

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO

Samanta de Freitas lensen

**PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E SUA APLICAÇÃO EM
MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS
ACESSÓRIAS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA**

Santa Maria, RS
2018

Samanta de Freitas lensen

**PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E SUA APLICAÇÃO EM MULTAS POR
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA**

Monografia apresentado à disciplina de Monografia II, do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientadora: Profa. Dra. Andrea Nárriman Cezne

Santa Maria, RS
2018

Samanta de Freitas lensen

**PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E SUA APLICAÇÃO EM MULTAS POR
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA**

Monografia apresentado à disciplina de Monografia II, do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Aprovado em 09 de julho de 2018:



Andrea Narriman Cezne, Dra. (UFSM)
(Presidente/Orientador)



Marcelo Carlos Zampieri, Me. (FADISMA)



Eduardo Augusto Cordeiro Bolzan, Me. (FADISMA)

Santa Maria, RS
2018

DEDICATÓRIA

À minha família e ao meu companheiro, pelo apoio e incentivo em conquistar meus sonhos. Dedico também a todos os professores que fizeram parte da minha formação, desde a alfabetização, até a graduação, visto que sem eles o presente trabalho não seria possível.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, meu agradecimento a Deus, visto que desde criança minha família me ensinou o sentido de fé e gratidão pelos sonhos conquistados e pela força para buscá-los.

Ainda, a elaboração do presente trabalho somente foi possível em razão do auxílio, compreensão e incentivo de diversas pessoas, as quais contribuíram, mesmo que sem perceber para a elaboração dele.

A minha família e ao meu companheiro, pelo constante apoio e incentivo, por acreditarem em mim, em momentos em que até mesmo eu achava que não seria capaz, vocês foram essenciais, meus sinceros agradecimentos.

A minha professora orientadora, Andrea Narriman Cezne, pela compreensão e auxílio na concretização do presente estudo, agradeço pela ajuda imensurável.

Aos demais professores da graduação, que fizeram com que a cada aula, a certeza de que a escolha pelo Direito havia sido a mais acertada, muito obrigada.

Aos meus orientadores e professores da prática da advocacia, aqueles com quem tive o prazer de estagiar por quase todo o período da graduação, não há como agradecer em palavras, por todo o aprendizado e pelo quanto influenciaram na minha formação e nas escolhas realizadas, para depois de finda a graduação.

Um agradecimento especial, a minha amiga Andressa T. V. Bortoluzi, por ter realizado um papel, quase de coorientadora na elaboração do presente estudo.

A todos meus amigos pelo apoio e compreensão nos momentos em que a convivência se tornou difícil, em razão da caminhada necessária para concluir o presente trabalho, meu muito obrigada.

Enfim, agradeço imensamente a todos aqueles que fazem parte da minha vida e que contribuem, para que a cada dia eu possa me tornar uma pessoa melhor.

EPÍGRAFE

Quando tudo for regra jurídica, atire o primeiro princípio.

(Rafael Clodomiro)

RESUMO

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E SUA APLICAÇÃO EM MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

AUTORA: Samanta de Freitas Iensen
ORIENTADORA: Andrea Nárriman Cezne

O presente trabalho analisou a aplicação do princípio da vedação ao confisco nas multas por descumprimento de obrigação acessória, também verificou os percentuais e as ocasiões em que dita aplicação deve ocorrer. Primeiramente, foi realizada uma abordagem histórica e conceitual do princípio da vedação ao confisco, em especial na legislação brasileira, sua aplicação nas multas fiscais, o descumprimento das obrigações acessórias e sua aplicabilidade a essas. Posteriormente, fez-se estudo de casos nos Tribunais de Justiça Estaduais, Tribunais Regionais Federais e Supremo Tribunal Federal, de modo a verificar a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco nas referidas multas e as porcentagens aplicadas, apurando eventuais divergências e fixando os principais precedentes sobre o tema. Através do método de abordagem dedutivo, partiu-se de uma premissa geral do princípio da vedação ao confisco, para após se perquirir sobre a aplicação deste nas multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, através da doutrina e do estudo de casos oriundos da jurisprudência brasileira. Através do método monográfico e da pesquisa bibliográfica, apurou-se o que é o princípio da vedação ao confisco, sua previsão constitucional e suas características. Utilizando-se do método comparativo e de pesquisa documental, analisou-se a jurisprudência dos referidos Tribunais, comparando-se as decisões encontradas, a fim de verificar de que modo o princípio em comento é aplicado as multas por descumprimento de obrigação tributária acessória. Concluiu-se que embora ainda haja divergências, o princípio da vedação ao confisco é aplicável as multas por descumprimento de obrigações acessórias, devendo ser analisado casuisticamente o que seria considerado confiscatório, no entanto, tendo como limitador máximo, o valor do Tributo ligado a referida obrigação.

Palavras-chave: Vedação ao Confisco. Obrigação Tributária Acessória. Multa. Constituição. Princípios Constitucionais Tributários.

