

MÁRCIO JOSÉ DA FONSECA SILVA

**O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E A INCIDÊNCIA DE  
MULTAS TRIBUTÁRIAS**

BACHARELADO

EM

DIREITO

FIC - MINAS GERAIS

2014

MÁRCIO JOSÉ DA FONSECA SILVA

## **O PRÍNCÍPIO DO NÃO CONFISCO E A INCIDÊNCIA DE MULTAS TRIBUTÁRIAS**

Monografia apresentada à banca examinadora da Faculdade de direito das Faculdades Integradas de Caratinga – FIC, como exigência parcial para obtenção de grau de bacharel em Direito, sob a orientação do professor Msc. Márcio Xavier Coelho.

FIC – CARATINGA  
2014



## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, autor e consumidor da minha fé, por estar ao meu lado, concedendo discernimento e paciência e por ter promovido todas as situações que conspiraram para o êxito no término desta jornada.

Aos meus pais, Alice e Adão e a minha amada avó Isabel, responsáveis por tudo que sou hoje, vocês que me deixaram o melhor legado possível, qual seja a fé e a moral, não tenho dúvidas que sem vocês não teria conseguido completar esta carreira.

A minha amada esposa Simone, que pacientemente suportou minhas ausências, e sempre me incentivou, obrigado por ter compartilhado ao meu lado todos os momentos desta longa jornada. Sem você este momento não seria possível.

Ao meu irmão, cunhados, sobrinhos e demais familiares, meu muito obrigado pela torcida, pelo carinho e orações.

Ao Dr. Márcio Xavier Coelho, meu orientador, sou grato pela solicitude, pelo cuidado ao me ouvir e pela paciência na orientação, atitudes estas que tornaram possível a conclusão desta monografia.

A todos os professores do curso, que foram tão importantes na minha vida acadêmica e na construção do meu saber jurídico.

Aos amigos e colegas, em especial a Paula, Juliane, e Edgard pelo incentivo e apoio durante todos os anos de aprendizado.

## RESUMO

O presente trabalho tem como propósito a discussão acerca da aplicabilidade, ou não, do princípio do não confisco nos casos de incidência de multas tributárias com caráter confiscatório. O projeto visa abordar o tema, defendendo a não aplicabilidade do princípio a luz do Código Tributário e da Constituição Federal. Entre os principais artigos estão: O art.113, § 3º, CTN que prevê que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. O art. 150, IV, CF/88, que veda a tributação com efeito de confisco, com vista à preservação do patrimônio do particular frente à cobrança excessiva de tributos pelo Estado. A presente pesquisa visa demonstrar ainda, a relevância do tributo para manutenção do Estado, dos avanços sociais decorrentes da distribuição das riquezas, além da importância da propriedade privada. Com foco na incidência de ilícito quando da ocorrência da multa tributária, vez que, o tributo tem como fato gerador ato lícito, enquanto as multas tem como fato gerador a incidência de ato ilícito, daí a necessidade de se desestimular, através de sanções mais contundentes, que o fato não ocorra novamente por parte do infrator, não incidindo especificamente sobre as multas tributárias o princípio em estudo.

**Palavras-chaves:** Princípio do Não Confisco; Multa; Poder de Polícia; Princípio da Razoabilidade; Sanção Administrativa.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	6
CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS .....	8
CAPÍTULO I - PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO .....	10
1.1 Conceito de Confisco .....	10
1.2 Conceito de Tributo .....	12
1.3 Conceito de Multa .....	16
1.4 Princípio da Razoabilidade .....	20
CAPÍTULO II – MULTAS TRIBUTÁRIAS .....	23
2.1 Sanção Administrativa .....	23
2.2 Poder de Polícia do Estado .....	24
2.3 Fato Gerador Tributo .....	25
2.4 Fato Gerador Multa Tributária .....	27
CAPÍTULO III – ESCOPO E NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO E DA MULTA TRIBUTÁRIA .....	30
3.1 Finalidade do Tributo .....	30
3.2 Finalidade da Multa Tributária .....	32
3.3 Ato Lícito e Ato Ilícito .....	33
3.4 Vedação ao Confisco e Multa Tributária .....	34
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	42

## INTRODUÇÃO

A presente monografia, sob o tema “O Princípio do Não Confisco e a Incidência das Multas Tributárias”, tem por finalidade destacar o impacto e a objetividade das multas enquanto sanções, desta forma, ergue-se como problema o fato de que, tendo em vista que as aplicações de multas tributárias decorrem do cumprimento do dever de polícia do Estado, tendo natureza de sanção administrativa proveniente da incidência de ato ilícito praticado pelo particular, é cabível, ou não a aplicação do princípio do não confisco.

A esse respeito, tem-se como metodologia a confecção de pesquisa teórico dogmática, haja vista a necessidade de explicação de cunho bibliográfico, sobretudo nos dois capítulos iniciais. Com vista à averiguação no caso concreto, dos impactos produzidos pela imputação da multa ao particular, sendo imprescindível determinar se a mesma tem caráter confiscatório ou meramente sancionatório. Em face do universo discutido, o trabalho se revela interdisciplinar, vez que aborda discussões envolvendo o Direito Constitucional, o Direito Administrativo, o Direito Tributário bem como a correspondência com o Direito Penal.

Como marco teórico da monografia em epígrafe, têm-se as ideias sustentadas por Hugo de Brito Machado, para quem, defende que 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 que as condutas que ensejam sua cobrança sejam efetivamente desestimuladas. Por isto, a mesma pode ser confiscatória.

A partir de então, encontra-se substrato à confirmação da hipótese que, muito embora ainda haja a necessidade de se inibir a cobrança de tributos por parte do Estado de cunho confiscatório, há que se observar se o mesmo não corresponde a uma sanção, desta forma proporcional a infração cometida por parte do particular.

Neste sentido, a presente monografia é dividida em três capítulos distintos. No primeiro deles, intitulado “Princípio do Não Confisco”, pretende-se destacar a importância da defesa do patrimônio do particular face a voracidade de arrecadação Estatal, para fins de reconhecimento dos direitos constitucionalmente adquiridos, bem como da distinção entre licitude e ilicitude tributária.

Já no segundo capítulo, denominado “Multas Tributárias”, apontam-se elementos fundamentais para a compreensão da diferença de tributo e sanção, delimitando a importância do ato administrativo como forma sancionatória em detrimento as infrações tributárias cometidas por particulares. Destacando os desdobramentos constitucionais para se chegar à aplicação das multas com caráter confiscatório.

Por derradeiro, o terceiro capítulo, a saber, “Escopo e Natureza Jurídica do Tributo e Multa Tributária”, encerra as discussões pretendidas ao dispor sobre a distinção entre estas duas cobranças que tem distinções essenciais e determinam se a cobrança tem caráter confiscatório e não deve ser suportado pelo particular ou então assume caráter sancionatório, ou seja, tem como pressuposto uma transgressão legal, legitimando a cobrança com caráter confiscatório por parte do Estado na hipótese de ato ilícito.

## CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Tendo em vista a importância da temática acerca da aplicação, ou não, do princípio do não confisco quando da incidência das multas tributárias, verificando-se, assim, a validade e legitimidade de tal instrumento bem como a sua aplicação como forma sancionatória com o propósito de inibir novas incidências nas penalidades tributárias previstas no nosso ordenamento.

Nesse propósito, devem ser considerados os seguintes conceitos, dentre os quais, se incluem a concepção de “Princípio do Não Confisco; Multa; Poder de Polícia; Princípio da Razoabilidade; Sanção Administrativa.”

Ademais, o Princípio do Não Confisco pode ser definido, segundo a concepção de Ives Gandra da Silva Martins:

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 de 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 que 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.<sup>1</sup>

Ainda conforme o doutrinador Ricardo Alexandre, ao abordar as diferenças entre tributo e multa ensina que “apesar de ambos serem receitas derivadas, a multa é, por definição, justamente o que o tributo, também por definição, esta impedido de ser: a sanção, a penalidade por ato ilícito.”<sup>2</sup> Assim a multa, representa prestação pecuniária, exigida consoante previsão legal como sanção por ato ilícito, sendo constituída mediante atividade administrativa vinculada, enquanto o tributo não possui caráter sancionatório mas obrigação pecuniária prevista legalmente.

