

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

19º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CAIO AUGUSTO TAKANO
FÁBIO PALLARETTI CALCINI
FERNANDO FACURY SCAFF
FREDERICO MENEZES BREYNER
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GUILHERME CEZAROTI
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
IVAN ALLEGRETTI
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
LUÍS EDUARDO SCHOUERI
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MISABEL ABREU MACHADO DERZI
PAULO AYRES BARRETO
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
RENATO LOPES BECHO
RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR
ROBERTO FERRAZ
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO
SERGIO ANDRÉ ROCHA

DIALÉTICA

São Paulo - 2015

Decisões Judiciais que limitam de Forma Genérica a Multa de Ofício a 100% do Valor do Tributo: Desvio e Deturpação da Jurisprudência do STF

MARCIANO SEABRA DE GODOI*

Doutor e Mestre em Direito Tributário. Professor da PUC Minas.



1. Introdução

O objetivo do presente estudo não é proceder a uma revisão de literatura e examinar as diversas propostas doutrinárias sobre o tema das multas tributárias e sua relação com a proporcionalidade e o não confisco. Meu objetivo é a crítica da jurisprudência do STF sobre o tema. Essa jurisprudência, como procurarei demonstrar, nos últimos anos se desviou do seu sentido original e vem trilhando ultimamente um caminho equivocado. O que buscarei fazer é algo como “um acompanhamento isento da história e da atividade dos tribunais superiores, o que é muito pouco frequente no Brasil”¹. Espera-se da doutrina e da academia que participe ativa e conscientemente dessa necessária forma de controle social da atividade jurisdicional do STF.

2. Síntese do Enquadramento Doutrinário do Problema

Antes de examinar a jurisprudência do STF, é necessária uma brevíssima incursão doutrinária, com objetivos meramente didáticos. Pois bem. Há um claro consenso na doutrina brasileira: o legislador não é completamente livre para estabelecer sanções pecuniárias em matéria tributária. O consenso deixa de existir quando se indaga se o fundamento dessa limitação é ou não a proibição consti-

* Agradeço aos seguintes advogados as sugestões críticas feitas acerca das versões preliminares deste artigo: Fabiana Leão de Melo, Danielle Victor Ambrosano, Tadeu Negromonte, Tatiana Zuconi Viana Maia e Mariana Correia Pereira Pfeilsticker.

¹ SILVA, Virgílio Afonso da. “Ponderação e objetividade na interpretação constitucional”. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; e BARBIERI, Catarina H. C. *Direito e interpretação - racionalidades e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 378.

tucional de “utilizar tributo com efeito de confisco” - art. 150, IV, da Constituição de 1988. A maioria da doutrina² afirma que sim, que essa norma do art. 150, IV, do texto constitucional também fundamenta a proibição de multas confiscatórias. Uma corrente minoritária defende que o art. 150, IV, da Constituição diz respeito somente aos tributos, e a limitação das multas advém de outras normas constitucionais: da proporcionalidade, da razoabilidade, do devido processo legal em sentido substantivo. Assim, não seria correto dizer que se veda a multa confiscatória, e sim que se veda a multa desproporcional. O parâmetro para avaliar a multa abusiva não é o respeito à propriedade ou à capacidade econômica do infrator, e sim uma justa proporção entre a gravidade da infração e o rigor da sanção.

Na doutrina minoritária, com a qual me ponho de acordo, o autor que mais publicou estudos sobre o tema foi Hugo de Brito Machado³. Três principais razões me levam a defender a mesma posição do jurista do Ceará: (a) muito antes da existência do art. 150, IV, da Constituição de 1988, a doutrina e a jurisprudência já vinham admitindo a possibilidade de o Judiciário corrigir e reduzir multas tributárias desproporcionais e abusivas; (b) a ideia de que as normas legais sobre multas devem respeitar a proporcionalidade entre a gravidade da falta e a intensidade da sanção não é restrita ao Direito Tributário, ao passo que a vedação do confisco é um tópico específico daquele ramo do Direito; (c) a norma do art. 150, IV, da CF explicita o que já decorre das normas constitucionais da tributação conforme a capacidade contributiva, do respeito ao direito de propriedade e à liberdade de exercício de profissão, normas que de forma alguma se prestam a fundamentar o direito do infrator a somente se submeter a uma sanção com rigor proporcional à gravidade da infração cometida⁴.

² Dalton Luiz Dallazem informa quais são os autores que defendem que o art. 150, IV, só se aplica aos tributos e quais os autores que defendem que o dispositivo também se aplica às multas (DALLAZEM, Dalton Luiz. “O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias” In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 19-29).

³ MACHADO, Hugo de Brito. “Tributo com efeito de confisco”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 166. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 93-113; MACHADO, Hugo de Brito. “Inaplicabilidade da vedação de confisco às multas tributárias”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 235. São Paulo: Dialética, 2015, pp. 105-109.

⁴ Neste mesmo sentido: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Multas tributárias, proporcionalidade e confisco”. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC*, 2012/1, p. 71.

3. Jurisprudência do STF sobre Multas Tributárias Desproporcionais e Confiscatórias

Como afirmei acima, a jurisprudência do STF admite, desde a década de 60 do século passado, a possibilidade de o Judiciário reduzir multas tributárias excessivas ou desproporcionais. O acórdão mais antigo que encontrei sobre o tema foi o RE 57.904, julgado pela 1ª Turma em 1966 (DJ de 22.6.1966). O juiz de primeira instância reduziu o valor de multa tributária que considerou desproporcional, decisão que foi mantida em segunda instância pelo Tribunal de Justiça de São Paulo. O Fisco recorreu ao STF, que manteve a decisão. O relator, Ministro Evandro Lins e Silva, registrou na ementa do julgado um raciocínio jurídico claro e preciso: “Graduação da multa, de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. Pode o judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo fisco.”

Note-se bem: o parâmetro de aferição da abusividade da multa leva em conta a gravidade da infração e sua importância para a arrecadação. Se a infração é grave, engendrada com dolo, praticada mediante fraude, e prejudica gravemente a arrecadação dos tributos, a multa será proporcionalmente mais alta. Se a infração é leve, e sem maior potencial lesivo, não se admite que sua sanção seja tão alta como no primeiro caso.

Ainda na década de 1960, encontra-se na jurisprudência da 2ª Turma um precedente da relatoria de Aliomar Baleeiro que também manteve acórdão do TJSP que houvera reduzido multa tributária excessiva (RE 60.964, DJ 60.964). Desse acórdão, vale ressaltar a observação de Baleeiro no sentido de que não houve “dolo nem má-fé” por parte do contribuinte: “O contribuinte atrasou-se em menos de Cr\$ 100.000 e o Estado acabou por exigir-lhe mais de Cr\$ 400.000.”

Até aqui, os precedentes das turmas estão em fina sintonia, e não se baseiam na ideia de vedação de tributo com efeito de confisco, e sim na ideia de proporcionalidade, permitindo a calibração da multa de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. A jurisprudência permanece assim ao longo da década de 1970. É o caso do RE 78.291 (DJ de 23.10.1974, 1ª Turma), também relatado por Aliomar Baleeiro, que mais uma vez registrou em seu voto que a jurisprudência do STF admite que o Judiciário invalide multa “estridentemente iníqua” (fl.

461), e destacou que o caso era de multa moratória, e não houvera “qualquer fraude” (fl. 462).

Ainda na década de 1970, há dois casos similares relativos a multas da legislação tributária de Minas Gerais: RE 81.550 (2ª Turma, relator Xavier de Albuquerque, j. em 20.5.1975) e 91.707 (2ª Turma, relator Moreira Alves, j. em 11.12.1979). No primeiro caso, o próprio STF reduziu a multa moratória de 100 para 30% do imposto devido. O Ministro Xavier de Albuquerque considerou que a multa de 30% era “razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte” (fl. 631). No segundo caso, o acórdão recorrido havia reduzido a multa de 100 para 30%, o que foi mantido pelo STF. O interessante em relação a esses acórdãos é que ambos utilizam a expressão “feição confiscatória”. Mas em ambos a “feição confiscatória” é constatada com base em parâmetros do juízo de proporcionalidade, e não com base em parâmetros aplicáveis ao próprio tributo confiscatório (capacidade econômica, liberdade de exercício de profissão, direito de propriedade). O mesmo ocorreu no caso do RE 82.510 (2ª Turma, relator Leitão de Abreu, DJ de 4.8.1976), em que a redução da multa tributária foi fundamentada na não ocorrência de prejuízo para os cofres públicos e na falta de comprovação clara do dolo.

Em relação a todos os precedentes anteriores a 1988, nenhum deles formulou qualquer ideia ou regra no sentido de que a multa tributária superior a 100% do valor do tributo seria, *ipso facto*, desproporcional ou confiscatória. A avaliação da abusividade da multa sempre foi feita pelos ministros do STF atendendo às circunstâncias fáticas de cada caso, e levando em conta a gravidade da infração e a importância desta para os interesses da arrecadação.

