos constitucionais para a majoração da contribuição previdenciária, como bem destacado no julgamento do Tema 933, não representa uma discussão nova no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Ainda nos anos 1990, a Corte já enfrentava insatisfações sensíveis com o aparato normativo fiscal, impulsionando pronunciamentos judiciais que apontavam para o reconhecimento do desprestígio do princípio da vedação do efeito de confisco tributário, a exemplo do ocorrido na ADC 8-MC⁴¹ e na ADI 2010-MC/DF. Nesses julgamentos, além das firmes considerações no sentido de que é vedada a tributação confiscatória pela Constituição da República, diversas outras diretrizes importantes resultaram assentadas em termos de interpretação constitucional, como a inadmissibilidade de instituição da contribuição de seguridade social sobre inativos e pensionistas; o reconhecimento de que o regime contributivo é, por essência, um regime de caráter eminentemente retributivo; a declaração de que a progressividade em matéria tributária, naquele momento, supunha uma expressa autorização constitucional; e o reconhecimento de que a contribuição de seguridade social dos servidores públicos em atividade constitui uma modalidade de tributo vinculado.⁴²

Temática similar resultou examinada no julgamento do Tema 833, em que se discutiu a constitucionalidade da expressão “de forma não cumulativa” constante no *caput* do art. 20 da Lei nº 8.212/1991, que prevê a sistemática de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo segurado empregado e pelo trabalhador avulso. A Suprema Corte pronunciou que “É constitucional a expressão ‘de forma não cumulativa’ constante do *caput* do art. 20 da Lei nº 8.212/91”, fundamentando que “Os aumentos de carga tributária decorrentes da não cumulatividade em tela são proporcionais aos aumentos correspondentes da base tributável e não configuram confisco. Inexistência de inconstitucionalidade na norma questionada”.⁴³

Por fim, o Tema 1.226 também envolve o exame de constitucionalidade da progressividade das alíquotas previdenciárias dos servidores federais. A repercussão geral reconhecida pela Corte trata da validade, em perspectiva constitucional, do artigo 11, § 1º, incisos V a VIII, da Emenda Constitucional 103/2019, em face da previsão de alíquotas progressivas às contribuições previdenciárias dos servidores públicos federais, objeto do Recurso Extraordinário 1.384.562, por considerar que a sistemática de tributação progressiva viola o princípio da isonomia e é confiscatória.⁴⁴ A matéria possui afinidade com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 6254, 6255, 6258, 6271 e 6367, que consideraram

⁴⁰ STF. ADI 2034, Relator(a): Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20-06-2018, Processo Eletrônico DJe-201 Divulg. 21-09-2018 Public. 24-09-2018.

⁴¹ STF. ADC 8 MC, Relator(a): Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 13-10-1999, DJ 04-04-2003 pp-00038 Ement. VOL-02105-01 PP-00001.

⁴² STF. ADI 2010 MC, Relator(a): Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30-09-1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 Ement. VOL-02064-01 PP-00086).

⁴³ STF. RE 852796, Relator(a): Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17-05-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral DJe-116 Divulg. 16-06-2021 Public. 17-06-2021.

⁴⁴ STF. RE 1.384.562 RG, Relator(a): Ministro Presidente, Tribunal Pleno, julgado em 12-08-2022, Processo Eletrônico DJe-162 Divulg. 16-08-2022 Public. 17-08-2022.

ISSN 1980 - 8860



constitucional, cautelarmente, o sistema de progressividade das alíquotas de contribuição dos servidores.

Não-confisco e seletividade (Tema 501)

No julgamento do Tema 501 da repercussão geral, a Corte Constitucional enfrentou a questão da “alíquota do IPI sobre o processo de industrialização de embalagens para acondicionamento de água mineral”, assentando o entendimento consubstanciado na seguinte tese: “É constitucional a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrações, garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais”.⁴⁵

Examinando o Recurso Extraordinário nº 606.314, o Supremo fixou o entendimento de que “não há ofensa à vedação ao confisco, uma vez que as alíquotas pretendidas pelo Poder Executivo, de 10% e 15%, não geram expropriação patrimonial dos consumidores”. Ainda que o princípio da seletividade informe a instituição e cobrança do IPI, “os produtos destinados ao acondicionamento de bens essenciais não devem necessariamente ter as mesmas alíquotas desses últimos, sob pena de se desconsiderarem as características técnicas que os distinguem e as políticas fiscais que os Poderes Legislativo e Executivo pretendem implementar”.