Por Poder de Polícia, temos a seguinte definição: O art. 78 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup> define o Poder de Polícia como atividade da Administração

---

<sup>1</sup>MARTINS, I. G da S. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 15. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998., p.141.

<sup>2</sup>ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 2. ed., ver., at. ampl., ed. Método, São Paulo, 2008, p. 37.

<sup>3</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

Pública, mas no parágrafo único considera regular o seu exercício “quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”<sup>4</sup>

Faz-se fundamental a definição do Princípio da Razoabilidade para uma correta compreensão do tema abordado, e ele é definido da seguinte forma pelo doutrinador Antônio José Calhau de Resende:

a Razoabilidade é um conceito jurídico indeterminado, elástico e variável no tempo e no espaço. Consiste em agir com bom senso, prudência, moderação, tomar atitudes adequadas e coerentes, levando-se em conta a relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade a ser alcançada, bem como as circunstâncias que envolvem a prática do ato.<sup>5</sup>

Outrossim, a sanção administrativa é o meio pelo qual o Estado se utiliza para aplicação das sanções previstas em lei, conforme ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello, “é a providência gravosa prevista em caso de incursão de alguém em uma infração administrativa cuja imposição é da alçada da própria Administração”. Isto não significa, entretanto, que a aplicação da sanção, isto é, sua concreta efetivação, possa sempre se efetuar por obra da própria Administração. Com efeito, em muitos casos, se não for espontaneamente atendida, será necessário recorrer à via judicial para efetivá-la, como ocorre, por exemplo, com uma multa, a qual, se não for paga, só poderá ser judicialmente cobrada.

---

<sup>4</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República..

<sup>5</sup>RESENDE, Antônio José Calhau. **O princípio da Razoabilidade dos Atos do Poder Público**. Revista do Legislativo. Abril, 2009.

## CAPÍTULO I - PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

### 1.1 CONCEITO DE CONFISCO

Conforme redação do art. 150, IV, Constituição Federal de 1988,<sup>6</sup> é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a utilização dos tributos com caráter confiscatório. Com efeito, confisco pode ser definido segundo Antônio de Paulo como “apreensão e adjudicação ao fisco de bens do patrimônio de alguém por violação da lei e como pena principal ou acessória,”<sup>7</sup> tendo por agente ativo o Estado e como sujeito passivo o contribuinte, que responde com seus bens pela cobrança dos tributos.

Apesar do conceito do não confisco (ou vedação ao confisco) não ser preciso, representa uma importante inovação no sistema tributário nacional, tendo o referido art. 150 da Constituição Federal de 1988 a prerrogativa de positivizar, conferir legalidade, impossibilitando que o Estado tribute além dos limites legais, não se limitando o dispositivo apenas ao Estado, mas também aos demais entes federativos.

O princípio do não confisco tem a prerrogativa de buscar o equilíbrio entre a função do Estado de tributar, face às possibilidades econômicas do contribuinte, e é direcionado ao mesmo, como forma de assegurar ao contribuinte limites ao fisco. Determina assim, limites ao arbítrio do legislador quando da elaboração das leis tributárias, e possibilitando a retirada do ordenamento jurídico, das leis que utilizem o tributo com caráter confiscatório. Em sua lição o professor Hugo de Brito Machado reforça o exposto; “Os princípios constitucionais da tributação existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder de Tributar pertencente ao Estado”.<sup>8</sup>

Ainda conforme o renomado doutrinador Ives Gandra da Silva Martins:

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 de 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

---

<sup>6</sup>PLANALTO BRASILEIRO. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm) (Acesso em 09 nov. 2014).

<sup>7</sup>PAULO, Antônio de, **Pequeno Dicionário Jurídico**. 1. ed., Rio de Janeiro: DP&A, 2002.

<sup>8</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed., São Paulo: Malheiro. 2010., p. 332.

todo o sistema terá que 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.<sup>9</sup>

Ademais, se um tributo possuir elevada carga tributária, este poderá limitar o direito a propriedade, até mesmo inviabilizando a prática econômica, ou até mesmo, a privação por parte do particular de um mínimo existencial. Desta forma foi fundamental a criação de um dispositivo legal, que limitasse a intervenção Estatal no patrimônio particular dos cidadãos. Assim, há que haver razoabilidade na aplicação do tributo, para que o mesmo não seja excessivamente elevado, ou até mesmo absorva a própria fonte da tributação.

Mas é preciso atentar, primeiramente, para a estrutura da norma de vedação do confisco. Luiz Felipe Silveira Difini, em análise sobre a vedação ao confisco, destaca:

A norma que estabelece a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco não é regra, pois não se aplica por subsunção, nem princípio no sentido mais restrito (mandamento prima facie), mas um dos princípios (em sentido lato) que regem a aplicação dos demais e é medida da ponderação destes: é norma de colisão. E prossegue: “norma de colisão (tal qual a proporcionalidade) que, nos casos mais afetos à sua operatividade, substitui o princípio da proporcionalidade, como norma para solução de hipóteses de colisão de princípios em sentido estrito.”<sup>10</sup>

Ainda conforme o mesmo autor torna-se importante esclarecer que nem sempre estará em jogo a propriedade, mas, a livre iniciativa e o livre exercício profissional. Conforme Luiz Felipe Silveira Difini:

Assim como o direito de propriedade, também os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa podem entrar em conflito com outros princípios, que visam a fins de sociabilidade objeto de proteção constitucional, derivados do princípio do Estado Social e Democrático de Direito, aplicando-se, no campo da tributação, o princípio da não-confiscatoriedade, como norma de colisão para a solução destes conflitos.<sup>11</sup>

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010, entendeu que o aumento da contribuição previdenciária do servidor público para patamares que poderiam chegar a 25%, associado à incidência do imposto sobre a renda de 27,5%, implicava confisco, razão pela qual

<sup>9</sup>MARTINS, I. G da S. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 15. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998., p.141.

<sup>10</sup>DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com Efeito de Confisco**. Op. cit., p. 263.

<sup>11</sup>DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com Efeito de Confisco**. Op. cit., p. 264.

suspendeu a majoração da contribuição. Este precedente é extremamente importante porque sinalizou que a verificação do caráter confiscatório de um novo tributo ou “majoração se faz em face da carga tributária total a que resta submetido o contribuinte, e não em face da onerosidade de cada tributo isoladamente considerado.”<sup>12</sup>

O Supremo Tribunal Federal tem sinalizado, também, no sentido de que a vedação do efeito confiscatório aplica-se tanto aos tributos propriamente, como às multas pelo descumprimento da legislação tributária, invocando o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988<sup>13</sup> em ambos os casos. Porém, há que haver uma ponderação de fundamentação, já que os fundamentos da vedação, num e noutro caso, a rigor, são distintos. A vedação de efeito confiscatório na instituição ou majoração de tributos decorre diretamente do art. 150, IV, da Constituição; relativamente às multas, da proporcionalidade das penas e do princípio da vedação do excesso.

## 1.2 CONCEITO DE TRIBUTO

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado:

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que se consubstancie em atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público ou, ainda, para o custeio de atividades estatais diretamente relacionadas ao contribuinte.<sup>14</sup>

Tais características se evidenciam quando da leitura, no texto constitucional, do Capítulo do Sistema Tributário Nacional:

---

<sup>12</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p. 34.

<sup>13</sup>PLANALTO BRASILEIRO. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm) (Acesso em 09 nov. 2014).

<sup>14</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p. 34.

A outorga de competência se dá para que os entes políticos obtenham receita através da instituição de impostos (arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156), de taxas (arts. 145, II, e 150, V), de contribuições de melhoria (art. 145, III), de empréstimos compulsórios (art. 148) e de contribuições especiais (arts. 149 e 195). Em todas as normas ali existentes, verifica-se que estamos cuidando de obrigações em dinheiro, tanto que há diversas referências à base de cálculo e à alíquota, bem como à distribuição de receitas e reserva de percentuais do seu produto para aplicação em tais ou quais áreas.<sup>15</sup>

O Estado necessita angariar recursos para sua manutenção, há serviços essenciais e do interesse público que demandam investimentos e por isto o Estado não pode deixar de arrecadar. Existem, porém, obrigações que não tem caráter pecuniário, como a de prestar serviço militar obrigatório, de trabalhar no Tribunal do Júri ou nas eleições, não constitui tributo.