4. Os Dois Precedentes Pós-1988 mais Citados sobre o Tema

4.1. ADI 551

O acórdão relativo à ADI 551 é quicá o mais citado pela doutrina e pelas decisões judiciais que de alguma maneira aplicam às multas tributárias a vedação de efeito confiscatório. Há dois acórdãos plenários sobre a ADI 551, ambos unânimes: um relativo à concessão da medida cautelar, outro relativo ao julgamento do mérito da ação.

Na ADI 551, o governador do Rio de Janeiro arguiu a inconstitucionalidade de dois dispositivos da Constituição daquele Estado: um dos dispositivos determinava que “as multas consequentes do

não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor"; o outro dispositivo determinava que "as multas consequentes da sonegação de impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor". O governador argumentava que as normas padeciam de um vício formal e de um vício material: não podiam ter sido veiculadas na própria Constituição do Estado visto que excluíram a possibilidade de seu veto pelo Executivo (vício formal), e violaram a vedação de efeito confiscatório para as multas tributárias (vício material).

No acórdão relativo à medida cautelar (DJ de 18.10.1991), o Plenário referendou à unanimidade a decisão monocrática do Ministro Marco Aurélio, que deferira a medida cautelar requerida. A decisão monocrática que concedeu a cautelar não se revela verdadeiramente fundamentada; limita-se a declarar presentes os vícios alegados na inicial, mas para tanto não oferece qualquer explicação ou justificativa. Veja-se (fl. 119-120):

"(...) A inserção da disciplina da matéria pertinente às multas na própria Constituição Estadual acaba, ao primeiro exame, por obstaculizar o processo legislativo. Por outro lado, os percentuais fixados extravasam o campo da mera multa, para alcançar o pertinente ao do confisco. O risco decorrente da vigência dos preceitos é revelado pela obrigatoriedade do implemento das cobranças. 3. Defiro a medida cautelar (...)."

A decisão colegiada que referendou a cautelar na sessão de 20 de setembro de 1991 tampouco foi fundamentada. O relator, Ministro Ilmar Galvão, limitou-se a afirmar (fl. 121):

"Confirmo o despacho, por seus próprios fundamentos. Trata-se, como se viu, de norma que modifica leis tributárias do Estado do Rio de Janeiro, e que, por isso mesmo, não se comporta nos limites de competência do legislador constituinte. O 'periculum in mora' exsurge para os contribuintes que se verão compelidos à exigência fiscal."

Como se vê, normas oriundas do poder constituinte estadual foram afastadas cautelarmente pelo STF sem a fundamentação que se espera de uma Corte Suprema. Por que às Constituições estaduais não podem conter normas tributárias? Em que dispositivo da Constituição de 1988 se plasmou essa vedação? Com base em que parâmetros se deve avaliar que determinada norma tributária possui ca-

ráter confiscatório, e como realizar esse juízo em relação às multas do caso concreto? Essas perguntas básicas não ocorreram aos juízes constitucionais, e não foram respondidas no acórdão. Não estou afirmando que não havia razões para decidir pela inconstitucionalidade dos dispositivos. Estou afirmando que o Tribunal não fundamentou adequadamente sua decisão.

Onze anos após o julgamento da medida cautelar, o plenário analisou o mérito da questão. Onze anos não são onze dias. O acórdão relativo ao mérito da ADI 551 (DJ de 14.2.2003) contou com o voto escrito de quatro ministros: Ilmar Galvão (relator), Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio.

Em seu voto, na condição de relator, Ilmar Galvão registrou que no RE 91.707 (acima analisado) o STF decidira que a vedação de efeito confiscatório também se aplica às multas. Há acórdãos muito mais antigos do que esse no mesmo sentido, mas o relator não os recordou. Em seguida, Ilmar Galvão indagou se os dispositivos da Constituição fluminense de fato eram confiscatórios, e formulou raciocínio que nos parece constituir a ratio decidendi desse caso: "o eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa" (fl. 43). Ilmar Galvão afirmou que era "desproporcional" fixar um piso de 200% do valor do tributo para multas por descumprimento da obrigação principal, e de 500% do valor do tributo para multas por prática de sonegação. Parece-me que o relator deveria ter desenvolvido mais o seu raciocínio, indagando, por exemplo, se esses patamares se revelavam extravagantes quando comparados com os montantes usuais previstos na legislação tributária federal e dos demais Estados para os mesmos tipos de infração. De todo modo, mesmo sem ter procedido a esse desenvolvimento argumentativo, o voto do relator foi muito claro: o vulto das multas era nitidamente excessivo, desproporcional, em se tratando das faltas que pretendiam sancionar. Dada essa desproporcionalidade, o patrimônio do contribuinte era agredido sem qualquer justificativa plausível, configurando o efeito confiscatório vedado no art. 150, IV, da Constituição de 1988.

O voto do Ministro Gilmar Mendes também apontou a "notória desproporção" entre as infrações e as sanções previstas na norma impugnada. Além do art. 150, IV, da Constituição, Gilmar Mendes considerou também vulnerado o "princípio da proporcionalidade na

acepção que este Tribunal tem lhe emprestado ao devido processo legal no sentido substancial ou substantivo" (fl. 45).

Sepúlveda Pertence reconheceu "uma certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório", mas afirmou que "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 confiscatória e desproporcional" (fl. 46).

Pertence parece ter compreendido que a primeira das multas seria de caráter moratório ("mero retardamento"), o que se mostra equivocado: a norma se refere ao "não recolhimento" do tributo, e não ao seu recolhimento em atraso. De todo modo, o mais importante em relação a esses três votos (Galvão, Mendes e Pertence) é o seguinte: o parâmetro para avaliar a confiscatoriedade ou desproporcionalidade da multa tributária é a relação entre o vulto da multa/sanção e a gravidade da falta/infração. Não se trata de comparar o vulto da multa com o patrimônio, a riqueza ou a capacidade contributiva do contribuinte. No caso do imposto confiscatório propriamente dito, o parâmetro de avaliação será o vulto de sua quantia e seus possíveis impactos sobre a manutenção da riqueza gravada. Daí ser extremamente dificultoso ao juiz ter segurança sobre o patamar a partir do qual se tem o tributo com efeito de confisco (e por isso são muito menos numerosos os casos em que o STF declara o próprio tributo como confiscatório). No caso da multa confiscatória/desproporcional, não se trata disso, não se trata de fazer juízos sobre capacidade contributiva e sobre os efeitos econômicos do tributo, trata-se de avaliar se a natureza e a gravidade da infração são proporcionais à intensidade de sua sanção.

O quarto e último voto escrito do acórdão da ADI 551, do Ministro Marco Aurélio, somente na aparência adere à fundamentação dos três que o precederam. Marco Aurélio usa outra fundamentação, que resta clara nessa passagem: "constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal" (fl. 47). Esta afirmativa, que é assumidamente a "premissa" de seu voto, nada tem a ver com os votos anteriores. Veja-se: enquanto Galvão, Mendes e Pertence compararam - na linha histórica dos precedentes do STF sobre o tema - o vulto da sanção com a gravidade da falta, Marco Aurélio comparou o montante pecuniário da sanção com o valor do próprio tributo. São dois procedimentos avaliativos totalmente distintos.

O raciocínio de Marco Aurélio me parece equivocado por ignorar os propósitos básicos da multa, que são os de punir uma falta praticada no passado (retribuição) e desencorajar condutas antijurídicas que podem ser praticadas no futuro (prevenção). Ora, se esses são os propósitos da multa, então a proporcionalidade ou razoabilidade que se há de lhe exigir deve ser aferida comparando a gravidade da falta com a intensidade da sanção. Por que esquecer a gravidade maior ou menor da falta e se fixar somente no valor da multa, limitando-o ao patamar de 100% do tributo?

Quando se trata de averiguar a confiscatoriedade do imposto (não da multa), faz sentido comparar o montante do tributo com o montante da riqueza gravada; neste sentido, é do mais puro bom-senso que o IPTU será confiscatório se corresponder a 100% do valor locatício do imóvel, que o montante do imposto sobre a renda será confiscatório se ultrapassar 50% da renda gravada etc. Mas transportar esse tipo de raciocínio para o campo das multas é um erro grave, por ignorar algo básico: o imposto é cobrado em função da capacidade econômica manifestada pela realização do fato gerador, enquanto que a multa é cobrada em função da antijuridicidade da conduta praticada pelo infrator. No imposto, o legislador seleciona uma manifestação de riqueza do contribuinte e determina que parte dessa riqueza seja transferida ao Erário, por isso faz todo sentido exigir que o vulto da transferência seja inferior ao vulto da própria riqueza gravada. Mas na multa não se trata de selecionar uma manifestação de riqueza, e sim de punir uma falta/infração cometida pelo contribuinte. Em suma: a ratio que avalia o efeito confiscatório de um imposto comparando-se o valor do imposto com o valor da riqueza gravada não faz sentido no caso das multas, mesmo porque na multa não há qualquer riqueza a gravar.