ABSTRACT

PRINCIPLE OF THE FORFEITURE SEALING AND ITS APPLICATION IN FINES FOR NONCOMPLIANCE WITH TAX OBLIGATIONS ACCORDING TO BRAZILIAN JURISPRUDENCE.

AUTHOR: Samanta de Freitas Iensen
ADVISOR: Andrea Nárriman Cezne

The present study analyzed the application of the principle of sealing to confiscation by noncompliance of obligation accessory, checking percentages and occasions where the application should occur. Firstly, was performed a conceptual and historical approach of principle of fence to confiscation, in particular in Brazilian law, its application in fiscal fines, noncompliance with ancillary obligations and their applicability to them. Subsequently, case studies were carried out in the State Courts of Justice, Federal Regional Courts and the Federal Supreme Court, in order to verify the applicability of the principle of sealing to confiscation in the said fines and the percentage applied, investigating eventual divergences and fix the main precedents on the subject. Through the deductive approach, set out for an general premise of the principle of sealing to confiscation, for carry out a thorough investigation the application of this in the fines for noncompliance with accessory tax obligations, through the doctrine and the study of cases from Brazilian jurisprudence. Through the monographic method and the bibliographical research, it was determined what is principle of fence confiscation, constitutional forecast and its characteristics. Using the comparative method and the documentary research, the jurisprudence of these Courts was analyzed, comparing the decisions found in order to verify how the principle in question is applied the fines for non-compliance with an accessory tax obligation. It was concluded that although there are still differences, the principle of sealing to confiscation is applicable to fines for noncompliance with ancillary obligations, and should be analyzed casuistically what would be considered confiscatory, however, having as a maximum limit, the value of the Tribute linked to said obligation.

Keywords: Sealing to Confiscation, Ancillary Tributary Obligations, Fines, Constitution, Constitutional Principles Tributary.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal de 1988
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
TJMS	Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul
TJMG	Tribunal de Justiça de Minas Gerais
TJPA	Tribunal de Justiça do Pará
TJRN	Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte
TJRS	Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul
TJSC	Tribunal de Justiça de Santa Catarina
TJSP	Tribunal de Justiça de São Paulo
TJTO	Tribunal de Justiça de Tocantins
TRF's	Tribunais Regionais Federais
TRF1	Tribunal Regional Federal da 1ª Região
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
TRF3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
TRF5	Tribunal Regional Federal da 5ª Região

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS	12
2.1 ANÁLISE CONCEITUAL E HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E SUA APLICAÇÃO NAS MULTAS FISCAIS	12
2.2 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS: CONCEITUAÇÃO, DESCUMPRIMENTO E APLICAÇÃO DE MÚLTA	24
3 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL ACERCA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NAS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS	34
3.1 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS SOBRE A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NAS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS: PERCENTUAIS CONSIDERADOS CONFISCATÓRIOS.....	35
3.2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL NOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS E NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NAS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS: PERCENTUAIS CONSIDERADOS CONFISCATÓRIOS	43
4 CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal Brasileira de 1988, trouxe em seu art. 150, IV, o Princípio da Vedação ao Confisco, o qual ocasiona inúmeras inquietações acerca de como deve ser aplicado, visto que não há parâmetros legais para definir-se a partir de que momento a alíquota de um imposto possui caráter confiscatório, ou seja, para sua satisfação há a necessidade de desfazimento/privação de bens por parte do contribuinte.

Aliado a isso, surge a inquietação acerca da aplicabilidade de dito princípio as multas fiscais, bem como apresentam-se as obrigações tributárias acessórias, as quais decorrem da própria configuração como contribuinte e/ou responsável tributário e, trazem junto a si inúmeras consequências jurídicas e fiscais, como a aplicação de multas em decorrência de seu descumprimento.

Neste passo, tem-se que surge a inquietação acerca da possibilidade da aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigação acessória, bem como que percentuais e em quais ocasiões dita aplicação deve ocorrer, a fim de evitar que adentrem sobremaneira no patrimônio do responsável por elas.

Neste contexto, a pesquisa apresentada possui três pilares de relevância, justificando-se em relação ao caráter pessoal, social e científico.

A justificativa pessoal encontra guarida no interesse autoral em relação aos assuntos emergentes e a necessidade de análise do tema diante do cenário atual brasileiro.

No que tange à relevância social da presente pesquisa, a mesma encontra seu fundamento na análise de uma temática atual, a qual está intrinsecamente ligada a interferência do Estado no patrimônio privado, visto que o efeito confiscatório nas multas em comento, viola indistintamente o patrimônio do Contribuinte/Responsável Tributário.

Neste cenário, viabiliza-se a justificativa técnica da pesquisa, qual seja, apurar no caso em comento as divergências jurisprudenciais existentes acerca da aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigação acessória, bem como se é há algum parâmetro aceito uniformemente pelo judiciário brasileiro.

Destaca-se que a pesquisa objeto do presente estudo, cingiu-se a pesquisa jurisprudencial no poder judiciário tão somente, visto que, embora haja jurisprudências acerca das multas fiscais em âmbito administrativo, como por exemplo junto ao CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), em referido âmbito não se perquiri a constitucionalidade de determinada decisão administrativa, de modo que é inviável a apuração de aplicação ou não do princípio da vedação ao confisco na esfera administrativa tributária.