Mesmo aquelas obrigações relacionadas com a tributação e, inclusive, alcançadas pela denominação de obrigações tributárias, conforme a dimensão conferida ao termo pelo art. 113 do Código Tributário Nacional,<sup>16</sup> mas que sejam de fazer, não fazer ou de tolerar, como as obrigações acessórias de prestar Declaração de Ajuste do Imposto de Renda, de não proceder ao transporte de mercadoria desacompanhada de nota e de admitir a presença de auditor fiscal e a análise dos livros fiscais, não se confundem com a obrigação de pagar tributo.

De outro lado, porém, o fato de se estar diante de obrigação pecuniária estabelecida em lei, não revela, por si só, sua natureza tributária, pois esta pressupõe que não haja qualquer concorrência da vontade do contribuinte, ou seja, que se qualifique como receita pública compulsória.

O caráter compulsório do tributo, aliás, resta evidente:

na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária. De fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração os tributos sejam estabelecidas por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação ex lege, marcada pela generalidade e cogência, independente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica. A adequada consideração do traço da compulsoriedade faz com que não se caracterizem como tributárias as receitas patrimoniais relativas ao uso ou à exploração de bens públicos em caráter privado (taxa de ocupação de terreno de marinha e compensação financeira pela exploração de recursos minerais), porquanto, nestes casos, não há compulsoriedade na constituição do vínculo, mas adesão a um regime remuneratório.<sup>17</sup>

<sup>15</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p.34.

<sup>16</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

<sup>17</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p.34.

Observa-se ainda, que a outorga de competência tendo como referência simples manifestações de riqueza do contribuinte, critério da base econômica na distribuição das competências, serviços específicos e divisíveis prestados pelos entes políticos, exercício efetivo do poder de polícia, realização de obra que implique riqueza para os proprietários de imóveis ou, ainda, em face da necessidade de buscar meios para custear determinadas atividades vinculadas a finalidades específicas previstas no texto constitucional.

As diversas espécies tributárias não guardam nenhuma relação com o cometimento de ilícitos pelos contribuintes. Daí se extrai, pois, a noção de que tributo não constitui sanção de ato ilícito. Assim:

Por isso, não há que se confundir o tributo, em si, com a receita, também derivada e compulsória, que são as multas por prática de ato ilícito, fundadas no poder de punir, e não no poder fiscal. Isso sem prejuízo de que as multas pelo descumprimento da legislação tributária, embora não constituindo tributos, sejam consideradas, por dispositivo expresso do CTN, obrigação tributária principal, ao lado do tributo, isso para que sejam submetidos, tanto o tributo, como as multas tributárias, ao mesmo regime de constituição, discussão administrativa, inscrição em dívida ativa e execução. O tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar o ilícito, abstratamente, como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude.<sup>18</sup>

Observa-se, que a Constituição Federal de 1988 recepcionou o conceito de tributo constante do Código Tributário Nacional: “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”.<sup>19</sup>

Cabe, porém, ressaltar que o art. 3º do Código Tributário Nacional, ao se referir à instituição por lei, refere-se a um requisito de validade e não de existência do tributo. Requisito de existência do tributo é a obrigatoriedade. A exigência de lei pelo art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, como já ocorria nas constituições anteriores, constitui limitação constitucional à instituição de tributos. Instituído tributo sem lei, será inconstitucional a norma infralegal instituidora, desta forma, o torna inválido, restando sem sustentação a sua cobrança. Desta forma, para Leandro Pulsen;

---

<sup>18</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p.35.

<sup>19</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

Uma exigência pecuniária, obrigatória que não seja sanção de ilícito, cobrada pelo Estado tendo por base uma Portaria, será, sim, tributo (os requisitos de existência estão satisfeitos), ainda que inválido (o requisito de validade – observância da legalidade estrita – está violado).<sup>20</sup>

A referência feita pelo art. 3º do Código Tributário Nacional à cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada e a previsão do art. 119 do Código Tributário Nacional no sentido de que apenas pessoas jurídicas de direito público podem figurar como sujeito ativo de obrigação tributária se justifica em razão da natureza da atividade tributária, que envolve fiscalização, imposição de multas e restrição a direitos. Assim, somente mediante atividade administrativa pode ser exigido o pagamento do tributo. Pessoa jurídica de direito privado só pode figurar como destinatária do produto da arrecadação e, ainda assim, apenas quando, sem fins lucrativos, exerça atividade do interesse público.

A plena vinculação a que se refere o art. 3º do Código Tributário Nacional tem ainda outra implicação. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. “Não há que se dizer, que inexistam juízos de oportunidade e de conveniência”,<sup>21</sup> o que se impõe em face de limitações quanto à capacidade de trabalho, a exigir que se estabeleçam prioridades, e à análise custo benefício, tudo a ser disciplinado normativamente, como é o caso das leis que dispensam a inscrição e o ajuizamento de débitos de pequeno valor.

Além disso, a plena vinculação significa que a autoridade está limitada ao cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias. É por isso, que o art. 141 do Código Tributário Nacional diz que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou se extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, “nos casos previstos no mesmo CTN, fora dos quais não podem ser dispensadas a sua efetivação e as respectivas garantias, sob pena de responsabilidade funcional.”<sup>22</sup>

Mas o conceito trazido pelo Código Tributário Nacional não faz referência à condição de receita pública que é inerente ao tributo, receita esta que pode ser

---

<sup>20</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p.37.

<sup>21</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p.37.

<sup>22</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p.37.

destinada ao próprio ente tributante ou a terceiros, pessoas de direito público ou mesmo de direito privado, desde que sem fins lucrativos, que exerçam atividade do interesse público, como é o caso dos sindicatos, art. 8º, IV, da Constituição Federal 1988, e dos entes sociais autônomos, art. 240 da Constituição Federal de 1988.<sup>23</sup> É por esta característica que se afasta a natureza tributária da contribuição ao Fundo Garantia por Tempo de Serviço que, implicando depósito em conta vinculada em nome do empregado, caracteriza-se como vantagem trabalhista.

O conceito de tributo constante do modelo de Código Tributário, embora conciso, faz referência à finalidade do tributo:

Art. 13. Tributos são prestações em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins.<sup>24</sup>

Verificados estes elementos, efetivamente verifica-se a existência de um tributo, que está sujeito a ocorrência de regime jurídico e tributário, implicando na submissão às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário, e de todas as obrigações relativas ao cumprimento do dispositivo legal, inclusive da incidência de multas na hipótese de inadimplemento ou outra forma de falta passível de sanção por parte do Estado.

### 1.3 CONCEITO DE MULTA

Ponto de muita controvérsia é a multa que, de acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, “o tributo deve ser obrigação pecuniária prevista legalmente, que não constitua sanção por ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa plenamente”.<sup>25</sup> Desta conceituação legal de tributo, é possível observar que a sanção por ato ilícito não poderá ser enquadrada como tributo, concluindo daí que

---

<sup>23</sup>PLANALTO BRASILEIRO. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm) (Acesso em 09 nov. 2014).

<sup>24</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

<sup>25</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

esta é a multa. Alexandre Ricardo ao abordar as diferenças entre tributo e multa ensina que “apesar de ambos serem receitas derivadas, a multa é, por definição, justamente o que o tributo, também por definição, esta impedido de ser: a sanção, a penalidade por ato ilícito”.<sup>26</sup>

Assim, a multa representa prestação pecuniária, exigida consoante previsão legal como “sanção por ato ilícito”, sendo constituída mediante atividade administrativa vinculada, enquanto o tributo não possui caráter sancionatório, mas obrigação pecuniária prevista legalmente.

As multas são as penalidades pecuniárias impostas pelo descumprimento da legislação tributária. Todas as multas constituem respostas a um ilícito tributário, revestindo-se, portanto, de caráter sancionatório, punitivo. Configurando obrigação tributária principal, ao lado dos tributos, nos termos do art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional,<sup>27</sup> as multas também são objeto de lançamento e, até mesmo, de cobrança executiva, muitas vezes em conjunto com os tributos a que dizem respeito.