Mas o que dizer da norma do art. 184, parágrafo único, da Constituição de 1934, segundo a qual "as multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito"? Não teria aí o constituinte fixado um patamar máximo para a multa em função do valor do próprio tributo? Sim, é certo, mas nesse caso o patamar foi fixado para uma concreta e específica falta: o atraso/retardamento no pagamento do tributo. É dizer: levando-se em conta a gravidade de uma concreta falta/infração (pagamento do tributo com atraso), o consti-

tuante realizou um juízo de proporcionalidade e fixou um patamar objetivo para a sanção: 10% do valor do tributo. Está claramente presente nesse juízo de proporcionalidade a avaliação da relação entre a gravidade da falta e a intensidade da sanção.

Esse raciocínio exposto pelo Ministro Marco Aurélio em 2002, a meu ver extremamente frágil e criticável, é a origem⁵ de uma série de decisões recentes de ambas as turmas do STF que passaram a fixar genericamente o limite de 100% do valor do tributo para toda e qualquer multa por descumprimento da obrigação principal. Analisarei e criticarei mais à frente tal tendência jurisprudencial.

4.2. ADI 1.075

Na ADI 1.075, ajuizada em 1994, a Confederação Nacional do Comércio realiza três impugnações contra o conteúdo de normas contidas na Lei 8.846/1994. Uma das impugnações, a única que será aqui analisada, afirma que seria confiscatória a multa prevista no art. 3º da referida lei, in verbis:

“Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.”

O relator, Ministro Celso de Mello, votou pelo não conhecimento da ação relativamente à alegação de confiscatoriedade da multa. Segundo seu raciocínio, seria inviável cuidar dessa alegação no controle concentrado de constitucionalidade. Somente levando em conta as particularidades fáticas de cada caso concreto seria possível aferir a eventual vulneração da proibição de efeito confiscatório. Em defesa de seu ponto de vista, transcreveu diversas passagens doutrinárias no sentido de que a aplicação do art. 150, IV, da Constituição demanda avaliação casuística da situação de cada contribuin-

⁵ Na verdade, para ser mais exato, o Ministro Marco Aurélio já havia lançado a “regra dos 100%” numa decisão monocrática proferida em 1998 (vide GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 292-293).

te. Contudo, as manifestações doutrinárias mencionadas no voto se referem ao tema do *tributo* confiscatório, e não ao tema - paralelo - das *multas tributárias* confiscatórias. O ministro parece não ter se apercebido desse equívoco. Também parece fora de lugar a lembrança, contida no voto do relator, do julgamento da ADI-MC 1.094 (DJ de 27.4.1995), como se fora um precedente aplicável ao caso. A multa questionada nessa ADI 1.094 não era de natureza tributária, e, de outra parte, o motivo determinante para o Tribunal não a ter considerado confiscatória foi que seu valor era de 1 a 30% do faturamento bruto anual da empresa infratora. No caso da norma questionada na ADI 1.075, não havia qualquer gradação legal.

Nenhum dos ministros acompanhou o voto do relator pelo não conhecimento da ação no que diz respeito à alegação de confiscatoriedade da multa. Nesse particular, a maioria do Tribunal se mostrou coerente com a decisão que tomara no julgamento da medida cautelar na ADI 551, ocorrido em 1991, anteriormente comentado. Aliás, outra falha da decisão do relator foi o fato de não ter sequer mencionado esse precedente da ADI-MC 551, valendo registrar que o Ministro Celso de Mello estava presente à sessão e votou no sentido de conceder a cautelar requerida pelo governador do Rio de Janeiro.

Apreciando o mérito da alegação de confiscatoriedade da multa prevista no art. 3º da Lei 8.846/1994, o relator afirmou: “não tenho dúvida em acolher essa postulação”. Contudo, o seu voto é uma mera petição de princípio: limita-se a afirmar por longas páginas que a multa confiscatória é vedada pelo ordenamento, mas limita-se a genéricas e abstratas citações e transcrições doutrinárias, não oferecendo razões para considerar que a multa especificamente questionada na ação era de fato confiscatória. Aliás, o relator - e isto é muito grave - não chegou sequer a analisar qual a conduta infracional que a multa buscava no caso concreto sancionar. Deveria necessariamente tê-lo feito, mais ainda tendo em vista que o Ministro Sepúlveda Pertence, em voto proferido antes que o relator começasse a analisar o mérito da questão, afirmou textualmente o seguinte (fl. 182):

“(...) negaria a suspensão cautelar. Não se trata de multa moratória, onde é mais do que razoável o precedente do art. 134 [rectius, art. 184], parágrafo único, da Constituição de 34; trata-se, sim, de uma típica multa penal, compulsiva em que, evidentemente, o risco da infração há de ser muito maior do

que a vantagem tributária que dela, infração, pudesse decorrer para o contribuinte. Ou seria uma multa cujo risco valeria a pena correr, segundo a normalidade das coisas, na qual, só de raro em raro, se poderá verificar a omissão da nota fiscal."

Veja-se a pobreza argumentativa e deliberativa do acórdão: um dos ministros afirma textualmente em seu voto que a multa criada pelo legislador - e questionada perante o Tribunal - não se revelava desproporcional, visto que sancionava uma infração grave, a conhecida prática do "caixa dois", mãe de tantas fraudes fiscais. Não se tratava de conduta culposa, mas de conduta dolosa. Caso a multa não tivesse o rigor que tinha, afirmou o Ministro Pertence, estariam abertas as portas da sonegação, valeria a pena correr o risco de praticar o "caixa dois". Mas a advertência, não obstante tenha vindo de um próprio ministro do STF, ficou sem resposta, sem análise, sem exame do relator. Nenhum dos outros ministros tocou no assunto. O voto do relator gastou 11 páginas repisando argumentos genéricos e retóricos que podem ser usados para fundamentar qualquer decisão a respeito do tema, mas não reservou um parágrafo sequer para analisar o único argumento produzido especificamente em relação ao caso concreto: o argumento usado pelo Ministro Pertence para se opor à concessão da cautelar.

O julgamento da cautelar na ADI 1.075 ocorreu em 1998. Mas o acórdão só foi publicado, não se sabe ao certo o porquê, oito anos depois. Oito anos não são oito dias. Publicado o acórdão, viu-se que o rei estava nu: a norma legal instituidora da multa fora afastada pelo Tribunal sem ter sido analisado de que infração se tratava, qual sua gravidade, sem ter sido realizado qualquer juízo concreto de proporcionalidade entre o vulto da sanção e a gravidade da infração⁶. O acórdão da ADI-MC 1.075, por todos esses motivos, é sem sombra de dúvida um exemplo de como uma corte de justiça não deve proceder para alcançar uma decisão ponderada, racional e legítima.

⁶ Sobre o dispositivo legal questionado na ADI 1.075, o único autor que de fato analisa a gravidade da conduta punida e sua relação com o rigor da sanção é Hugo de Brito Machado ("Tributo com efeito de confisco." *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 166. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 110-112). Suas ponderações permitem ver com ainda mais clareza o grave déficit argumentativo do acórdão da ADI-MC 1.075.

5. Confiscatoriedade e Multas Moratórias: Evolução Jurisprudencial Confusa e Acórdãos Recentes fixando-lhes Limite Máximo de 20% do Valor do Tributo

No que diz respeito às multas moratórias, viu-se anteriormente que a tendência de reduzi-las a um patamar considerado razoável é bastante antiga e tradicional na jurisprudência do STF.

Mas essa disposição para eventualmente reduzir as multas tributárias muitas vezes enfrentou o problema da inviabilidade de revolvimento de provas em sede de recurso extraordinário. No ano de 2000, um precedente da 1ª Turma afirmou que multa moratória de 30% do imposto devido não seria confiscatória (RE 220.284, Relator Moreira Alves, DJ de 10.8.2000). O contribuinte alegou que o percentual da multa era excessivo, visto que implicaria "a médio prazo, na despatrimonialização, ou transferência de propriedade das mãos do contribuinte para as mãos do Estado pela via fiscal" (fl. 745). Não consigo encontrar um sentido racional para essa argumentação. É razoável medir a confiscatoriedade de uma multa tributária mirando o "médio prazo"? Mirar o médio prazo acaso significa supor que o contribuinte permanecerá por um bom tempo reincidindo na prática de infrações? Como medir ou prever essa despatrimonialização da empresa a médio prazo? O relator, Ministro Moreira Alves, repeliu o argumento de confiscatoriedade da multa adotando a fundamentação ofertada pelo Ministério Público, no sentido de que os argumentos de despatrimonialização e excessiva onerosidade "introduzem na discussão elementos (indeterminados) que somente uma análise da generalidade dos negócios desenvolvidos pela recorrente e sua comprovação permitiriam concluir, o que desborda do âmbito do presente apelo excepcional" (fl. 749). A meu ver, corretíssima a decisão.