Desta forma, para elucidar as questões inerentes à temática adotada, emprega-se o método de abordagem dedutivo, eis que, se parte de uma premissa geral do princípio da vedação ao confisco, para após se perquirir sobre a aplicação deste nas multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, através da doutrina e do estudo de casos oriundos da jurisprudência brasileira.

Procedimentalmente, utiliza-se os métodos histórico, monográfico, comparativo e documental.

O método histórico, é utilizado para trazer um parâmetro da previsão do princípio constitucional a vedação ao confisco na legislação brasileira, bem como em relação a sua origem no âmbito mundial.

Através do método monográfico, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, apura-se o que é o princípio da vedação ao confisco, apresentando sua previsão constitucional, suas características e o posicionamento doutrinário sobre ele. Ainda, dito método é utilizado a fim de delimitar-se através da pesquisa bibliográfica o que são obrigações tributárias acessórias, bem como qual seu “custo” ao Contribuinte e suas extensões.

Utilizando-se do método comparativo, e de pesquisa documental, analisa-se a jurisprudência dos Tribunais de Justiça Estaduais, dos Tribunais Regionais Federais e do Supremo Tribunal Federal, comparando-se as decisões mais recorrentes, a fim de verificar de que modo o princípio da vedação ao confisco é aplicado as multas fiscais por descumprimento de obrigação tributária acessória.

Para tanto, a presente pesquisa é dividida em dois capítulos, sendo que, em um primeiro momento, realiza-se uma abordagem histórica e conceitual do princípio da vedação ao confisco e sua aplicação nas multas fiscais, bem como, do descumprimento das obrigações acessórias e aplicabilidade.

Compreendidas essas questões, ainda no primeiro capítulo, é feita uma abordagem comparativa e doutrinária referente ao confisco, analisando-se seu

contexto histórico no que tange a legislação brasileira, bem como segundo os doutrinadores qual seria sua conceituação, seu limites e o modo que deve se dar sua aplicabilidade após a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988.

Posteriormente, no segundo capítulo, realiza-se estudo de casos nos Tribunais de Justiça Estaduais, nos Tribunais Regionais Federais e no Supremo Tribunal Federal, de modo a verificar a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco nas multas e as porcentagens aplicadas, apurando eventuais divergências e fixando os principais precedentes sobre o tema.

Por fim, a pesquisa não pretende esgotar a temática, mas sim apresentar discussões iniciais sobre a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco nas multas por descumprimento de obrigações acessórias, no âmbito da jurisprudência brasileira.

2 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

A fim de dar início ao presente estudo, necessário se faz a análise de conceitos técnicos e históricos que embasam a pesquisa em comento, através de uma análise da doutrina e da jurisprudência bem como a interligação existente entre eles. É o que segue:

2.1 ANÁLISE CONCEITUAL E HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E SUA APLICAÇÃO NAS MULTAS FISCAIS

A palavra confisco tem sua origem no termo latino *confiscatio*, de *confiscare*¹, tendo como definição ampla, a apreensão total e/ou parcial de bens de alguém pelo fisco, ou seja, é a apropriação dos bens de outrem compulsoriamente pelo Estado, sem qualquer indenização, seja prévia ou posterior².

Nesse passo, tem-se que o referido conceito é comumente aplicado na esfera do Direito Penal, como forma de sanção a delitos cometidos, de modo que o Estado confiscaria – se apoderaria – dos bens do particular, como meio de uma “contraprestação” aos danos ocasionados pelo particular ao Estado ou a terceiro.

No âmbito do direito tributário, a definição do que seria confiscatório é uma controversa, visto que não há, atualmente, como apurar-se como caracterizar-se-ia confiscatória a inserção de algum tributo ou ônus ao particular por parte do Estado.

Sacha Coêlho, traz que o confisco em matéria tributária mostra-se indiretamente, de modo que se caracteriza pela perda da propriedade, através do desfazimento dos bens por parte dos proprietários, em razão de tributo consumir toda a sua renda, de sorte que a manutenção da propriedade torna-se inviável³.

Destaca-se que a incidência do tributo com caráter de confisco, ao se tratar de empresas, estaria presente quando o tributo dificultar a continuação de suas atividades econômicas habituais ou mesmo inviabiliza a continuidade dela. Em

¹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: SLAIBI FILHO, Nagib; GOMES, Priscila Pereira Vasques. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, não paginado.

² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 183.

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 300.

relação à pessoa física, acarretaria sérias repercussões em seu orçamento familiar, chegando até mesmo a retirar do contribuinte o mínimo vital⁴, afetando até mesmo a dignidade da pessoa humana.

Insta salientar que a vedação ao confisco na esfera tributária possui origem milenar, sendo existente em diversos países, tendo se originado no Direito Romano, perpetuando-se até os dias atuais⁵.