Existem diversas classificações admissíveis aplicadas às multas tributárias. A mais comum que é inclusive a adotada pela legislação, é a que destaca três classes de multa: moratórias, de ofício e isoladas. Vejamos:

As multas moratórias constituem penalidades aplicadas em razão do simples atraso no pagamento de tributo. As multas de ofício são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar tributo, mediante omissão ou fraude. As multas isoladas, por sua vez, são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não devido determinado tributo.<sup>28</sup>

Quanto ao procedimento, às multas são devidas automaticamente ou dependem de lançamento de ofício. As multas automáticas são as consideradas devidas independentemente de lançamento, como ocorre com as moratórias. Quando o contribuinte, fora do prazo, vai preencher guia para pagamento de tributo, deve fazer incidir os juros e a multa por iniciativa própria, em cumprimento à legislação.

---

<sup>26</sup>ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**, 2. ed., ver., at. e ampl., ed. Método, São Paulo, 2008, p. 37.

<sup>27</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

<sup>28</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed., rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p. 232.

O próprio sistema informatizado que auxilia o preenchimento de guias eletrônicas já acrescenta tal. Caso o contribuinte que declarou determinado débito se mantenha inadimplente sua inscrição em dívida ativa é feita também com a multa moratória, sem a necessidade de procedimento para aplicação de tal multa e sem notificação para defesa.

As multas de ofício, por sua vez, são aquelas constituídas por lançamento em que a autoridade, verificando infração, aplica a multa, notificando o contribuinte para se defender ou pagar. Normalmente, são aplicadas de ofício as multas mais graves em casos de omissão ou fraude, ou mesmo as multas isoladas por descumprimento de obrigação acessória.

Quanto à infração cometida, temos multas pelo atraso no pagamento, pela falta de antecipação de tributo sujeito a ajuste, pelo inadimplemento mediante omissão, pelo inadimplemento mediante fraude e por descumprimento de obrigação acessória, dentre outras. Por certo que esse rol não é exaustivo, refletindo as infrações previstas na maior parte das legislações tributárias dos diversos entes políticos.

Quanto à gravidade da infração, as multas são classificadas como:

Comuns ou Qualificadas. As multas tributárias costumam ser escalonadas em percentuais graduados conforme a gravidade da infração. As decorrentes de infrações que dispensam o dolo específico, são as comuns; as decorrentes de infrações que merecem maior reprovabilidade, normalmente em razão do dolo que constitui elemento do seu pressuposto de fato, e que, portanto, são aplicadas em percentual superior, são denominadas de multas qualificadas.<sup>29</sup>

Quanto à autonomia, as multas podem ser:

Dependentes ou Isoladas. Há infrações que pressupõem o não pagamento de tributo (atraso, omissão ou sonegação) e outras que independem de qualquer obrigação principal, tendo como pressuposto o descumprimento de obrigações acessórias. No primeiro caso, o lançamento e/ou a cobrança da multa costuma ser realizada juntamente com o respectivo tributo; no caso das isoladas, é lançada e cobrada apenas a multa.<sup>30</sup>

Quanto ao valor, as multas são fixas ou proporcionais.

Fixas são as estabelecidas em montante invariável; proporcionais, as que variam mediante a aplicação de uma alíquota sobre determinado

---

<sup>29</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p. 233.

<sup>30</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p. 233.

referencial, normalmente o montante do tributo devido ou da informação omitida.<sup>31</sup>

Quanto ao comportamento posterior do agente, as multas podem ser assim definidas:

Aumentadas ou Reduzidas. Isso porque, por vezes, a legislação estabelece causas de aumento da multa na hipótese de o contribuinte deixar de prestar esclarecimentos ou outros elementos solicitados pela fiscalização tributária e que seriam relevantes para a verificação da infração. Noutras, reduz a multa para o contribuinte que, notificado, abre mão de impugnar ou de recorrer e procede voluntariamente ao pagamento ou ao parcelamento do débito.<sup>32</sup>

No âmbito dos tributos administrados, incluindo as contribuições de seguridade social, substitutivas e devidas a terceiros a multa moratória é de 0,33% por dia de atraso até o limite de 20%, art. 61 da Lei 9.430/96. “É inaplicável o limite de 2% estabelecido pelo CDC, porquanto, além de haver lei específica para a matéria tributária, não se pode de modo algum qualificar o contribuinte de consumidor”.<sup>33</sup>

Para a hipótese de falta de antecipação de tributos sujeitos a ajuste, será aplicada multa de ofício de 50%, art. 44, II, da Lei 9.430/96. Para os casos de omissão do contribuinte, a multa de ofício é de 75%, art. 44, I, da Lei 9.430/96, percentual este que dobra para 150% nos casos de fraude, sonegação ou conluio art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96. Por definição legal, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, assim conforme previsão art. 72 da Lei 4.502/64, “obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”<sup>34</sup>

A sonegação, também definida por lei, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária art. 73 da Lei 4.502/64: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das

<sup>31</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p. 233.

<sup>32</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p. 234.

<sup>33</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p. 234.

<sup>34</sup>BRASIL, **Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo. Brasília, DF.

condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A falta de colaboração do contribuinte quando chamado a esclarecer e a apresentar documentos relacionados à possível infração cometida leva ao agravamento da multa em mais 50%, art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96.<sup>35</sup>

Mas de todas as sanções previstas, também há previsão de redução das multas para a hipótese de:

O contribuinte efetuar o pagamento ou requerer parcelamento de pronto ou após a rejeição da sua impugnação por decisão de primeira instância do processo administrativo. Essa redução varia de 50% a 20%. Será de 50% no caso pagamento ou compensação efetuados em 30 dias da notificação, de 40% no caso de o contribuinte, nesse prazo, requerer o parcelamento do débito, de 30% no caso de o pagamento ou compensação serem efetuados em 30 dias da notificação da decisão administrativa de primeira instância e de 20% se, nesse último prazo, for requerido parcelamento (art. 6º da Lei 8.218/91, com a redação da Lei 11.941/09).<sup>36</sup>

Importa ainda, demonstrar-se reconhecida a inconstitucionalidade de multa imposta aos contribuintes que tivessem indeferido pedido de ressarcimento de créditos ou de declaração de compensação não homologada, conforme art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/96,<sup>37</sup> tendo em conta a afronta ao direito de petição.

Após criteriosa análise da multa, sua origem, aplicação e formas de incidência, restam-nos abordar a forma e os princípios que devem nortear sua cobrança, face ao contribuinte. A arrecadação de tributos é essencial para manutenção do estado e para a promoção do bem comum. Já as multas, tem por objetivo a sanção por cometimento por ato ilícito. Mas deverá haver ponderação com relação a sua aplicação, desta forma passaremos ao estudo do tópico seguinte abordando um princípio fundamental a ser observado para cobrança das multas tributárias.

#### 1.4 PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Ao analisar os conceitos supramencionados me parece fundamental a observância do Princípio da Razoabilidade, isto para que seja garantida a ordem

<sup>35</sup>BRASIL, **Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo. Brasília, DF.

<sup>36</sup>BRASIL, **Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo. Brasília, DF.

<sup>37</sup>BRASIL, **Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo. Brasília, DF.

pública, mediante a aplicação dos dispositivos legais. Tal princípio é definido pelo doutrinador Antônio José Calhau de Resende da seguinte forma:

A Razoabilidade é um conceito jurídico indeterminado, elástico e variável no tempo e no espaço. Consiste em agir com bom senso, prudência, moderação, tomar atitudes adequadas e coerentes, levando-se em conta a relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade a ser alcançada, bem como as circunstâncias que envolvem a prática do ato.<sup>38</sup>

Essa definição aplicada ao tema abordado, ou seja, tratando-se da incidência de multa tributária, importa salientar que há correlação com os Princípios da Legalidade e Proporcionalidade. Sendo a Proporcionalidade uma das faces da Razoabilidade, revelando que nem todos os meios justificam os fins, assim, os meios necessários à obtenção das finalidades, quando forem exagerados, superam a proporcionalidade porquanto atitudes imoderadas em confronto com o resultado almejado, ou seja, o princípio do não confisco também poderia ser denominado de Princípio da Razoabilidade ou Proporcionalidade da carga tributária. Subentende-se que a ideia é que o legislador, ao usar do poder de tributar que a lei lhe confere, deve fazê-lo de forma razoável e proporcional, sem que o tributo possua por efeito impedir o exercício de atividades “lícitas” pelo contribuinte, dificultar o suprimento de suas necessidades elementares, ou ainda comprometer seu direito a uma vida digna. Assim conforme o doutrinador Leandro Paulsen:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante 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 (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 excessos de ordem fiscal eventualmente praticado 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” (STF, Tribunal Pleno, ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ 04.04.2003, p. 38).<sup>39</sup>

Desta forma, segundo o Supremo Tribunal Federal, não se deve analisar o tributo isoladamente, pois pode ser que o seu peso individual não aparente gerar efeito confiscatório, porém, ao ser atribuído a outros tributos incidentes sobre a

<sup>38</sup>RESENDE, Antônio José Calhau. **O princípio da Razoabilidade dos Atos do Poder Público**. Revista do Legislativo. Abril, 2009.