Uma das poucas vezes em que o Plenário do STF se pronunciou sobre o mérito da alegação de confiscatoriedade da multa tributária moratória foi no julgamento do RE 582.461 (DJ de 18.8.2011, Relator Gilmar Mendes). Nesse recurso, o contribuinte alegou que a multa moratória de 20% do valor do tributo seria "abusiva por violar os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco" (fl. 180). O voto da Ministra Ellen Gracie (fl. 211-212) a meu ver abordou o tema de forma exemplar: partiu da premissa correta de que "deve haver adequação entre o grau da infração e o percentual da multa cominada, de modo que se evidencie ser esta necessária e suficiente às finalidades de prevenção e de repressão"; aduziu corre-

tamente que a multa moratória não se destina a sancionar a “sonegação, a fraude, o conluio ou qualquer outro ato de maior gravidade (...), o que exigiria multa com maior potencial repressor”; ponderou pragmaticamente que a multa moratória tem de ser capaz de inibir e tornar oneroso o atraso no pagamento dos tributos; e concluiu que a multa moratória de 20% do valor do tributo, apesar de “pesada para o contribuinte inadimplente”, não pode ser tida como inválida, não cabendo tomar como parâmetros valores de multas previstas na legislação civil ou de relações de consumo. Todos os ministros que apreciaram o pedido de invalidação da multa moratória por afronta à vedação de confisco o rejeitaram.

No voto do Ministro Gilmar Mendes, relator desse RE 582.461, há um equívoco que merece registro e que infelizmente contribuiu para outros graves equívocos e confusões posteriores, cometidos por vários ministros. Trata-se da seguinte afirmação, contida na fl.191:

“A propósito, o Tribunal Pleno desta Suprema Corte, por ocasião do julgamento da ADI-MC 1.075, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 24.11.2006 e da ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.10.2000, entendeu abusivas multas moratórias que superam o percentual de 100% (cem por cento), conforme ementas reproduzidas no que interessa: (...)”

Como vimos detalhadamente no presente trabalho, não é verdade que na ADI-MC 1.075 e na ADI 551 tenha se decidido que multas moratórias acima de 100% do valor do tributo são abusivas ou confiscatórias, como o demonstram os próprios trechos de ementas transcritos no voto do Ministro Gilmar Mendes (fl. 191-193). Aliás, seria estranho que tivessem decidido assim, visto que os dispositivos legais questionados nessas ações diretas não versavam sobre multas moratórias, e sim sobre multas punitivas/de ofício: na ADI-MC 1.075 se questionava uma multa punitiva contra condutas fraudulentas em que o contribuinte vende ou presta serviço sem emitir nota fiscal (o famigerado “caixa 2”) - art. 3º da Lei 8.846/1994; e na ADI 551 se questionavam multas previstas na Constituição fluminense para casos de descumprimento da obrigação principal e descumprimento da obrigação principal mediante fraude (art. 57, parágrafos 2º e 3º).

Mas de onde o Ministro Gilmar Mendes foi retirar a afirmação de que as multas tributárias - e aqui faço abstração da diferença entre multas moratórias e multas de ofício - não podem superar o montan-

te do próprio tributo? Muito provavelmente do voto que o Ministro Marco Aurélio emitiu no julgamento da ADI 551, voto que comentamos e criticamos *supra*. Ora, independentemente do acerto ou não da observação do Ministro Marco Aurélio de que “as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal” (fl. 47 do acórdão da ADI 551), o fato é que essa observação não constitui o dispositivo ou a *ratio decidendi* nem da ADI 551, nem da ADI 1.075. Aliás, na ADI 1.075 o Ministro Marco Aurélio sequer votou por escrito. A *ratio decidendi* da ADI 551, em linha com a tradicional jurisprudência da Corte no período anterior a 1988 e corretamente registrada na ementa do acórdão pelo relator Ilmar Galvão, é a seguinte: “A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta.” Nada mais. Quanto à ADI 1.075, apesar de o voto do relator ter se perdido em considerações retóricas, genéricas e não ter nem examinado, nem se dedicado a uma ponderação específica do caso concreto, a *ratio decidendi* passível de ser retirada do acórdão - retirada a fórceps, concedo - é a mesma daquela contida no acórdão da ADI 551.

No âmbito interno do acórdão do RE 582.461, esse equívoco do Ministro Gilmar Mendes não provocou qualquer dano. Contudo, conforme se verá adiante, esse equívoco, que até hoje não foi advertido pela doutrina ou pela própria jurisprudência, provocou lamentáveis confusões.

O problema do limite a partir do qual as multas tributárias moratórias se tornam desproporcionais ou confiscatórias teve recentemente sua repercussão geral reconhecida no RE 882.461 (DJ de 12.6.2015). No caso desse recurso, a multa moratória aplicada foi de 30% do valor do tributo. Os autos atualmente se encontram na Procuradoria Geral da República para elaboração de parecer. A julgar pelo tempo médio que o STF vem gastando na análise e julgamento das questões tributárias (vide, por exemplo, o caso do PIS/Cofins sobre ICMS e o caso do imposto de renda sobre os lucros do exterior), e computando os sucessivos pedidos de vista que os ministros frequentemente formulam num julgamento já iniciado, sem qualquer obrigação efetiva de devolver os autos para retomar o julgamento (e, em alguns casos, como no pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes na ação direta proposta pela OAB sobre financiamento privado das campanhas eleitorais, com o confessado propósito de não devol-

ver os autos até que o poder legislativo promova alguma alteração do quadro normativo⁷), estimo que em mais ou menos dez anos teremos uma decisão a respeito da questão. Aliás, é de se registrar que há aproximadamente cinco anos o Tribunal reconheceu a repercussão geral da questão da fixação de limites para as multas isoladas, aquelas que são aplicadas pelo descumprimento de algum dever acessório, não necessariamente vinculado ao descumprimento da obrigação tributária principal. A repercussão geral foi reconhecida no final de 2011 (RE 640.452, DJ de 7.12.2011), mas o julgamento do mérito ainda parece muito distante de ocorrer⁸.

De todo modo, recentemente, acórdãos da 1ª Turma relatados pelo Ministro Barroso vêm considerando que multas moratórias de 30% do valor do tributo são confiscatórias, devendo ser reduzidas para 20% do valor do tributo. É o caso do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 727.872 (1ª Turma, DJ de 18.5.2015). Nesse recurso, o Ministro Joaquim Barbosa (pp. 4-5) havia repellido as alegações do contribuinte utilizando a mesma *rationale* contida no voto do Ministro Moreira Alves no RE 220.284, acima comentado: “verifico que o percentual de 30%, na hipótese dos autos, não se mostra de plano irrazoável e desproporcional. Portanto, eventual efeito confiscatório da multa somente seria aferível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula 279).” O Ministro Barroso decidiu reconsiderar essa decisão do Ministro Barbosa e atender ao pleito do contribuinte⁹.

O voto do Ministro Barroso registra a tradição da jurisprudência do STF em admitir que o Judiciário reduza multas tributárias moratórias, e propõe a adoção da tese de que o STF defina limites máximos para cada tipo de multa tributária: para as multas morató-

⁷ Sobre essa prática inaceitável, vide a corajosa análise de Diego Werneck Arguelhes e Ivar Hartmann (“Pedido de vista é poder de veto”. *Folha de São Paulo*, 15 de abril de 2015).

⁸ Sobre o tema das multas isoladas e de como se deve proceder para avaliar seus possíveis efeitos desproporcionais/confiscatórios, vide as ponderadas observações de Gabriel Lacerda Troianelli em seu artigo “A multa tributária: proporcionalidade, não confisco e atuação do Poder Judiciário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 84-86.

⁹ Contra o acórdão que deu provimento ao agravo regimental do contribuinte, a União interpôs embargos declaratórios, ainda pendentes de julgamento.

rias, 20% do valor do tributo; para as multas “punitivas”, 100% do valor do tributo.

A meu ver, o voto do Ministro Barroso merece elogios quanto a alguns de seus aspectos, e críticas quanto a outros. Merece apoio e elogio a afirmação de que um erro do contribuinte em uma declaração não pode ser sancionado pela lei tributária com a mesma intensidade que se sanciona um contribuinte que emite notas fiscais falsas (p. 8). Por isso tem razão o Ministro Barroso em defender (p. 9) que o STF, ao controlar a proporcionalidade das multas tributárias, trate diferentemente o caso das multas moratórias, o caso das multas punitivas/de ofício e o caso das multas isoladas (multas por descumprimento de obrigações acessórias não necessariamente relacionadas ao descumprimento da obrigação principal). Até aí, nada a opor. Os problemas começam quando o ministro, após registrar que a Constituição de 1934 determinava em seu art. 184, parágrafo único, que as multas de mora não poderiam exceder a 10% do tributo, afirma que (p. 11):

“O parâmetro fixado em 1934 destoa e muito do entendimento já proferido por esta Corte no sentido de que confiscatório seria o gravame fixado acima de 100%, conclusão que encontraria sua *ratio* na impossibilidade do acessório sobrepujar o principal.”