Sobre o tema, são esclarecedoras as questões históricas e mundiais apresentadas por Kunzler:

[...] Como poderia então ser observado, a partir do século XI, os povos europeus, sobretudo os ingleses, já propugnavam a necessidade de lei aprovada pelas Assembléias Representativas do povo para definir a cobrança de tributo, confirmando o ideal de que a exigência tributária é um sacrifício coletivamente consentido e suportado, mas tem limites. Essas teriam sido as origens do atual princípio da legalidade, que se configuraria como uma importante limitação ao poder de tributar e, por conseguinte, uma barreira, também, à tributação com efeito confiscatório, excessivo.

[...] Durante a Idade Média, ter-se-ia começado a por em dúvida a forma de cobrança de tributos, pela ausência de justiça e na aplicação do confisco, e isso teria levado os povos às revoluções políticas posteriores. [...]⁶

Para Côelho, o “princípio do não-confisco originou-se do pavor da burguesia nascente em face do poder de tributar dos reis”⁷, evidenciando assim a íntima ligação do princípio em comento com o direito de propriedade, conforme será referido *a posteriori*.

Sobre a historicidade de dito princípio tributário, Ricardo Lobo Torres traz que na doutrina escolástica, dito princípio não era utilizado, em especial no que diz respeito aos bens dos Judeus, afirmando que o princípio somente se firmou como garantia de liberdade, com a Revolução Francesa e o liberalismo, embora ainda durante essa e em Portugal, houvesse a confiscação de bens da Igreja⁸.

No Brasil, a vedação ao confisco vem preceituada já na Constituição Política do Império do Brasil de 1824, mesmo que então, a previsão diga respeito a questões

⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 99-100.

⁵KUNZLER, Ivo J. **Justiça Tributária e os Limites do Poder de Tributar**: Entre o dever de pagar e o confisco, que se tenha um tributo democraticamente (re)construído. Novo Hamburgo: Business & Law – Iblisa – Publisher, 2012, p. 21.

⁶Ibidem, p. 21-22.

⁷COELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit. p. 301.

⁸TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. vol. III. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 126-127.

penais, já que o art.179, XX, trazia que a pena não passaria do condenado, sendo expressa ao mencionar que “não haverá em caso algum confiscação de bens”⁹.

Na Constituição de 1891, não houve qualquer previsão acerca do confisco, vindo a surgir novamente na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 16 de julho de 1934, como direito e garantia individual, estando previsto no art. 113, item 29, também com caráter penal, visto que vedava pena com caráter de confisco, sendo retirado da Constituição de 1937.

Posteriormente, a vedação do confisco como pena, voltou a ter previsão expressa na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, no art. 141, § 31, sendo ressalvados os casos de sequestro e perdimentos de bens. *In verbis*:

Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 31. Não haverá pena de morte, de banimento, **de confisco** nem de caráter perpétuo. São ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar em tempo de guerra com país estrangeiro. A lei disporá sobre o seqüestro e o perdimento de bens, no caso de enriquecimento ilícito, por influência ou com abuso de cargo ou função pública, ou de emprêgo em entidade autárquica.¹⁰ (grifo nosso)

Na Constituição de 1967, vigente durante o regime militar, a redação inicial acerca do confisco não destoava do disposto no supracitado artigo da Constituição de 1946, no entanto, o Ato Institucional nº 14, de 1969, modificou o § 11, do art. 150, da referida constituinte, acrescentando uma ressalva acerca da vedação ao confisco, qual seja, que “nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar”¹¹, haverá a permissão ao confisco.

A atual Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, trouxe a possibilidade de confisco em duas situações, ambas com reflexo na esfera penal, estando ditas disposições nos artigos 5º, XLVI, b – previsão implícita - e 243, parágrafo único.

Nessa senda, o art. 5º, XLVI, b, da CF de 1988, traz que pela legislação infraconstitucional poderá ser estabelecida pena, inclusive de perdimento de bens, o

⁹ BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil**. Promulgada em 25 de março de 1824. Art. 179, XX.

¹⁰ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 18 de setembro de 1946. Artigo 141, § 31.

¹¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Promulgada em 24 de janeiro de 1967. Artigo 150, § 11, com redação dada pelo Ato Institucional nº 14, de 1969.

que caracterizaria o confisco de bens por parte do Estado, em razão da prática de determinado ilícito penal.

A disposição trazida pelo art. 243, parágrafo único, da CF, determina o confisco de todos os bens com valor econômico que forem apreendidos, em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e outras drogas afins, bem como pela utilização de trabalho escravo.

Ainda, Constituição Cidadã introduziu pela primeira vez no sistema constitucional tributário, na seção referente à limitação aos poderes do Estado de tributar, a vedação ao confisco expressamente, em seu art. 150, IV, o qual traz que é vedado aos entes federativos componentes do Estado “utilizar tributo com efeito de confisco”¹².