<sup>39</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p.148-149.

mesma manifestação de riqueza e cobrado, pelo mesmo ente, a razoabilidade desapareça.

Porém, vale ressaltar, que o dispositivo legal que veda a utilização de tributo com efeito confiscatório é empregado equivocadamente em relação às multas pelo Supremo Tribunal Federal. Segundo os ensinamentos do doutrinador Hugo de Brito Machado:

Com a devida vênia, pensamos que a Corte Maior não foi feliz ao adotar tal entendimento. As multas, como as sanções em geral, são instrumentos destinados a desestimular condutas ilícitas. Assim, em certos casos justificam-se multas pesadas para que o contribuinte não queira correr o risco de ser apanhado no descumprimento de suas obrigações. É Certo que o STF evoluiu quanto à fundamentação adotada no deferimento de 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, as multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo (ADI n. 551-i-RJ, j.24.10.2002, com ementa publicada no DJU-I 14.2.2003).A conclusão a qual chegou o Supremo é correta. A rigor, a vedação ao tributo com efeito confiscatório não se estende as multas tributárias. O que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional de proporcionalidade, no que alberga a ideia de que deve haver uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente.<sup>40</sup>

De qualquer forma, convém registrar que a jurisprudência brasileira tende a analisar o princípio do não confisco sob a ótica da Razoabilidade e da Proporcionalidade, conforme supramencionado. Entretanto não é pacífico na doutrina o entendimento de que há aplicação do principio da vedação do confisco quando da ocorrência das multas, vez que, a natureza do tributo e da multa são distintas, demandando ainda mais ponderações doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema para exaurimento das dúvidas.

---

<sup>40</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed., São Paulo: Malheiro. 2010., p. 47.

## CAPÍTULO II - MULTAS TRIBUTÁRIAS

### 2.1 SANÇÃO ADMINISTRATIVA

A Sanção Administrativa é o meio pelo qual o Estado se utiliza para aplicação das sanções previstas em lei, conforme ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello, “é a providência gravosa prevista em caso de incursão de alguém em uma infração administrativa cuja imposição é da alçada da própria Administração”<sup>41</sup>. Isto não significa, entretanto, que a aplicação da sanção, isto é, sua concreta efetivação, possa sempre se efetuar por obra da própria Administração. Com efeito, em muitos casos, se não for espontaneamente atendida, será necessário recorrer à via judicial para efetivá-la, como ocorre, por exemplo, com uma multa, a qual, se não for paga, só poderá ser judicialmente cobrada.

Para que o Estado alcance o cumprimento dos dispositivos legais ele se vale de alguns meios, dentre eles, como mencionado, existe a Sanção Administrativa que segundo, Hugo Machado de Brito:

Os atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando as sanções administrativas, as multas. E ensejam também sanções penais quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não pagamento do tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador. Não obstante a doutrina justifique as sanções penais concomitantes com as sanções administrativas com a independência das instâncias, na verdade nada justifica essa duplicidade, que contribui para a complexidade do sistema jurídico e dificulta a repressão dos cometimentos ilícitos.<sup>42</sup>

A aplicação de sanções administrativas ou penais para os ilícitos tributários tem, ou pelo menos deveria ter o mesmo objetivo, sendo que nos dois casos busca-se o mesmo resultado, qual seja inibir possíveis infratores, intimidando-os. Desta forma penaliza-se o infrator, com a finalidade que o mesmo não reincida em nova infração. As sanções tem, ainda, uma função educativa, busca-se estabelecer uma moral fiscal, que contribua para evitar a infração da lei tributária.

---

<sup>41</sup>MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 19. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005., p. 784.

<sup>42</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed., São Paulo: Malheiro. 2010., p. 520.

No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.<sup>43</sup>

Desta feita, à medida que há uma dissociação entre as naturezas jurídicas do tributo e da multa tributária, que podem até assumir a denominação de multa tributária penal, começa a se evidenciar a diferença entre tributo e multa. Averigua-se a necessidade de demonstrar que a sanção administrativa é um meio do qual o Estado se vale na aplicação das penalidades, que de acordo com a gravidade, vai sendo elevada até alcançar o objetivo principal, que é inibir a reincidência do infrator em novas penalidades. E a forma pelo qual se vale o Estado para aplicação das multas tributárias verificar-se-á em nosso estudo subsequente.

## 2.2 PODER DE POLÍCIA DO ESTADO

A aplicação das multas é competência conferida ao Estado pelo poder de Polícia que, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “é a atividade de Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público.”<sup>44</sup> O art. 78 do Código Tributário Nacional define o Poder de Polícia como atividade da Administração Pública; mas no parágrafo único considera regular o seu exercício “quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”<sup>45</sup>

A atividade de polícia administrativa pode ser basicamente definida como a aplicação, pela Administração Pública, das limitações constitucionais e legais impostas ao exercício de direitos individuais, em benefício do interesse público.

<sup>43</sup>AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2014., p. 437.

<sup>44</sup>DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed., São Paulo: Atlas, 2004., p. 111.

<sup>45</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

Cuida-se, desta forma, de atividade de fiscalização, de controle do comportamento dos particulares, visando à prevenção da ocorrência de danos ao interesse público. A taxa, instituída com esse fundamento, objetiva remunerar o custo dessa atividade estatal.

Para que o tributo possua legalidade, e, portanto exigibilidade, ele primeiro precisa ser gerado, passando a partir de então a constituir objeto de cobrança por parte do Estado, ele precisa cumprir alguns requisitos essenciais, dentre eles previsão legal para sua existência. Assim, a forma pela qual surgem os tributos, será alvo de nosso próximo estudo acerca do tema.

### 2.3 FATO GERADOR DO TRIBUTO

Conforme o art. 116 do Código Tributário Nacional<sup>46</sup> considerar-se-á ocorrido o fato gerador, e existente os seus efeitos, quando se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, ou ainda tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. O art. 117 do Código Tributário Nacional cuida, ainda, da ocorrência do fato gerador quando envolva negócios jurídicos condicionais. Dispõe no sentido de que se reputam perfeitos e acabados desde a prática do ato ou da celebração do negócio quando sujeitos à condição resolutória, mas apenas quando do implemento da condição quando se trate de condição suspensiva.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 118,<sup>47</sup> dispõe, ainda, no sentido de que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos efetivamente ocorridos.

---

<sup>46</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

<sup>47</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

Nas hipóteses de incidência a princípio lícitas como a propriedade, a aquisição de renda, a percepção de receita ou a circulação de mercadorias, podem acabar sendo vislumbradas em fatos geradores que configurem situações ilícitas, como a propriedade de bens furtados, a aquisição de renda proveniente de estelionato, a percepção de receita oriunda da exploração de jogos e a circulação de medicamentos sem autorização do órgão competente. Nesses casos, é relevante questionar se o conhecimento do caráter ilícito da situação por parte do Fisco tem ou não repercussão no que diz respeito à incidência da norma tributária e ao surgimento da obrigação de pagar tributo.

Deparando-se com situação de evidente caráter criminoso, por certo que a conduta a ser exigida do fiscal não será a lavratura de lançamento, mas a representação à autoridade superior ou mesmo a comunicação direta do ilícito às autoridades competentes com vista à tomada das medidas policiais e de persecução penal.