Novamente reproduz-se mecanicamente o equívoco de que a jurisprudência da Corte entende que a multa tributária somente pode chegar a 100% do valor do tributo. Nem o Ministro Barroso, seguramente um dos mais competentes e brilhantes constitucionalistas do País, profundo conhecedor da jurisprudência do STF, escapou do equívoco. O acórdão que o Ministro Barroso cita para justificar sua afirmação de que a Corte considera que “confiscatório seria o gravame fixado acima de 100%” é o do RE 748.257 (2ª Turma, DJ de 20.8.2013). Esse acórdão, da relatoria do Ministro Lewandowski, também incidiu em lamentáveis erros, que serão criticados na seção a seguir.

Minha observação final ao voto do Ministro Barroso se refere ao modo pelo qual ele fundamentou a adoção dos limites máximos de 20 e 100% do valor do tributo.

No que diz respeito às multas moratórias, o Ministro Barroso afirmou que “o limite [de 20%] parece contar com a receptividade do Tribunal, conforme os precedentes abaixo relacionados”, trans-

crevendo então os Recursos Extraordinários 582.461, 596.429 e 239.964. Ocorre que esses precedentes nada decidiram sobre um possível “limite” de 20% para as multas de mora. Os precedentes decidiram simplesmente que as multas de mora no valor de 20% do tributo não eram confiscatórias, o que é bem diferente de afirmar que as multas de mora acima de 20% são confiscatórias. Portanto, não se afigura correto afirmar que “o limite parece contar com a receptividade do Tribunal” (p. 11 - destaquei). Aliás, para retratar fielmente a jurisprudência do Tribunal, o Ministro Barroso deveria ter também registrado a existência de precedentes que admitiram expressamente multas moratórias superiores a 20%, como é o caso do RE 81.550 (2ª Turma, Relator Xavier de Albuquerque, j. em 20.5.1975) e do RE 220.284 (1ª Turma, Relator Moreira Alves, DJ de 10.8.2000).

No que diz respeito à tese de que as multas “punitivas” devem ter por limite o valor de 100% do tributo, tenho três críticas ao raciocínio jurídico desenvolvido pelo Ministro Barroso. A primeira já foi feita: se refere ao equívoco de considerar que a jurisprudência do STF já fixara anteriormente esse patamar (seja na ADI 551, seja na ADI 1.075 ou em acórdãos anteriores).

A segunda crítica se refere aos apoios doutrinários e jurisprudenciais aos quais o voto recorreu para defender sua proposta de fixar um limite máximo para as “multas punitivas” (fl. 12). É que a doutrina e a jurisprudência citadas pelo voto estão fora de lugar, tratam de tema distinto dos limites das multas tributárias. O primeiro escólio doutrinário buscado pelo voto para “lançar algumas digressões a respeito das multas punitivas” foi o de Aliomar Baleeiro. Eis as afirmações do voto:

“O Ministro Aliomar Baleeiro destaca que a fixação de limites máximos, seja sobre tributo ou multa, é um problema fundamentalmente econômico.”¹⁰

No trecho acima, colocamos em destaque o trecho “ou multa” porque nada no texto citado de Baleeiro se refere, direta ou indiretamente ao tema das multas tributárias. Baleeiro se refere única e exclusivamente ao tema político e econômico da gradação das alíquotas dos impostos e do risco destes, de tão onerosos, converterem-se

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 566 - destaquei.

em confisco. O confisco, nas palavras de Baleeiro, “é incompatível com o critério da graduação pela capacidade econômica do contribuinte”, “mataria a capacidade econômica que a Constituição quer proteger na sua existência e atingir progressivamente, na medida inversa da sua utilidade individual e social”¹¹. Capacidade econômica, progressividade, utilidade individual e social, todos esses são temas clássicos da teoria da tributação e das finanças públicas. Mas a equação jurídica própria das multas e seus eventuais efeitos confiscatórios não inclui essas variáveis: pauta-se antes pela consideração da natureza e gravidade da falta e sua relação com a natureza e intensidade da sanção. Aliás, o próprio voto de Barroso o comprova: para fixar o limite de 20% para a multa moratória, não se indagou da capacidade econômica da recorrente, e sim da correlação da multa com a conduta a ser sancionada por ela.

O voto afirma que, segundo Baleeiro, a fixação de limites máximos de multa tributária seria um problema “fundamentalmente econômico”. Baleeiro usa de fato essa expressão, mas num contexto totalmente alheio ao do Direito sancionador. “Fundamentalmente econômico”, afirma Baleeiro, é o problema da fixação, pelo legislador, de alíquotas progressivas do imposto sobre a renda e o patrimônio, é o problema dos efeitos dos tributos extrafiscais. Disso trata o jurista baiano no excerto citado no voto, e não de limites acima dos quais as multas tributárias seriam desproporcionais. A lição de Baleeiro sobre o tema específico dos limites das multas tributárias é bem distinta da sugerida no voto, como se verificará mais ao final do presente trabalho.

Após a cita de Baleeiro, o voto de Barroso recorre à jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão, segundo a qual “se deve respeitar o núcleo do direito de propriedade, limitando-se a tributação sobre o que seria ‘meia parte’ da riqueza revelada” (p. 13). Mais uma vez são trazidos à discussão sobre a proporcionalidade de multas-sanções tópicos desenvolvidos a propósito de outra temática. Ora, o Tribunal Constitucional Federal não desenvolveu aquele raciocínio a propósito de multas e sanções impostas a infratores da legislação tributária: o raciocínio se refere aos limites da incidência de

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 566.

impostos e sua relação com a preservação de um núcleo mínimo do direito de propriedade. É descabido recorrer a essa construção jurisprudencial alemã - aliás, extremamente controversa na doutrina¹² - para defender pontos de vista sobre calibração de multas tributárias.

Após a cita da jurisprudência alemã, volta-se à doutrina nacional, para mais uma vez transcrever entendimento que nada tem a ver com a imposição de limites sobre multas tributárias. O autor citado no voto defende que o tributo, retirado do trabalho dos cidadãos, não deve ser de tal modo oneroso que se chegue ao ponto em que "o povo passa a existir para sustentar o Estado" (p. 13 do voto). Faz todo sentido relacionar o tributo com o trabalho e com o esforço produtivo dos cidadãos, e dessa forma imaginar limites acima dos quais o tributo se tornaria ilegítimo. Mas faz sentido definir limites para as multas pensando em sua relação com o trabalho e com o esforço produtivo dos cidadãos? É claro que não. Aqui vale a pena relembrar algo básico: a causa remota do tributo é a capacidade econômica do contribuinte; a causa da multa é uma ilicitude praticada pelo contribuinte. Diante de situações tão distintas, não se pode tratar o tema da fixação de limites de proporcionalidade segundo os mesmos parâmetros.

Chego agora à crítica final ao voto de Barroso. Creio que sua proposta de fixar um limite de 100% do valor do tributo para as "multas punitivas" não se ajusta à premissa, também contida no seu voto e a meu ver inteiramente correta, de que "sempre que o antecedente de uma norma for um comportamento reprovável e o consequente uma punição, é absolutamente indispensável fazer uma análise do elemento subjetivo da conduta" (p. 8). Ora, no âmbito do Direito Tributário, a multa que se impõe a um sujeito passivo que descumpriu a obrigação tributária e não recolheu o tributo devido pode se

¹² Sobre o tema, vide TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito Tributário*, volume I, tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008, pp. 271-279; e MOLINA, Pedro Manuel Herrera. "Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos". *Impuestos*, n. 14, 1996, p. 78. Para um histórico global da postura do Tribunal Constitucional alemão sobre a relação da tributação e do direito de propriedade, vide TABOADA, Carlos Palao. "Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal". *El reparto de la carga fiscal - anales de moral social y económica*, volume II. Madri: Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, 1975.

referir a uma situação de simples negligência ou a uma situação de dolo ou fraude. A multa punitiva para o primeiro caso é muito mais branda do que a multa punitiva do segundo caso. Uma pessoa física que considerou que o rendimento de seu estágio profissional era isento e sobre ele não recolheu o imposto de renda agiu com negligência, e por isso será sancionada com uma multa menor do que outra pessoa física que declarou, em conluio com um psicólogo, ter gastado R\$ 100.000,00 num tratamento que nunca existiu, visto que nesse último caso houve fraude. Não me parece fazer sentido, nem ser justo, englobar essas duas modalidades de conduta numa mesma categoria sujeita a uma multa de no máximo 100% do imposto. Mas é exatamente isso que os alguns precedentes que criticaremos a seguir vêm fazendo.