Sobre dita novidade constitucional, a qual é o cerne do presente estudo, insta salientar os ensinamentos de Misabel Derzi:

[...] Embora no ponto de vista técnico, em caráter restrito, tributo não seja desapropriação (forma pela qual o Estado se investe originariamente na propriedade), nem confisco (em rigor, forma de sancionar prática de ato ilícito), a citada norma constitucional do art. 150, IV, reconhece pontos de contato restritos aos efeitos desses institutos diversos. Com isso, nem altera a forma jurídica nem a peculiaridade que toca a cada instituto, mas proíbe a instituição de tributos excessivamente onerosos, que acarretam a perda do patrimônio, da propriedade, como aconteceria em caso de confisco. Tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que no art. 150, IV, se veda é que a lei regule tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria.¹³

Ressalta-se que o dispositivo constitucional é claro quando determina a incidência do princípio em testilha em relação a tributos, os quais encontram-se elencados nos incisos do art. 145, bem como nos artigos 148 e 149, todos da Constituição Federal, sendo que a relevância da questão em comento, para o presente trabalho, será melhor analisada no próximo subcapítulo.

Antes de se realizar uma análise específica do da vedação ao confisco no ordenamento jurídico brasileiro atual, faz-se necessária uma distinção entre princípios e regras, a fim de averiguar, se o presente estudo trata de um princípio ou de uma regra. Para tanto, traz-se a distinção entre ditos conceitos apresentada por Steinbruch:

¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Artigo 150, IV.

¹³ DERZI, Misabel Machado. Nota em BALEEIRO, **Limitações ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 573.

Assim, pode-se dizer que *norma jurídica* é gênero e, que *princípios e regras* são espécies da norma, na qual os princípios constituem exigências de otimização, para que algo se realize, da melhor forma possível e, de acordo com as possibilidades jurídicas e fáticas. As regras, por sua vez, prescrevem imperativamente uma exigência e, realizam-se através da subsunção.¹⁴ (grifo do autor)

Assim, tem-se que a vedação constitucional a aplicação de tributo como efeito de confisco, trata-se de princípio constitucional, visto que não há na legislação brasileira, “um critério objetivo para mensurar o tributo confiscatório”¹⁵, o que torna inviável a definição desse como regra.

Nesse passo, insta salientar que o princípio da vedação ao confisco está precipuamente ligado ao Direito a Propriedade, previsto no art. 5º, XXII, da CF, de modo que com ele visa-se garantir o direito fundamental acima referido, visto que conforme se depreende da conceituação de confisco supra citada, o confisco na esfera tributária, acarretaria na eminente perda da propriedade.

Sobre a correlação dos referidos princípios, os estudos de Carrazza são esclarecedores:

Estamos confirmando, destarte, que a norma constitucional que impede que os tributos seja utilizados “com efeito de confisco”, além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o *direito de propriedade*. Assim, por exemplo, em função dela, nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão *fora da regra-matriz constitucional* do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto faz perigar o direito de propriedade.¹⁶ (grifo do autor)

Além disso, há entendimentos de que o princípio da vedação ao confisco, mostra-se intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CF, sendo que Carrazza, chega a mencionar que aquele é derivado deste¹⁷.

Mostra-se lógico o raciocínio de interligação entre os princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, visto que o tributo cobrado, sem considerar o *quantum* da carga tributária que o contribuinte pode vir a arcar, acarretará

¹⁴ STEINBRUCH, Fernando. **O Princípio Do Não-Confisco No Direito Tributário Brasileiro**. Canoas: Ulbra, 2008. 114 p. Dissertação (mestrado) - Programa de Mestrado em Direito da Universidade Luterana do Brasil, Universidade Luterana do Brasil, Canoas, 2008, p. 37.

¹⁵ STEINBRUCH, Fernando. op. cit. p. 37.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit. p. 98.

¹⁷ Ibidem.

inegavelmente no confisco indireto dos bens do contribuinte, ou seja, na violação do princípio estudado no presente caso.

Destaca-se que a Constituição da República do Paraguai traz em seu artigo 181, que a vedação ao confisco atenderá a capacidade contributiva dos contribuintes¹⁸.

No entanto, insta salientar que, para Torres, o princípio em testilha transcende a questão da capacidade contributiva, ligando-se ao princípio do mínimo existencial e da liberdade individual¹⁹, de modo que sugere que o princípio visa impedir que o Estado adentre ao que seria mínimo para a existência do contribuinte.

Ainda, faz-se necessário ressaltar a ligação do princípio da vedação ao confisco com o princípio da proporcionalidade, o qual no direito tributário possui grande relevância em relação as sanções aplicadas pelo Fisco ao Contribuinte. Garantindo-se que as sanções não sejam fixadas em valores irrisórios, não cumprindo com seu papel punitivo, bem como não excedam o aceitável, diante da situação que acarretou na aplicação delas²⁰.

Assim, tem-se que não há como desvincular a leitura do princípio da vedação ao confisco das demais disposições constitucionais, as quais complementam-se entre si, dando um sentido amplo e de certa forma explicativo ao princípio em testilha.

Ademais, deve-se analisar qual a extensão em que deve ser aplicado o princípio da vedação ao confisco, ou seja, é necessário se ter uma visão ampla de suas limitações, apurando-se a ocorrência de limitação dele a uma única espécie tributária, ou, se diz respeito à carga tributária total suportada pelo Contribuinte.