Importa lembrar que, a qualquer pessoa e aos funcionários públicos em especial compete levar ao conhecimento das autoridades os crimes de que tomarem conhecimento, cabendo aos fiscais e auditores representarem nesse sentido à autoridade superior para as providências cabíveis que levarão à investigação e à persecução penal. O que for produto de crime e, por isso, restar perdido em favor do Estado ou for objeto de sequestro, nos termos dos art. 91 do Código Penal e art. 125/133 do Código de Processo Penal, não ensejará a cobrança de tributo.

Outra é a situação, todavia, em que o caráter ilícito da situação não seja evidente e que, embora alguma desconfiança por parte do agente público, revista-se da aparência de legalidade. Nesses casos, não havendo convicção imediata e inequívoca por parte do agente público quanto à ilicitude penal, deverá proceder ao lançamento, sem prejuízo da comunicação de eventuais indícios à autoridade superior para que considere se é ou não o caso de representação à autoridade policial ou ao Ministério Público.

A mera suposição de ilicitude, ou sua afirmação pelo agente, não é razão suficiente para que se deixe de levar a cabo a atividade vinculada de lançamento e cobrança dos tributos. As multas configuram-se quando do cometimento do ilícito, portanto, sua incidência demanda a ocorrência de descumprimento de preceito legal. Sua exigibilidade está vinculada ao seu surgimento, fato este, demonstrado no estudo seguinte.

## 2.4 FATO GERADOR DA MULTA TRIBUTÁRIA

Apesar do art. 142 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe sobre a constituição do crédito tributário, ter a multa como parte de tal, não se pode dizer com isso que tributo e multa sejam parte da regra primária.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.<sup>48</sup>

A natureza jurídica da sanção distingue-se da natureza jurídica do tributo, porque sanção é o elemento coercitivo do conseqüente da relação jurídica, não do antecedente. Assim segundo Hugo Machado de Brito.

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, 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.<sup>49</sup>

As multas não se confundem com os tributos, porque um é diferente do outro apesar das aparências, porquanto, enquanto um tem por objetivo arrecadar o outro tem o de desestimular atos ilegais, como exemplo é o Imposto sobre Produtos Industrializados sobre os cigarros, que desestimula o consumo. Ou ainda a progressividade do Imposto Predial Territorial Urbano e do Imposto Territorial Rural, que tem por finalidade estabelecer limites a especulação imobiliária, assim promovendo o equilíbrio social.

Estabelece o art. 118 do Código Tributário Nacional que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraído-se: “I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.<sup>50</sup>

<sup>48</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República..

<sup>49</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31.ed., São Paulo: Malheiro. 2010., p. 520.

<sup>50</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

O dispositivo firma o princípio de que, para a incidência do tributo, não é relevante a regularidade jurídica dos atos, ou a licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, nem é decisivo indagar dos efeitos reais dos fatos ocorridos. Desta forma, segundo Luciano Amaro:

A questão, segundo nos parece, não é, propriamente, a de se tributarem ou não os atos ilícitos. Ato ilícito, como tal, não é fato gerador de tributo, mas suporte fático de sanção, que (mesmo quando se cuida de infração tributária) com aquele não se confunde (CTN, art. 3º). Dessa forma, se “A” furtou de “B” certa quantia, não se pode, à vista do furto, tributar “A”, a pretexto de que tenha adquirido renda; cabem, no caso, as sanções civil e penal, mas não tributo. Alfredo Augusto Becker chama a atenção para o fato de que, mesmo nos chamados impostos “proibitivos” (extrafiscais), não há tributação de ilícito: enquanto a sanção busca impedir ou desestimular diretamente um ato que a lei proíbe, o tributo extrafiscal visa a impedir ou desestimular, indiretamente, um ato que a lei permite, o que demonstra que o ilícito é o elemento de distinção entre a sanção e o tributo.<sup>51</sup>

Ainda segundo posicionamento do mesmo Autor com relação à natureza e incidência do tributo:

A resposta, dependendo da natureza ou das características dos fatos, pode ser positiva. Desde que a situação material corresponda ao tipo descrito na norma de incidência, o tributo incide. Assim, por exemplo, o exercício de profissão (para a qual o indivíduo não esteja legalmente habilitado) não impede a incidência de tributo sobre a prestação do serviço ou sobre a renda auferida; não se tributa o descumprimento da norma legal que disciplina o exercício regular da profissão, mas o fato de executar o serviço, ou o fato da percepção de renda. Se o diretor de uma instituição financeira, legalmente proibido de tomar empréstimo da empresa que dirige, realizar a operação vedada, o imposto sobre operações de crédito incide, não obstante a ilicitude do negócio. Também a circunstância de o autor da herança ter sido assassinado (ato ilícito) não impede a realização do fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens (não obstante, por preceito da lei civil, se exclua da sucessão o assassino, caso tenha vocação hereditária: CC/2002, art. 1.814, I).<sup>52</sup>

O Código Tributário Nacional determina no art. 118,<sup>53</sup> que se abstraiam os efeitos efetivamente ocorridos. Dessa forma, se alguém tomou um empréstimo bancário (fato gerador de imposto), e deixou de sacar os recursos postos à sua disposição, ou pagou ao banco o valor sem utilizar os recursos para os fins que objetivava, nem por isso se deverá desconsiderar a ocorrência do fato gerador e o conseqüente nascimento da obrigação tributária.

Esse preceito deve ser conciliado com o art. 116, para o qual se os efeitos de certo ato integrarem a definição legal do fato gerador, a ausência desses efeitos, no

<sup>51</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2014., p. 285.

<sup>52</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2014., p. 286.

<sup>53</sup> BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

plano concreto, leva, logicamente, a reconhecer o não aperfeiçoamento do próprio fato gerador e, por via de consequência, a inexistência de obrigação tributária.

Destarte que, a natureza jurídica das multas tributárias é punitiva e que tais punições transformam-se em crédito tributário. Desta forma, é possível concluir que o fato gerador da multa tributária é a ocorrência de ato ilícito enquanto que do tributo é decorrente de ato lícito.

## CAPÍTULO III - ESCOPO E NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO E DA MULTA TRIBUTÁRIA.

### 3.1 FINALIDADE DO TRIBUTO

O conceito de tributo constante do modelo de Código Tributário Nacional, embora conciso, faz referência à finalidade do tributo: “Art. 13. Tributos são prestações em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins”.<sup>54</sup>

Verificados tais elementos, estaremos, necessariamente, diante de um tributo, o que atrai a incidência do regime jurídico tributário e, com isso, implica submissão às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais de Direito Tributário. Assim, segundo Ricardo Alexandre:

Essa é uma regra sem exceção: o tributo só pode ser criado por lei (complementar ou ordinária) ou ato normativo de igual força (Medida Provisória). Isso decorre do princípio democrático: como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar. A vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória. A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador. Mesmo que o fiscal, o auditor ou o procurador se sensibilizem com uma situação concreta, devem cobrar o tributo.<sup>55</sup>

O tributo possui finalidade fiscal quando visa precipuamente a arrecadar, angariar recursos para os cofres públicos. São os casos do Imposto Sobre Serviços, do Imposto Circulação Mercadorias Serviços, do Imposto Renda e de diversos outros.

O tributo possui finalidade extrafiscal ou parafiscal nas seguintes hipóteses:

Extrafiscal quando objetiva fundamentalmente intervir numa situação social ou econômica. São os casos, entre outros, dos impostos de importação e exportação, que, antes de arrecadar, objetivam o controle do comércio internacional brasileiro, podendo, às vezes, servir de barreira protetiva da economia nacional e outras de estímulo à importação ou exportação de determinada espécie de bem. O tributo possui finalidade parafiscal quando a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o

<sup>54</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

<sup>55</sup>ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. – 8. ed., rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014., p. 38-39.

implemento de seus objetivos. Como exemplo, podem ser citadas as contribuições previdenciárias que, antes da criação da Secretaria da Receita Previdenciária, eram cobradas pelo INSS (autarquia federal), que passava a ter, também, a disponibilidade dos recursos auferidos. Tem-se aí a finalidade parafiscal da tributação.<sup>56</sup>

A função precípua do Estado é promover o bem comum, e para que esta função seja executada, o mesmo necessita de algumas prerrogativas tanto jurídicas quanto públicas. Desta forma o interesse público deve sobrepor-se ao privado, assim, em algumas situações prevalecerá o interesse do bem comum sobre o do particular.