6. Graves Equívocos de Precedentes Recentes que fixam genericamente o Limite Máximo de 100% do Valor do Tributo para Toda e Qualquer Multa de Ofício

As turmas do STF vêm procedendo ultimamente a uma descuidada e canhestra aplicação dos precedentes da Corte nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 551 e 1.075. As decisões das turmas partem de uma premissa equivocada: a premissa de que, nas Ações Diretas 551 e 1.075, o Plenário teria decidido que é confiscatória toda e qualquer multa tributária superior a 100% do valor do tributo. Já demonstramos ao longo do presente estudo a falsidade dessa premissa. Não custa advertir novamente: a *ratio decidendi* da ADI 551, corretamente registrada na ementa do acórdão pelo relator Ilmar Galvão, é a seguinte: "A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta." Nada mais. Quanto à ADI 1.075, a *ratio decidendi* passível de ser retirada do acórdão é a mesma daquela contida no acórdão da ADI 551. A observação de que "as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal" (fl. 47 do acórdão da ADI 551) consta somente do voto do Ministro Marco Aurélio na ADI 551, voto que, de resto, se resume a singelos dois parágrafos, sem desenvolvimento ou aprofundamento do argumento. Na ADI 1.075-MC, o Ministro Marco Aurélio sequer apresentou voto escrito.

A correta *ratio decidendi* das Ações Diretas 551 e 1.075 foi relatada pela Ministra Ellen Gracie em seu voto, já comentado, no

RE 582.461: “deve haver adequação entre o grau da infração e o percentual da multa cominada, de modo que se evidencie ser esta necessária e suficiente às finalidades de prevenção e de repressão” (fl. 211). Outro precedente em que essa *ratio decidendi* foi corretamente identificada é o AgRg no RE 455.011 (2ª Turma, DJ de 7.10.2010), em que o relator Joaquim Barbosa, analisando os precedentes da Corte, afirmou com toda razão: “A questão de fundo, portanto, é saber-se se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta” (ementa oficial).

Mas as recentes decisões das turmas caminham em outra direção. Tome-se inicialmente o caso do AgRg no RE 748.257 (2ª Turma, relator Ricardo Lewandowski, DJ de 20.8.2013). O recurso era da União e, segundo informação do relator, fora interposto “contra a parte do acórdão que afastou a cobrança de multa moratória de 150% do valor do tributo devido sob o fundamento de ser confiscatória, para aplicar ao caso dos autos uma no percentual de 20%” (p. 2). Multa moratória federal de 150% do valor do tributo? Não há na legislação federal multa tributária moratória de 150% do valor do tributo. Mas o relator e sua assessoria parecem não ter percebido o problema - eis o primeiro e grave equívoco da decisão monocrática desafiada no agravo. O segundo - e igualmente grave - equívoco: a decisão monocrática afirma que

“é antiga a jurisprudência desta Corte que, com base na vedação do confisco, reconhece como inconstitucionais multas fixadas em índices de 100% ou mais. Nesse sentido, anoto os seguintes precedentes: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1.075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Isto posto, nego seguimento ao recurso (CPC, 557, caput).”

Mais uma vez, a jurisprudência da Corte é deturpada. Como afirmei antes, na ADI 551 e na ADI-MC 1.075 não se decidiu nada parecido com “são inconstitucionais multas tributárias fixadas em índices de 100% do tributo”; o que se decidiu foi que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta”. Portanto, cabia ao relator verificar qual foi a infração cometida pelo contribuinte no caso concreto, e se a natureza e a gravidade de tal infração eram compatíveis com a multa de 150%. Nada disso foi feito, mesmo após

a interposição do agravo regimental pela União, que alegou “que os julgados desta Corte citados na decisão agravada não analisaram multa idêntica à que foi afastada pelo Tribunal de origem” (p. 3).

Quanto aos Recursos Extraordinários 91.707 e 81.550, citados na decisão do relator, os mesmos se referiam especificamente a *multas moratórias* previstas em antiga legislação do Estado de Minas Gerais, sendo que, no caso concreto do AgRg no RE 748.257, a União esclareceu que a multa não era moratória. Não consigo entender por que o relator, diante do agravo da União, não se dispôs a, pelo menos, verificar se a multa de 150% aplicada contra o contribuinte era de fato uma multa pelo simples atraso no inadimplemento da obrigação principal. Não era. A multa foi aplicada a um caso de “evidente intuito de fraude”, nos termos do antigo art. 44, II, da Lei 9.430/1996.

Ora, como considerar que os REs 91.707 e 81.550, em que o STF tratou de multa para simples “reparação da impontualidade do contribuinte” (fl. 631 do acórdão do RE 81.550), são aplicáveis a um caso de multa por fraude e sonegação tributária? A lamentável confusão entre multa moratória e multa por evidente intuito de fraude se originou no próprio acórdão do TRF da 5ª Região (Ap. Cível 467.108/SE, j. em 8.6.2010), o que indica que tampouco os tribunais de segunda instância estão aplicando com atenção e discernimento crítico a jurisprudência do STF sobre as multas tributárias confiscatórias.

No âmbito da 2ª Turma, há decisões em sentido muito diverso. Neste caso do AgRg no RE 748.257, como se viu, a orientação foi de não tomar nem conhecimento da conduta sancionada pela multa e aplicar, sem mais, o famigerado “limite dos 100%”. Mas a mesma turma decidiu de forma muito distinta no caso do AgRg no RE 455.011 (2ª Turma, DJ de 7.10.2010). Neste último caso, o acórdão não mencionou qualquer “limite de 100%”, asseverando, isto sim, que a questão de fundo era saber “se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta” (ementa oficial). A turma decidiu que a multa de 300% era desarrazoada e mandou “devolver a apreciação da matéria ao Tribunal a quo, a fim de que sejam fixados percentuais razoáveis para as multas fiscais inicialmente calculadas à razão de 300%, tendo em vista o quadro fático-jurídico”. A orientação deste AgRg no RE 455.011 me parece correta, mas como explicar ao jurisdicionado que na mesma turma convivam soluções tão distintas?

A orientação do AgRg no RE 748.257 também vem sendo aplicada no âmbito da 1ª Turma, como o demonstram os Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários 754.554 (relator Ministro Celso de Mello, *DJ* de 28.11.2013) e 833.106 (relator Marco Aurélio, *DJ* de 12.12.2014).

Tome-se inicialmente o AgRg no RE 754.554. A multa aplicada pelo Fisco goiano foi de 25% sobre o valor da mercadoria (p. 4), multa que foi mantida pelo Tribunal de Justiça estadual. O Ministro Celso de Mello deu provimento ao recurso extraordinário do contribuinte para cancelar integralmente a multa. Mas qual a infração cometida pelo contribuinte? O relator não procura saber, não indaga, não explica. É como se isso não interessasse, é como se fosse irrelevante saber qual a infração cometida. Mas como é possível proceder assim se, volto a insistir, a jurisprudência do STF é justamente no sentido de que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta” (ADI 551), é no sentido de que “deve haver adequação entre o grau da infração e o percentual da multa cominada, de modo que se evidencie ser esta necessária e suficiente às finalidades de prevenção e de repressão” (RE 582.461, que teve repercussão geral reconhecida).

Como o acórdão do STF relatado por Celso de Mello nada esclarece sobre qual a infração cometida no caso concreto (o voto do relator é praticamente uma cópia de seu voto na ADI-MC 1.075), decidi ler o próprio acórdão recorrido para verificar se ele se preocupou com o tema. Sim, preocupou-se, e muito. O acórdão do tribunal goiano argumentou: o caso era de sonegação, fraude fiscal, e, sendo assim, não se poderia cogitar de multas no mesmo patamar das multas meramente moratórias; para ser efetivamente dissuasória, a multa por fraude deve ser fixada em patamares mais elevados. Puro bom senso, nada mais.

Lendo-se o acórdão recorrido, vê-se que a conduta do contribuinte foi tipificada no art. 71, VII, do Código Tributário goiano. Na redação atual desse dispositivo, as condutas aí previstas são, por exemplo, de “adulteração, vício ou falsificação de documentos fiscais”, “fornecimento de declaração falsa, negando ou alegando a condição de contribuinte do imposto”. Note-se que o contribuinte não contestou que sua conduta se encaixava nesse dispositivo, sim-

plesmente alegou que a multa era excessiva. O relator do acórdão recorrido obtemperou que o caso era de sonegação, e afirmou:

“Acredito que o percentual de 25% seja razoável para que desestimule o descumprimento da obrigação, coibindo conduta lesiva ao erário, onde seu afastamento, ou quiçá sua redução, retiraria seu caráter punitivo, traduzindo estímulo à inobservância das normas tributárias.”

O raciocínio do magistrado goiano é equivocado? É desarrazoado? Não creio. Estaria ele em desacordo com a jurisprudência do STF, como afirmou o voto do relator Celso de Mello? Tampouco. O raciocínio do desembargador goiano está totalmente em linha com a *ratio decidendi* dos dois precedentes citados pelo Ministro Celso de Mello em seu voto. Na ADI 551, o relator Ilmar Galvão afirmou: “o eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa” (fl. 43). Na ADI-MC 1.075, Sepúlveda Pertence afirmou sobre a multa por fraude/sonegação tributária (fl. 182): “trata-se, sim, de uma típica multa penal, compulsiva em que, evidentemente, o risco da infração há de ser muito maior do que a vantagem tributária que dela, infração, pudesse decorrer para o contribuinte. Ou seria uma multa cujo risco valeria a pena correr (...)”. E a Ministra Ellen Gracie afirmou no seu voto no RE 582.461 (com repercussão geral) que não se pode confundir a multa de mora com a multa “destinada a punir a sonegação, a fraude, o conluio ou qualquer outro ato de maior gravidade, que indique a existência de dolo e de manobras para iludir o Fisco, o que exigiria multa com maior potencial repressor” (fl. 211 - destaquei).