Para Kunzler, o princípio em testilha deveria ser levado em consideração a carga tributária total a ser suportada pela sociedade, através de uma apuração do total produzido pela sociedade em comparação com o que ela teria condições de suportar a título de tributo, considerando-se um determinado lapso temporal e local²¹.

Embora entenda-se o dito raciocínio esposado, insta salientar os termos do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010 – DF, onde o Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de que, deve-se sim levar em consideração a carga tributária para análise do princípio da vedação ao confisco, no entanto, essa

¹⁸ PARAGUAI. **Constitución dela República Del Paraguay**. Promulgada em 20 de junho de 1992. Artigo 181.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 130.

²⁰ STEINBRUCH, Fernando. op. cit. p. 69.

²¹ KUNZLER, Ivo J. op. cit. p. 35-36.

compreende tão somente os tributos exigidos por determinado ente federativo, respeitando assim o Estado Federativo e a partição tributária. Vejamos os termos do referido julgado:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo poder público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou rendimentos do contribuinte.²²

Ressalta-se que a importância do julgamento em comento se dá em decorrência de ele ser o único, com repercussão geral, a adentrar no tema de como apurar-se-á a ocorrência ou não, do efeito confiscatório em tributos em relação a carga tributária a que se submete o Contribuinte.

Ainda, destaca-se que a citada Adin 2.010 – DF discutia a constitucionalidade da Lei nº 9.783/99, que instituiu a contribuição social para o custeio da previdência social dos servidores públicos, ativos e inativos, e dos pensionistas da União, determinando em seu art. 2º, critérios progressivos para a cobrança de dita contribuição social.

Salienta-se que a contribuição então discutida, era de 11% (onze pontos percentuais), incidente sobre o valor total percebido pelo Contribuinte, sendo que nos termos do art. 2º, da Lei 9.783/99, além da referida contribuição, seriam devidos os adicionais de 9% (nove pontos percentuais), aplicado a rendimentos superiores a R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais) até no máximo R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) e, de 14% (quatorze pontos percentuais), para rendimentos superiores ao referido montante²³.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Julgamento da arguição de inconstitucionalidade formal e material da Lei 9.783/99**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2 Distrito Federal. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. 30 de setembro de 1999. p. 91-92.

²³ BRASIL. **Lei nº 9.783 de 28 de janeiro de 1999**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 de jan. 1999. Arts. 1º e 2º.

Veja-se que a decisão proferida na referida Adin, teve como base o voto do Ministro Relator Celso de Mello, o qual brilhantemente explanou que seria confiscatória a previsão de progressividade em dita contribuição, visto que somados aos demais tributos, instituídos pelos ente federado em questão – União, alcançaria um grau de insuportabilidade financeira ao Contribuinte²⁴.

Em consonância com o voto do relator supracitado, o Ministro Carlos Velloso complementou:

Qual seria o conceito de “tributo com efeito de confisco”? O conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de “área cinzenta”. Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou provento. [...] Ademais, o efeito de confisco se caracterizaria, sobretudo, no fato, por exemplo, de o servidor, em razão da exigência fiscal, ter que se privas de bens ou utilidades de que vinha se utilizando.²⁵

Assim, tendo em vista os termos do julgado supracitado, tem-se que no entendimento jurisprudencial brasileiro, o princípio da vedação ao confisco, está interligado a carga tributária total de titularidade de um dos entes Federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Salienta-se que a despeito do posicionamento supracitado do STF, Steinbruch opina pela necessidade de que a carga tributária que deve ser observada para fins de mensuração do princípio da vedação ao confisco, é a que compreende todos os tributos impostos pelos entes Federados em conjunto (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a um mesmo Contribuinte, e não, individualmente a cada ente federado, conforme julgado citado²⁶.

Considerando-se o até então posto, é corolário lógico chegar-se à conclusão que o princípio analisado em comento, possui como fim garantir ao contribuinte uma tributação razoável, a qual visa garantir que determinada carga tributária não ultrapasse os “níveis considerados suportáveis por determinada sociedade, em certa época e sob específicas conjecturas”²⁷.

Nesse passo, destaca-se que os limites de uma tributação razoável e, conseqüentemente do que violaria o princípio da vedação ao confisco, deve ser

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. op. cit. 30 de setembro de 1999. p. 166.

²⁵ Ibidem. p. 248-249.

²⁶ STEINBRUCH, Fernando. op. cit. p. 57.

²⁷ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 113.

analisado, variando-se tempo e modo, pelos Poderes do Estado, visto que o que hoje pode ser considerado razoável, amanhã talvez não o será, bem como varia de lugar a lugar²⁸, em especial num país de dimensões continentais como o Brasil.

Ressalta-se que, em razão da subjetividade do que poderia ser considerado como possuidor de efeito confiscatório conforme até então esposado, o então Senador Fernando Henrique Cardoso, propôs em 1989, o Projeto de Lei Complementar nº 168, o qual possuía como objetivo “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do inciso II do artigo 146 da constituição federal”²⁹.