Uma das situações em que a prevalência do interesse público é notória é a possibilidade de cobrança de tributos. O Estado possui o poder de, por lei vincular o particular na obrigação de pagar o mesmo, e de se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro.

Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal.<sup>57</sup>

Resta evidente a necessidade do tributo para a autossuficiência do Estado e para consecução dos propósitos comuns a todos os cidadãos, cientes de que este poder do Estado não é ilimitado. É notório que embora oneroso, sem a arrecadação dos tributos, se tornaria insustentável qualquer pretensão de autossuficiência e regulação das relações sócio econômicas, além da segurança jurídica nas relações. Assim, os tributos configuram um meio imprescindível para estabilidade social e econômica do Estado. Porém, com relação às multas os propósitos, ou finalidades de sua aplicação distinguem-se, vez que a mesma objetiva inibir a reincidência do contribuinte nas sanções tributárias. Com o objetivo de determinar os propósitos da incidência das multas tributárias, passaremos ao estudo das mesmas no tópico seguinte.

---

<sup>56</sup>ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. – 8. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014., p. 91.

<sup>57</sup>ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. – 8. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014., p. 95-96.

### 3.2 FINALIDADE DA MULTA TRIBUTÁRIA

Conforme se analisou no estudo do conceito de tributo, a multa é, exatamente, o que o tributo, por definição legal, está impedido de ser, a sanção por ato ilícito. Entretanto, a obrigação de pagar a multa tributária foi tratada pelo Código Tributário Nacional como obrigação tributária principal. Importa observar que, multa tributária não é tributo, mas a obrigação de pagá-la tem natureza tributária.

Assim, a legislação tributária optou por adotar essa fórmula aparentemente antagônica com o propósito de submeter à cobrança tanto do tributo quanto das respectivas multas ao mesmo regime jurídico, utilizando-se das diversas vantagens legais inerentes a tal regime.

Desta forma segundo o ensinamento do doutrinador Hugo de Brito Machado, a finalidade da multa manifestamente se evidencia quando analisado seu objetivo em analogia ao tributo:

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 e que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesadas, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.<sup>58</sup>

Portanto, a multa manifestamente se distingue do tributo, pelo que, a primeira objetiva a sanção ou a desestimulação do contribuinte, para que o mesmo não incorra na mesma infração, enquanto este, tem por propósito a manutenção do Estado na promoção do bem comum, que só se consubstancia através de arrecadação. Vale destacar ainda, que a ocorrência das multas tributária tem origem num ato ilícito, o que veremos de forma mais detalhada no estudo subsequente, e no qual será abordada as hipóteses de incidência de ilícitos, além dos objetivos, das pretensões do Estado na preservação do cumprimento das leis tributárias.

---

<sup>58</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed., São Paulo: Malheiro. 2010., p. 47.

### 3.3 ATO ILÍCITO

A ilicitude é pressuposto elementar para aplicação das sanções tributárias, desta forma, juridicamente, a sua incidência acarreta a necessidade de ação do Estado no sentido de penalizar e inibir a reincidência por parte do contribuinte nas mesmas infrações. Assim, segundo Hugo de Brito Machado:

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, 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.<sup>59</sup>

Ainda segundo o entendimento de Leandro Pulsen:

As multas são as penalidades pecuniárias impostas pelo descumprimento da legislação tributária. Todas as multas constituem respostas a um ilícito tributário, revestindo-se, portanto, de caráter sancionatório, punitivo. Configurando obrigação tributária principal, ao lado dos tributos, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, as multas também são objeto de lançamento e, até mesmo, de cobrança executiva, muitas vezes em conjunto com os tributos a que dizem respeito.<sup>60</sup>

A penalidade mais recorrente em matéria tributária é a pecuniária, ou seja, a multa imposta nos casos de mora ou de infrações mais graves que resultem em sonegação ou, ainda, de simples descumprimento de obrigações acessórias. Há, também, embora incomuns, penalidades de perdimento de bens e de restrição a direitos. Desta forma:

Pode-se dizer que a multa tributária é uma espécie de sanção pelo descumprimento de uma obrigação tributária. A função da multa é sancionar, é punir o descumprimento de determinadas obrigações, de determinados deveres jurídicos. Desta forma, pode-se dizer que a multa sempre representa uma penalidade pecuniária pela prática de ato ilícito (como vender mercadorias sem a emissão de nota fiscal, por exemplo). Consequentemente, a este contribuinte devedor é aplicado uma penalidade, uma sanção decorrente deste fato, como a multa tributária, a qual será objeto de estudo do presente trabalho. Conforme exposto anteriormente, as penalidades pecuniárias, como as multas tributárias, são uma espécie de punição diante do comportamento lesivo do contribuinte e da inobservância do direito. É um dos modos de punir, com eficácia, o autor da infração cometida. Importante mencionar, entretanto, que as multas não podem ser abusivas, desproporcionais, pois se o forem, serão consideradas confiscatórias.<sup>61</sup>

<sup>59</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed., São Paulo: Malheiro. 2010., p. 47.

<sup>60</sup>PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed., rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014., p. 232.

<sup>61</sup>TEIXEIRA, José Alves. **Multas Tributárias**. Disponível em <http://www.webartigos.com/artigos/multa-tributaria-principais-caracteristicas-e-particularidades/62586/#ixzz3Hq55k52T>Acesso: em 01 nov. 2014.

As infrações à legislação tributária consistem no descumprimento de obrigações de pagar tributos ou de colaboração com a administração tributária que consistem em descumprimento de obrigações acessórias, não realização de retenções e de repasses entre outros. “O cometimento da infração enseja a aplicação de penalidades quando haja lei que as comine art. 97, V, do CTN”.<sup>62</sup>

Assim, por se tratar de descumprimento de obrigações legalmente instituídas através de leis, o desrespeito as obrigações tributárias ensejam uma cobrança punitiva, sancionatória, com vista a preservação da ordem jurídica e da promoção do bem comum. Porquanto o tributo deve respeitar as restrições constitucionais ao tributo, as multas, entretanto, por terem finalidades distintas da do tributo, respeitado o Princípio da Razoabilidade, podem sim, exacerbar os parâmetros valorativos aplicados aos tributos, por representarem sanção e não a geração de receita ordinária.

### 3.4 VEDAÇÃO AO CONFISCO E MULTA TRIBUTÁRIA

A vedação ao confisco representa importante inovação trazida na Constituição Pátria no Art. 150, inciso IV, onde trata das limitações ao poder do Estado de tributar os contribuintes, que antes tinham uma relação desigual com o fisco. É uma espécie de limitação, já amplamente defendida e disseminada pela doutrina, com traços evidentes de defesa do direito a propriedade, direito este já positivado em constituições anteriores a de 1988, e positivado no Art. 5º parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988.<sup>63</sup>

Segundo as considerações do doutrinador Hugo de Brito Machado o Princípio do não confisco pode ser assim definido:

A Constituição Federal estabelece que é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *utilizar tributo com efeito de confisco*. Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo *com efeito de confisco*, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe esta

---

<sup>62</sup>BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República..

<sup>63</sup>PLANALTO BRASILEIRO. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm) (Acesso em 09 nov. 2014).

confiscando os bens. Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.<sup>64</sup>

O tributo possui diferenças com relação às multas quanto à finalidade, já que, o tributo visa gerar receita ordinária estatal para o implemento de sua função social, enquanto a multa tem por finalidade inibir a incidência de infração à legislação. Sendo que os princípios jurídicos da tributação existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder de tributar do Estado.

A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa, o regime jurídico do tributo não se aplica a multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.<sup>65</sup>

A jurisprudência brasileira, também não específica. 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”.<sup>66</sup> 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:

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 [...]<sup>67</sup>

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

<sup>64</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed., São Paulo: Malheiro. 2010., p. 46.

<sup>65</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed., São Paulo: Malheiro. 2010., p. 47.

<sup>66</sup>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.

<sup>67</sup>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.

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

Entretanto, este posicionamento não é unânime no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Em outro julgado, teve outro posicionamento com o 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.<sup>68</sup>(grifo nosso)

No Tribunal Justiça do Rio de Janeiro também se verifica divergência jurisprudencial com relação a aplicação do confisco em relação as multas tributárias. Como se verifica:

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.<sup>69</sup>

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 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.<sup>70</sup>

<sup>68</sup>RIO GRANDE DO SUL. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul**. Apelação Cível 0002188175, 1ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges, 04/12/2002.