Não há como concluir de outra forma: no AgRg no RE 754.554, os ministros da 2ª Turma reformaram um julgado do TJGO que estava rigorosamente em linha com a jurisprudência do STF. E o pior: reformaram o julgado do tribunal goiano sem sequer examiná-lo, sem sequer se perguntar sobre qual fora a conduta punida pela multa tributária.

Seria o caso do AgRg no RE 754.554 algo isolado na Corte? Infelizmente não. O caso do AgRg no RE 833.106 (2ª Turma, relator Marco Aurélio, *DJ* de 25.11.2014) revela um desmazelo ainda maior na apreciação do caso concreto e da jurisprudência da Corte. Todas as informações que dou a seguir foram retiradas do acórdão recorri-

do do TJGO, visto que o acórdão do STF é completamente omissivo sobre elas. Tratava-se de uma multa de 120% do valor do imposto, multa cuja infração, prevista no Código tributário goiano, consistia em omitir o valor da obrigação tributária em documento de apuração e informação do imposto. Omissão, portanto, dolosa, a tipificar conduta grave, muito distinta da simples mora. Pois bem. O magistrado de primeiro grau anulou a multa, reputando-a contrária à jurisprudência do STF. O TJGO, num acórdão bem fundamentado, analisou em profundidade a doutrina e a jurisprudência do STF a respeito da matéria, e reformou a decisão de primeiro grau. A relatora, desembargadora Elizabeth Maria da Silva, reconheceu que a vedação do confisco se aplica às multas tributárias, e que a jurisprudência do STF limita a quantia das multas sempre que essas se revelem desproporcionais ou excessivas. Partindo da premissa correta de que “o exame de constitucionalidade perpassa pela ponderação da regra jurídica infringida pela agravada e a sanção cominada pelo legislador”, concluiu a desembargadora que (p. 8):

“a obrigação tributária acessória violada pela agravada é de suma importância, visto que a omissão da informação correta sobre o registro do fato econômico, na exata extensão de sua ocorrência, tem o condão de causar enorme prejuízo à Administração Pública, daí porque a sanção deve ser compatível à gravidade do ato”.

O raciocínio do acórdão do TJGO deveria ter sido apreciado, ou pelo menos noticiado no acórdão que o reformou. Não o foi. O acórdão foi reformado monocraticamente pelo Ministro Marco Aurélio com base na constatação equivocada (mas que, repetidas tantas vezes pelos próprios ministros, parece ir tomando ares de verdade) de que “o entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo (...)” (p. 2). Os precedentes citados nessa decisão monocrática não afirmam, em absoluto, que toda e qualquer multa tributária acima de 100% do valor do tributo é confiscatória. A desembargadora goiana interpretou e aplicou a jurisprudência do STF de modo muito mais cuidadoso e competente do que o próprio ministro do STF.

Sobrevindo então agravo do Estado de Goiás, a decisão colegiada registrou no voto do relator um parágrafo curioso. Ei-lo:

“Independentemente dos elementos fáticos envolvidos, considerada a conduta do contribuinte punida, a manutenção

da multa tributária acima do valor da própria obrigação principal está em clara desarmonia com a jurisprudência do Supremo.” (Destaquei)

O que reputo curioso é que o acórdão do STF, apesar de afirmar que considerou a conduta punida, não reserva uma linha sequer para registrar qual foi de fato essa conduta. O acórdão recorrido afirmou que a conduta punida fora grave, típica de sonegação fiscal, daí ser aceitável a multa de 120% do valor do tributo. De duas, uma: ou o relator não considerou efetivamente a conduta punida, apesar de ter registrado o contrário no acórdão; ou sopesou efetivamente a conduta punida, e considerou desimportante o fato de a mesma ser fraudulenta e sonegadora.

Outro acórdão cuja leitura é desalentadora é o dos Emb. Decl. no Agravo de Instrumento 805.745 (1ª Turma, relatora Rosa Weber, DJ de 27.6.2012). A decisão recorrida, do Tribunal de Justiça do Paraná, havia reduzido a multa tributária por fraude/sonegação de 200 para 100% do valor do tributo. A justificativa do TJPR para tal redução não foi nada parecido com o exame do caso concreto, ou com a comparação da gravidade da conduta do infrator com o rigor da sanção. Nada disso. Eis a estarrecedora justificativa transcrita no acórdão (p. 6):

“O percentual de 200% está pré-estabelecido no artigo 201, ‘e’, da Lei Complementar nº 53/2002, aplicável nos casos de sonegação ou fraude contra o Fisco.

Não obstante a previsão legal, o fato é que a multa, tal como instituída, tem nítido caráter confiscatório.

Nada, absolutamente nada, justifica multa em percentual tão elevado.

É nítida, assim, a violação ao princípio inserto no art. 150, IV, da CF/88 que veda o caráter confiscatório dos tributos, e, de resto, também das penas acessórias.” (fl. 26)

Por que a multa de 200% do valor do tributo, destinando-se a punir uma conduta tão grave como fraude/sonegação, seria confiscatória? O que o acórdão do TJPR responde? “Nada, absolutamente nada, justifica multa em percentual tão elevado.” Pode-se chamar isso de fundamentação? Creio que não. A não ser que se considere a tal “regra dos 100%” um verdadeiro axioma jurídico, a dispensar qualquer demonstração argumentativa.

Mas o pior é que a relatora do recurso no STF considerou que essa redução da multa de fraude/sonegação de 200 para 100% estava de acordo com a jurisprudência do STF. Para embasar essa afirmação, aduziu:

“Este Supremo Tribunal tem reduzido o percentual de multas com efeito confiscatório para algo em torno de 30% do valor do tributo. Assim, não tem razão jurídica a majoração pretendida pelo Município agravante. Nesse sentido, o RE 523.471-AgR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 23.4.2010, cuja ementa transcrevo (...)”

Como pôde a relatora não ter constatado que os casos em que o STF reduziu a multa tributária para 30 ou 20% trataram de multas moratórias, e não de multas por fraude/sonegação? Bastaria ter lido a íntegra do próprio recurso citado no voto da relatora - o RE 523.471-AgR - para verificar que se tratava de recurso contra “acórdão que reduziu, de 60% para 30%, o montante da multa moratória imposta ao contribuinte” (fl. 917). Nem a relatora, nem os demais ministros da 1ª Turma se deram conta do equívoco, e a causa já transitou em julgado.

Antes de passar às conclusões finais do artigo, que já vai se alongando em demasia, julgo importante analisar com mais profundidade a afirmativa de que toda e qualquer multa tributária que ultrapassa o valor do tributo é, ipso facto, desproporcional ou confiscatória. Essa afirmativa não corresponde, conforme visto antes, nem ao conteúdo dispositivo nem à *ratio decidendi* dos precedentes em que o plenário do STF julgou o mérito de normas legais instituidoras de multas tributárias tidas por confiscatórias (ADI 551, ADI-MC 1.075, RE (RG) 582.461). Mesmo assim, essa afirmativa, dado o crescente fascínio que parece exercer sobre os ministros atuais do STF, merece ser analisada. Estaria ela correta? Seria ela razoável?

Parece-me que o Ministro Marco Aurélio, ao afirmar em 2002, em seu voto na ADI 551, que o montante da multa não pode ser superior ao montante do imposto, se deixou levar por duas analogias equivocadas. A primeira é a analogia que relaciona, de um lado, o valor do tributo com o valor da riqueza gravada, e, de outro, o valor da multa tributária com o valor do imposto devido. Parece que o ministro realizou, talvez sem o perceber claramente, o seguinte raciocínio: se o imposto que supera a riqueza gravada é confiscatório, a multa que supera o imposto devido será também confiscatória.

Pois bem. É intuitivo que o valor do imposto não pode corresponder ao total da riqueza gravada. Isso seria obviamente confiscatório. Seria, também, irracional de um ponto de vista de política econômica e arrecadatória, visto que o tributo pretende ser uma fonte duradoura de financiamento público, e retirar toda a riqueza do contribuinte significa, por assim dizer, “matar a galinha dos ovos de ouro”. Mas a relação entre o valor da multa e o valor do tributo é distinta, não pode ser comparada, nada tem a ver com a relação entre o valor do imposto e o valor da riqueza gravada.

O imposto incide sobre a riqueza gravada: o imposto é cobrado porque o contribuinte manifesta uma capacidade econômica que o legislador julgou passível de exação, daí a capacidade econômica ser a causa remota do imposto. Ora, na multa não há nada disso: a sanção não incide sobre o tributo; o tributo não é a causa da multa. A multa incide sobre uma conduta antijurídica do contribuinte ou de um terceiro, a causa da multa não é a capacidade econômica, é a prática de um ilícito. Por isso os fundamentos e os parâmetros para controlar o tributo confiscatório e a multa confiscatória são distintos: no primeiro caso, leva-se em conta o direito de propriedade, a capacidade econômica, a liberdade de exercício de profissão; no segundo caso, correlaciona-se a falta com sua reprimenda, leva-se em conta a proporcionalidade, a razoabilidade, a proibição de excesso.