Dito projeto de lei trazia que seria considerado confiscatório o tributo que ocasionasse a perda total do bem, ou tivesse sua incidência em percentual superior a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação, ainda, trazia que para fins de confisco seria considerada a carga tributária total, assim compreendida como a instituída sobre o mesmo objeto por todos os entes federativos³⁰.

O projeto em comento teve sua tramitação encerrada, restando arquivado em março de 1995, em razão do fim da legislatura do Senador que o propôs, nos termos dos art. 332 e 333, do Regimento Interno do Senado Federal³¹, encerrando-se assim, o que até hoje, foi a única tentativa de regulação e delimitação das características do princípio em comento.

Destarte, mesmo diante da certeza de não ter esgotado as questões relevantes acerca da conceituação e historicidade do princípio da vedação ao confisco, mas esperando ter passado uma visão ampla acerca do princípio trabalhado e de suas nuances, inclusive no âmbito internacional, diante do até então explanado, passa-se a uma próxima etapa do presente trabalho, visando a apuração de como se aplica o princípio até então trabalhado às multas fiscais.

Nessa senda, tem-se que multa é reconhecidamente uma pena pecuniária, sendo conceituada em sentido amplo como “a sanção imposta à pessoa, por infringência à regra ou ao princípio de lei ou ao contrato, em virtude do que fica na obrigação de pagar certa importância em dinheiro”³².

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit. p.39.

²⁹ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar 168/1989.

³⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 254.

³¹ BRASIL. op. cit. 1989.

³² SILVA, De Plácido e. op.cit. Não paginado.

Ainda, no âmbito fiscal, multa é determinada como o montante devido pelo contribuinte, fixado por decisão de autoridade fiscal, em decorrência de descumprimento de algum preceito do Direito Tributário³³.

Não obstante o até então exposto, surge o questionamento se as multas fiscais, se enquadrariam como tributos, em especial pelo fato de a Constituição Federal de 1988, trazer nos incisos de seu artigo 145, bem como nos artigos 148, 149 e 195, um rol do que seriam os tributos a serem instituídos pelos entes federados. São eles: i) impostos; ii) taxas; iii) contribuições de melhorias; iv) empréstimos compulsórios; v) contribuições sociais.

Ainda, o conceito de tributo trazido pelo art. 3º, do Código Tributário Nacional, define tributo como “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”³⁴.

Assim, levando-se em consideração que a multa, não encontra-se no rol do art. 145 da CF, nem nas disposições dos artigos 148 e 149, da CF, bem como que conforme referido é uma sanção, tem-se que logicamente essa não se enquadra como tributo. Sobre tema, são esclarecedores os ensinamentos de Zelmo Denari:

De fato, as penalidades pecuniárias, tão freqüentes no dia-a-dia da tributação, não se identificam com os tributos, pois estes se preordenam à obtenção de receita orçamentária, de caráter permanente, enquanto aquelas são receitas eventuais, infligidas ao contribuinte em razão do descumprimento de deveres administrativos.

[...]

A nosso aviso, as multas fiscais são ontologicamente inconfundíveis com os tributos. Enquanto estes derivam de hipótese material de incidência tributária, aquelas decorrem do descumprimento dos deveres administrativos afetos aos contribuintes, vale dizer, da inobservância de condutas administrativas legalmente previstas.³⁵

Em razão da multa fiscal não se enquadrar como tributo, surge a dúvida se a ela se aplica o princípio da vedação ao confisco, visto que o art. 150, IV, da Constituição Federal, o qual traz sua previsão, leciona que é vedado aos entes Federados instituir tributos que possuam efeitos confiscatórios.

³³ Ibidem.

³⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de out. 1966. Art. 3º.

³⁵ DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário: De acordo com a Constituição de 1988. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 57-58.

Sobre o tema, Derzi é taxativa ao trazer que o princípio disposto no supracitado dispositivo constitucional não é aplicável às sanções (multas), visto que entende não ser possível abrigar por dito princípio o Contribuinte que lesa o Fisco, prejudicando os superiores interesse da coletividade³⁶.

Salienta-se a título elucidativo, que a Constituição Política dos Estados Unidos do México, traz em seu art. 22, o princípio da vedação ao confisco, no entanto, o texto constitucional em testilha, traz uma ressalva de que não será considerada confiscatório, quando houver o perdimento de bens, para o pagamento de multa³⁷.

Em outras palavras, de uma leitura pragmática do conteúdo até então trabalhado é possível concluir-se que o princípio da vedação ao confisco, não se aplica às multas, em razão de essas não serem tributos, bem como por caracterizarem sanção.

No entanto, há divergências no ponto, por exemplo, Torres, tem o entendimento de que a vedação ao confisco se estende às “multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelo descumprimento da legislação fiscal, quando exorbitantes”³⁸.