Não-confisco e cumulatividade (Temas 34 e 304)

Ao empreender o julgamento do Tema 34, o Supremo Tribunal Federal rechaçou a ideia de inconstitucionalidade por efeito confiscatório, diante de agravamento do sistema tributário não cumulativo, fruto da “ampliação da base de cálculo e majoração da alíquota da COFINS pela Lei nº 10.833/2003, resultante da conversão da Medida Provisória nº 135/2003”.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 570.122, do Rio Grande do Sul,⁴⁶ o voto do Min. Roberto Barroso consignou o seguinte entendimento: “Por fim, Presidente, quanto à questão do não confisco e da capacidade contributiva, quanto ao argumento de que sistema não cumulativo seria confiscatório, ou violaria a capacidade contributiva em razão do forte aumento da alíquota, é preciso lembrar que, junto com o aumento da alíquota, foram autorizadas uma série de deduções de créditos acumulados em razão da realização de despesas realizadas”. Na oportunidade, a tese da repercussão geral firmada pelo Supremo resultou fixada nos seguintes parâmetros: “É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade a COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva global e não-confisco”.

Também no julgamento do Tema 304, a respeito da “apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas”, o Supremo reconheceu a constitucionalidade da coexistência dos regimes jurídicos *cumulativo* e *não cumulativo* do PIS e da Cofins, sem que isso implique qualquer afronta ao princípio do não-confisco.⁴⁷ Na ocasião,

⁴⁵ STF. RE 606.314, Relator(a): Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 12-05-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-134 Divulg. 05-07-2021 Public. 06-07-2021.

⁴⁶ STF. RE 570.122, Relator(a): Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 02-09-2020, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-287 Divulg. 04-12-2020 Public. 07-12-2020.

⁴⁷ STF. RE 607.109, Relator(a): Rosa Weber, Relator(a) p/ Acórdão: Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08-06-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-161 Divulg. 12-08-2021 Public. 13-08-2021. ISSN 1980 - 8860

reafirmou o voto no Min. Edson Fachin, entendendo plenamente válida a elevação da alíquota da Cofins de 3% para 7,6%, uma vez que a legislação assegurou às empresas afetadas, em paralelo ao acréscimo de carga tributária, a possibilidade de compensarem os créditos oriundos da aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo.

Não-confisco e cobrança de *taxas* (Tema 988)

A relação entre o princípio do não-confisco e a cobrança de taxas também ecoou na jurisprudência constitucional. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2078, o Supremo Tribunal Federal manifestou que não ofende a vedação do efeito de confisco a utilização do valor da causa como base de cálculo das taxas, observada a estipulação de valores máximos a serem despendidos pelas partes.⁴⁸

Noutra oportunidade, examinando a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº ADI 5720, a Corte Suprema validou a adoção do valor da causa como critério para a valoração das taxas judiciais, “desde que estabelecidos valores mínimos e máximos”.⁴⁹

Ainda, entendeu o Supremo que não existe ofensa ao princípio de vedação do efeito de confisco quando a legislação promove a alteração do valor das custas extrajudiciais que visa somente a *recomposição inflacionária* dos emolumentos, desde que os critérios de atualização guardem relação com as atividades específicas e objetivos do tributo.⁵⁰

Em sede de repercussão geral, o Tema 988 tratou da possibilidade de desoneração do cidadão estrangeiro com residência permanente no Brasil, em relação ao pagamento das taxas cobradas para o processo de regularização migratória, à luz dos art. 5º, LXXVI e LXXVII, do art. 145, §1º, e do art. 150, IV, da Constituição da República. A tese vencedora fixou: “É imune ao pagamento de taxas para registro da regularização migratória o estrangeiro que demonstre sua condição de hipossuficiente, nos termos da legislação de regência”.⁵¹

Não-confisco e outras questões (extra tributárias)

Transcendendo aos temas de direito tributário, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de analisar o Tema 647, examinando a possibilidade de decretação do *perdimento de bens* apreendidos em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e de drogas afins, quando não comprovada a sua utilização habitual ou a sua adulteração para o cometimento do crime.