A segunda analogia é a que relaciona, de um lado, o acessório com o principal, e, de outro, a multa com o tributo. Eis a construção do Ministro Marco Aurélio no seu influente voto na ADI 551: “as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”. O Ministro Barroso, em seu voto no AgRg no Agravo de Instrumento 727.872, viu na “impossibilidade do acessório sobrepujar o principal” (p. 11) a *ratio* do limite de 100% do valor do tributo, que a multa deve respeitar. Será válida essa analogia?

Parece-me que somente a multa de mora, tão somente a multa de mora, pode ser comparada com o montante do tributo no sentido em que se compara o acessório com o principal. Isso explica por que a jurisprudência tradicional do STF que controlou a proporcionalidade de multas tributárias sempre se referiu às multas moratórias (vide REs 57.904, 60.964, 78.291, 91.707, 81.550, 82.510) e sempre destacou que o fazia no pressuposto de ausência de dolo na conduta punida. Quanto às multas que não são moratórias, tais como as multas que punem a fraude e a sonegação (presentes no caso do AgRg no

RE 754.554 e do AgRg no RE 833.106), é errôneo considerá-las como simples acessório do tributo. Nesses casos, as multas têm uma função dissuasória importantíssima, e podem se referir a faltas dos mais diversos tipos: desde erros prosaicos e sem maiores consequências até fraudes monumentais, com gravíssimos efeitos sociais. Como classificar todas essas multas sob o singelo título de “acessórios do tributo”? Também é errôneo dar às multas tributárias um enquadramento civilista de pena convencional. Já que Aliomar Baleeiro é no geral tão citado pelos ministros do STF, inclusive nos precedentes em que os atuais ministros insistem em dizer que o STF estatuiu a proibição de multas acima de 100% do tributo, e já que Baleeiro, quando ministro do STF, por muitas vezes reduziu o montante das multas de mora a limites razoáveis, vejamos sua lição - específica - a respeito do caso¹³:

“A penalidade, vale dizer, a multa fiscal, ora cobre a mora (...), ora funciona como sanção punitiva da negligência, rebeldia, reticência e dolo.

Sua função não é a compensatória do crédito, como certas cláusulas penais do Direito Civil, que substituem o valor da obrigação por elas assegurada. Daí dizer que a multa ou cláusula penal do Código Civil é uma preavaliação das perdas e danos, isto é, indenização devida pelo não cumprimento da obrigação, de sorte que o credor não pode exigir o valor desta e o da pena, cumulativamente. (...)”

No Direito Tributário, o Fisco, se há infração legal por parte do sujeito passivo, pode cumular o crédito fiscal e a penalidade, exigindo esta e aquele.

Não há, no Direito Fiscal, teto à penalidade, como o traçou o art. 920 do Código Civil até o limite da obrigação principal. Em nosso Direito positivo, há multas de 300% e até de mais.” (Destaquei)

Não será justo ou de bom tom responder que Baleeiro é antiquado, fiscalista e insensível aos direitos fundamentais dos contribuintes. Sua obra e sua atuação como ministro do STF provam o contrário. Aliás, ele mesmo foi dos ministros que mais reduziu mul-

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, 12ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.271.

tas *moratórias* tributárias excessivas, mas sempre levando em conta o parâmetro correto: correlação entre falta e sanção, com preservação da eficácia dissuasória da pena.

Depois de ler tantos votos em que os ministros do STF, para defender a aplicação do famigerado “limite de 100%”, citam dezenas de escólios doutrinários genéricos sobre tributos confiscatórios, em que o autor está na verdade se referindo a tributos *stricto sensu* e não a multas confiscatórias, e não encontrando em nenhum voto uma única referência a essa passagem de Baleeiro, estampada numa das mais lidas obras do Direito Tributário brasileiro, lembrei-me das fortes conclusões de recente e fartamente documentado estudo empírico de pesquisadores paulistas, coordenados por Carlos Ari Sundfeld, sobre o papel das citações nos votos dos ministros do STF. Ei-las, sem retoques¹⁴:

“Os números sugerem que as citações são inseridas nos votos para corroborar os pontos de vista defendidos pelos ministros. A fundamentação de cada voto é estruturada para persuadir a partir de manifestações no mesmo sentido, isto é, para convencer sobre o acerto da posição sustentada a partir dessas manifestações. Esse perfil de argumentação demonstrado pela Corte no período analisado - um perfil, em suma, de pouco diálogo com manifestações divergentes - pode ser comparado à maneira pela qual o advogado costuma construir sua argumentação, qual seja, sobrevalorizando citações favoráveis ao ponto de vista defendido (e às vezes desvalorizando ou até omitindo citações desfavoráveis).

Outra maneira de fazer citações seria o STF dialogar, com maior frequência, com ângulos de visão distintos e até divergentes entre si acerca da questão tratada, explicitando a razão pela qual refutaria ou afastaria entendimentos diversos do seu. (...) seria, talvez, um perfil de argumentação mais adequado ao magistrado, ao exercício da jurisdição. Não é, todavia, o que se apurou no STF no período analisado.”

¹⁴ SUNDFELD, Carlos Ari; e SOUZA, Rodrigo Pagani (coords.). “‘Accountability’ e jurisprudência do STF: estudo empírico de variáveis institucionais e estrutura das decisões”. In: VOJVODIC, Adriana et alii (org.). *Jurisdição Constitucional no Brasil*. São Paulo: Malheiros-SBDP-DireitoGV, 2012, pp. 89-90.

7. Conclusões

A jurisprudência do STF se formou e se consolidou nas décadas anteriores à Constituição de 1988 no sentido de que o Judiciário pode invalidar ou reduzir multas tributárias que desrespeitem nitidamente a proporcionalidade que deve existir entre a gravidade da infração e a intensidade de sua sanção, atentando-se também para o potencial lesivo da infração em relação à fiscalização e à arrecadação tributária. Os casos de redução ou invalidação das multas versaram sempre sobre multas moratórias, sem a presença de dolo ou fraude do infrator.

Já na vigência da Constituição de 1988, os dois paradigmáticos casos da ADI 551 e da ADI-MC 1.075 tiveram como *ratio decidendi* o raciocínio, que também é o da doutrina tributária do passado e do presente, segundo o qual o caráter confiscatório da multa decorre da desproporção entre o desrespeito à norma tributária (infração) e sua consequência jurídica (a multa), de modo que a graduação da penalidade deve ser proporcional à gravidade da ofensa.

Nem a doutrina, nem os precedentes acima citados ou qualquer outro julgado do plenário do STF estatuíram a criticável “regra dos 100%”, segundo a qual toda e qualquer multa tributária, independentemente da infração que se destina a sancionar, tem como limite máximo o valor do tributo devido. Contudo, essa regra vem ultimamente exercendo um grande fascínio sobre os ministros do STF, que vem determinando sua aplicação sobre toda e qualquer multa tributária, inclusive casos de fraude e sonegação. Está em curso, por força de decisões descuidadas, que não examinam com rigor nem o caso concreto nem a jurisprudência da Corte, um acelerado processo de deturpação da própria jurisprudência do Tribunal. Oxalá esse processo de deturpação histórica ainda possa ser interrompido, e o presente estudo possa contribuir para interrompê-lo.

Multas Tributárias e a Vedação de Confisco nos Recentes Julgamentos do STF

MISABEL ABREU MACHADO DERZI

Doutora em Direito pela UFMG. Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da UFMG e das Faculdades Milton Campos. Advogada. Parecerista.

FREDERICO MENEZES BREYNER

Professor de Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Mestre e Doutorando pela UFMG. Advogado.

1. Introdução Breve à Tormentosa Questão das Sanções e da Vedação do Confisco

Antes de destacarmos a jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal relativa às multas tributárias, devemos introduzir, ainda que brevemente, duas grandes questões, relativas às sanções, embora não possamos aprofundá-las neste breve artigo.

A primeira delas refere-se à proibição constitucional do confisco, como limitação ao poder de tributar. Embora a Constituição não se refira literalmente às sanções, tão somente proibindo se utilizar tributo com efeito de confisco, pacificou-se o entendimento de que o mesmo dispositivo abrangeria também multas e penalidades pecuniárias. Quais os fundamentos?

A discussão relativa à posição das sanções no Direito poderia ter tido relevância direta na interpretação do princípio da vedação do confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Se fossem essência da natureza do Direito, e se esse fosse o entendimento prevalecente, configurariam parte necessária de toda norma jurídica. Nessa hipótese, como se constata dos modelos normativos, preconizados por Geraldo Ataliba¹ e Alfredo Augusto Becker², toda norma jurídica estaria integrada de uma sanção, sob pena de se des-



¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 3ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.