<sup>69</sup>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.

<sup>70</sup>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.

Também no Tribunal de Justiça de Minas Gerais há posicionamentos contrários a aplicação do princípio do não confisco:

ILEGITIMIDADE DA COBRIGADA. PEDIDO IMPRÓPRIO. LEGITIMAÇÃO ORDINÁRIA. MULTA. NÃO APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO, POR NÃO SE TRATAR DE TRIBUTO, MAS DE VERBA DE NATUREZA SANCIONATÓRIA. RECURSO NÃO PROVIDO. Tendo a parte legítima capacidade postulatória, em tese, o seu direito deve ser postulado pelo próprio titular. Não se aplica à multa sancionatória o princípio do não-confisco, por não se tratar de tributo.<sup>71</sup>

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 Tribunal de Justiça que a questão não é de sua competência. Apenas a título de exemplo, pode-se citar o Recurso Especial 775187/MT109.<sup>72</sup>

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 Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ, discutia-se a constitucionalidade de um dispositivo da Constituição fluminense, no qual se estabelecia 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:

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

<sup>71</sup>MINAS GERAIS. **Tribunal de Justiça de Minas Gerais**. Agravo de instrumento nº10024117066357001, 1ª Câmara Cível, Relator: Desembargador armando Freire, 13/08/2013.

<sup>72</sup>BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial nº 775187/MT, Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, 08/05/2007.

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.<sup>73</sup> (grifo nosso)

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.

Com relação à Ação Direta de Inconstitucionalidade acima mencionada, o doutrinador Hugo de Brito Machado tem um posicionamento muito cristalino acerca do tema, e opina da seguinte forma:

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 ideia de que deve haver uma proporção, sem sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente.<sup>74</sup>

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

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 posicionamentos determinado, pela aplicação do princípio do não confisco nas multas.

<sup>73</sup>BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, Relator: Ministro Ilmar Galvão, 24/10/2002.

<sup>74</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31. ed., São Paulo: Malheiro. 2010, p. 48.

O princípio em estudo 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, pois afirma que as multas confiscatórias ofendem aos mesmos princípios constitucionais que tributos confiscatórios. Entretanto, a justificativa deveria ter sido a ofensa ao princípio constitucional da proporcionalidade.

Porém, é necessário atentar a dois aspectos de suma relevância, qual seja a natureza do tributo examinado e o tipo de multa que se impugna. Desta forma, se torna mais fácil o exame por parte dos tribunais superiores de cada caso concreto em discussão. A vasta gama de Leis existentes na ceara do direito tributário exige cautela quando da interpretação dos precedentes legais, bem como de situações de incidência de multas. Assim, segundo o Min. Celso de Mello a aplicação do não confisco “Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o poder público e os contribuintes.”<sup>75</sup>

Cabe ao judiciário realizar criteriosa avaliação da condição sócio econômica de cada contribuinte, para uma melhor individualização da multa a ser aplicada. Considerando no caso concreto a aplicação do Princípio Constitucional da Razoabilidade, na proteção da dignidade de cada contribuinte, com vista à promoção do bem comum, sem desconsiderar os propósitos dos dispositivos legais, e a aplicação dos meios legais com equidade.

---

<sup>75</sup>BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**, voto do rel. Min. Celso de Mello, 23.4.2013, Segunda Turma, DJE de 28-6-2013.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito tributário é extremamente relevante no ordenamento jurídico brasileiro, exerce papel social fundamental, vez que é responsável pela função de arrecadação, fiscalização e regulação da arrecadação de impostos, elementares para existência do Estado.

Engloba não só a União, mas também todos os demais entes federativos, Estados, Municípios e o Distrito Federal, exercendo funções legalmente estabelecidas, em cada ente federativo, delimitando assim, os meios, a forma de arrecadação e distribuição de renda.

O tributo é gênero do qual, os impostos, taxas e contribuição de melhoria são espécies. Tem caráter compulsório, e surge com a ocorrência do fato gerador, que se define de acordo com cada espécie tributária.

Sendo que, as sanções tributárias não integram o rol de espécies tributárias, vez que, não pertencem a elas. As sanções decorrentes das multas podem ser de natureza penal ou administrativa. As multas administrativas tem natureza jurídica de sanção e tem sua aplicação vinculada à atuação do agente público, que o faz para que a administração desempenhe suas funções face ao contribuinte.

Ponto de divergência é a aplicabilidade do princípio constitucional do não confisco à cobrança das multas tributárias, uma corrente defende a aplicação do referido princípio com base da defesa da propriedade privada com base na aplicação análoga a do tributo, enquanto a outra corrente defende a não aplicabilidade do princípio constitucional as multas, pois são de naturezas jurídicas distintas, enquanto o tributo tem origem em ato lícito, as multas tem como pressuposto a ocorrência de um ilícito.

Outro princípio extremamente relevante relacionado às multas é o da Razoabilidade, a multa tem por finalidade tornar-se um ônus suficientemente elevado para o contribuinte, para que o mesmo não volte a ser incurso na mesma penalidade, ele deve ser proporcional a capacidade contributiva do mesmo, sob o risco de se violar a dignidade humana do contribuinte.

A aplicação das multas tributárias, em regra, é ato vinculado do agente administrativo, porém, há situações em que a lei permite que o judiciário realize a verificação do *quantum* a ser aplicada em cada caso concreto por

discricionariedade, a denominada, justiça social, que visa o emprego da legislação em prol do bem comum.

Nesta pesquisa buscou-se identificar como problema a aplicação do princípio do não confisco quando da incidência das multas tributárias. Seguindo a metodologia traçada, e com base no marco teórico elencado, construiu-se como a hipótese levantada ao problema, que o princípio em estudo serve de proteção, principalmente, à propriedade privada, a livre iniciativa e a dignidade da pessoa humana. Porém, com relação às multas, as mesmas não afrontam o princípio constitucional da vedação ao confisco, se na aplicação das sanções for observado a razoabilidade na aplicação das punições, haja vista, a proporcionalidade, não haverá confisco pois, não há como haver sanção suficientemente efetiva, se a sua aplicação não resultar num ônus ao infrator que o iniba de incorrer nas mesmas restrições.

Por derradeiro, resta evidente a importância das multas tributárias dentro do sistema tributário nacional e conseqüentemente da Constituição Federal, vez que, representam um meio importante, na regulação das relações do Estado com o contribuinte e na manutenção da atividade Estatal na promoção do bem comum.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 8. ed., rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**, 2. ed., ver., at. e ampl., ed. Método, São Paulo, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL, **Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo. Brasília, DF.

BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**, voto do rel. Min. Celso de Mello, 23.4.2013, Segunda Turma, DJE de 28-6-2013.

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

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

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed., São Paulo: Atlas, 2004.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com Efeito de Confisco**. Op. cit.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed., São Paulo: Malheiro. 2010.

MARTINS, I. G da S. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 15. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRASIL. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da

Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, 145º da Independência e 78º da República.

MINAS GERAIS. **Tribunal de Justiça de Minas Gerais**. Agravo de instrumento nº10024117066357001, 1ª Câmara Cível, Relator: Desembargador armando Freire, 13/08/2013.

PAULO, Antônio de, **Pequeno Dicionário Jurídico**. 1. ed., Rio de Janeiro: DP&A, 2002.

PLANALTO BRASILEIRO. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm) (Acesso em: 09 nov. 2014).

PULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

RESENDE, Antônio José Calhau. **O princípio da Razoabilidade dos Atos do Poder Público**. Revista do Legislativo. Abril, 2009.

RIO GRANDE DO SUL. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul**. Apelação Cível 0002188175, 1ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges, 04/12/2002.

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.

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.

RIO GRANDE DO SUL. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul**. Apelação Cível nº599133980, 1ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Irineu Mariani, 30/06/1999.

RIO GRANDE DO SUL. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul**. Apelação Cível nº70022250740, 2ª Câmara Cível, Relator: Desembargador Adão Sérgio do Nascimento Cassiano, 20/02/2008.

TEIXEIRA, José Alves. **Multas Tributárias**. Disponível em <http://www.webartigos.com/artigos/multa-tributaria-principais-caracteristicas-e-particularidades/> Acesso: em 01 nov. 2014.