Por ocasião do julgamento, a Corte fixou a seguinte tese: “É possível o confisco de todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico de drogas, sem a necessidade de se perquirir a habitualidade, reiteração do uso do bem para tal finalidade, a sua modificação para dificultar a descoberta do local do acondicionamento da droga ou

⁴⁸ ADI 2078, Relator(a): Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17-03-2011, DJe-070 Divulg. 12-04-2011 Public. 13-04-2011 Ementa VOL-02502-01 PP-00001.

⁴⁹ STF. ADI 5720, Relator(a): Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 20-09-2019, Processo Eletrônico DJe-215 Divulg. 02-10-2019 Public. 03-10-2019.

⁵⁰ STF. ADI 6671, Relator(a): Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15-09-2021, Processo Eletrônico DJe-189 Divulg. 21-09-2021 Public. 22-09-2021.

⁵¹ STF. RE 1.018.911, Relator(a): Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11-11-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-238 Divulg. 01-12-2021 Public. 02-12-2021.

ISSN 1980 - 8860



qualquer outro requisito além daqueles previstos expressamente no art. 243, parágrafo único, da Constituição Federal”.⁵²

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relevância deste estudo consiste em apresentar considerações modestas a respeito das principais indagações que decorrem da análise detida da temática proposta, sobretudo pelas divergências encontradas na restrita bibliografia. Entretanto, algumas barreiras ainda permaneceram intransponíveis, sejam em virtude da natureza da pesquisa acadêmica, de caráter não inovador, ou de limitações teóricas e filosóficas que persistem no juízo do autor. Dessa análise, foi possível extrair, sinteticamente, as seguintes conclusões:

A expressão “efeito de confisco” consubstancia evidente conceito jurídico indeterminado, dificultando saber ao certo o alcance do preceito normativo. Entretanto, trata-se de norma constitucional proibitiva, autoaplicável e declaratória de um direito.

O confisco tributário é espécie de penalidade, o que não é vedado pela Constituição Federal de 1988; o texto constitucional, diversamente, permite a utilização de punição confiscatória, impedindo, por outro lado, a utilização de tributo *com efeito de confisco*.

O princípio de vedação ao efeito de confisco tributário identifica-se com a manifestação explícita do postulado de proibição de excesso no campo do direito tributário. Visa proteger, desta forma, o núcleo essencial dos direitos fundamentais em face da tributação. A relação tributária envolve essencialmente o núcleo do pacto social, isto é, a contribuição dos indivíduos para a manutenção da esfera pública, sem prejuízo da propriedade privada, da liberdade e da igualdade.

O princípio do não-confisco aplica-se apenas aos tributos, mas não às multas (ou penalidades pecuniárias). Não obstante, o texto constitucional oferece instrumentos jurídicos eficazes de contenção das multas excessivas ou irrazoáveis, como os postulados da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do princípio (postulado) de vedação do efeito de confisco tributário alcançou contornos menos opacos nos últimos anos, fixando teses em temas de repercussão geral capazes de prenunciar alguma previsibilidade ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

⁵² STF. RE 638.491, Relator(a): Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17-05-2017, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-186 Divulg. 22-08-2017 Public. 23-08-2017.
ISSN 1980 - 8860

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*: de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 623p.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 4, julho, 2001.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003. 382p.
- CASTILHO, Paulo Cesa Baria de. *Confisco Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 141p.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. 452p.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. 280p.
- GODOI, Marciano Seabra de; CARDOSO, Alessandro Mendes. Princípio do Não-Confisco. In: GODOI, Marciano Seabra de [COORD.]. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002. 367p.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. 304p.
- HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. 159p.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. 511p.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. 175p.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 1016p.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*: edição universitária. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. I. 597p.
- STF. 640.452 RG, Relator(a): Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06-10-2011, Processo Eletrônico DJe-232 Divulg. 06-12-2011 Public. 07-12-2011.
- STF. ADC 8 MC, Relator(a): Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 13-10-1999, DJ 04-04-2003 pp-00038 Ement. VOL-02105-01 PP-00001.
- STF. ADI 2078, Relator(a): Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17-03-2011, DJe-070 Divulg. 12-04-2011 Public. 13-04-2011 Ementa VOL-02502-01 PP-00001. STF. ADI 1075 MC, Relator(a): Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17-06-1998, DJ 24-11-2006.
- STF. ADI 2010 MC, Relator(a): Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30-09-1999, DJ 12-04-2002.

STF. ADI 2010 MC, Relator(a): Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30-09-1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 Ement. VOL-02064-01 PP-00086).

STF. ADI 2034, Relator(a): Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20-06-2018, Processo Eletrônico DJe-201 Divulg. 21-09-2018 Public. 24-09-2018.

STF. ADI 3144, Relator(a): Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 01-08-2018, Processo Eletrônico DJe-232 Divulg. 30-10-2018 Public. 31-10-2018.

STF. ADI 5511, Relator(a): Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 14-02-2003.

STF. ADI 5720, Relator(a): Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 20-09-2019, Processo Eletrônico DJe-215 Divulg. 02-10-2019 Public. 03-10-2019.

STF. ADI 6671, Relator(a): Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15-09-2021, Processo Eletrônico DJe-189 Divulg. 21-09-2021 Public. 22-09-2021.

STF. ADI 7063, Relator(a): Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 06-06-2022, Processo Eletrônico DJe-120 Divulg. 21-06-2022 Public. 22-06-2022.

STF. ARE 875.958, Relator(a): Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 19-10-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-026 Divulg. 10-02-2022 Public. 11-02-2022.

STF. RE 1.018.911, Relator(a): Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 11-11-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-238 Divulg. 01-12-2021 Public. 02-12-2021.

STF. RE 1.335.293 RG, Relator(a): Ministro Presidente, Tribunal Pleno, julgado em 17-02-2022, Processo Eletrônico DJe-036 Divulg. 22-02-2022 Public. 23-02-2022.

STF. RE 1.384.562 RG, Relator(a): Ministro Presidente, Tribunal Pleno, julgado em 12-08-2022, Processo Eletrônico DJe-162 Divulg. 16-08-2022 Public. 17-08-2022.

STF. RE 55.906 / SP, Relator(a): Luiz Gallotti, Tribunal Pleno, Julgamento 27/05/1969 DJ 05/08/1965.

STF. RE 570.122, Relator(a): Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 02-09-2020, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-287 Divulg. 04-12-2020 Public. 07-12-2020.

STF. RE 582461, Relator(a): Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18-05-2011, Repercussão Geral - Mérito DJe-158 Divulg. 17-08-2011 Public. 18-08-2011 Ement. Vol-02568-02 pp-00177.

STF. RE 606.314, Relator(a): Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 12-05-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-134 Divulg. 05-07-2021 Public. 06-07-2021.

STF. RE 606010, Relator(a): Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 24-08-2020, Processo Eletrônico DJe-271 Divulg. 12-11-2020 Public. 13-11-2020.

STF. RE 607.109, Relator(a): Rosa Weber, Relator(a) p/ Acórdão: Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08-06-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-161 Divulg. 12-08-2021 Public. 13-08-2021.

STF. RE 638.491, Relator(a): Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17-05-2017, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-186 Divulg. 22-08-2017 Public. 23-08-2017.

STF. RE 736090 RG, Relator(a): Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29-10-2015, Processo Eletrônico DJe-240 Divulg. 26-11-2015 Public. 27-11-2015.

STF. RE 796.939, Relator(a): Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 18-03-2023, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-s/n Divulg. 22-05-2023 Public. 23-05-2023.

STF. RE 852796, Relator(a): Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17-05-2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral DJe-116 Divulg. 16-06-2021 Public. 17-06-2021.

STF. RE 882.461 RG, Relator(a): Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 21-05-2015, Processo Eletrônico DJe-112 Divulg. 11-06-2015 Public. 12-06-2015.

STF. RE nº 833.106, Rel. Marco Aurélio, Primeira Turma, Diário da Justiça de 12 de dezembro de 2014.

VARGAS, Jorge de Oliveira. *Princípio do Não-Confisco*: como garantia constitucional da tributação justa. Curitiba: Juruá, 2009. 195p.