Ainda, insta salientar que conforme se depreende da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, a despeito de não se configurar como tributo, aplica-se às multas o princípio da vedação ao confisco. Vejamos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. **Nos termos da jurisprudência da Corte, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas.** 2. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se aplica a restrição do art. 97 da Constituição Federal quando o acórdão recorrido apenas interpreta legislação infraconstitucional, sem declarar sua inconstitucionalidade. Precedente. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.³⁹ (grifo nosso)

Ressalta-se que o entendimento jurisprudencial acima esposado, não é recente, tendo sido firmado ainda antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, conforme se denota do RE 91707/MG, julgado pelo STF em 1979, donde

³⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota em BALEEIRO. op. cit. 1999. p. 579.

³⁷ MEXICO. **Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos**. Promulgada em 05 de fevereiro de 1917. Art. 22.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 137.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca da aplicação do princípio a vedação ao confisco as multas**. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 851.059/RN. União e Espólio de Jordão Monte Varela. Relator: Ministro Roberto Barroso. 01 de março de 2016.

resultou decisão determinando a redução de multa, por possuir caráter manifestamente confiscatório:

ICM. REDUÇÃO DE MULTA DE FEIÇÃO CONFISCATORIA. TEM O S.T.F. ADMITIDO A REDUÇÃO DE MULTA MORATORIA IMPOSTA COM BASE EM LEI, QUANDO ASSUME ELA, PELO SEU MONTANTE DESPROPORCIONADO, FEIÇÃO CONFISCATORIA. DISSÍDIO DE JURISPRUDÊNCIA NÃO DEMONSTRADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.⁴⁰

Nessa senda, tem-se que a despeito de as multas não se confundirem com tributos, é inevitável que caso elas extrapolem os limites do que se considera adequado/razoável, ainda que para prevenir e reprimir ato atentatório a ordem tributária, violara o dispositivo constitucional em comento⁴¹.

Não obstante, ressalta-se que embora haja entendimento jurisprudencial majoritário de que aplicável o princípio da vedação ao confisco as multas tributárias, a razão para tal não está estritamente ligada ao disposto no art. 150, IV, da CF.

Em realidade, embora o dispositivo constitucional tenha forte impacto nas decisões judiciais, há outros argumentos que pesam na aplicação do princípio às multas fiscais, quais sejam, a ideia de que as penas devem ser proporcionais ao “ilícito” cometido e ao princípio da vedação ao excesso⁴².

Dessa forma, a despeito das diversas nuances até então expostas, tem-se como inegável que o princípio da vedação ao confisco, compreendido como aquele que veda que o Fisco indiretamente e sem prévia indenização adentre no patrimônio do contribuinte, aplica-se também as multas fiscais, mesmo essas não se caracterizando como tributos, em razão da jurisprudência majoritária do STF, ressalvado que há entendimentos doutrinários contrários ao ponto.

Outrossim, além do até então estudado, faz-se necessária uma análise da aplicação do princípio em testilha, em relação às obrigações tributárias acessórias, bem como às multas decorrentes do descumprimento dessas, o que se faz a seguir.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca da aplicação do princípio a vedação ao confisco as multas**. Recurso Extraordinário nº 91.707/MG. Estado de Minas Gerais e Arcanjo's Decorações LTDA. Relator: Ministro Moreira Alves. 11 de dezembro de 1979.

⁴¹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário I**. Coleção Saberes do Direito. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 50.

⁴² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: Completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 145.

2.2 OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS: CONCEITUAÇÃO, DESCUMPRIMENTO E APLICAÇÃO DE MULTA

Tratando-se da questão da vedação ao confisco e sua aplicação às multas, faz-se necessário abordar uma das possíveis hipóteses de origem das multas, o descumprimento da obrigação tributária acessória.

Nesse sentido, é importante tratar do conceito de obrigação acessória. Genericamente, o termo obrigação deriva do termo em latim *obligatio*⁴³, sendo para os romanos definida por quatro principais elementos, quais sejam: i) vínculo jurídico – entre sujeitos passivo e ativo; ii) imposição de determinada prestação – objeto; iii) previsão legal ou estipulação entre as partes – causa⁴⁴.

Ainda, tem-se que as obrigações em sentido amplo, podem ser de três tipos: i) dar – transferir/entregar algo; ii) fazer – ação/prestação/execução de alguma determinação/acordo; iii) não fazer – deixar de fazer algo/abster-se⁴⁵.

No âmbito do Direito Tributário, tem-se que embora a obrigação se constitua como um de seus núcleos, visto que ele é inegável direito obrigacional, alguns doutrinadores entendem que não há características ou singularidades específicas que possibilitem a distinção entre a obrigação tributária das obrigações dos demais ramos do direito⁴⁶.

Contrariando dito pensamento, Denari diferencia as obrigações legais em âmbito do direito eminentemente privado, da obrigação tributária:

É certo que ambas derivam da lei e são reconhecidas como obrigações *ex lege*, mas, como já se observou, nem mesmo esse traço comum chega a identificá-las, pois as obrigações legais de direito privado (caso da obrigação alimentar e dos deveres de vizinhança) resultam de um dever de conduta social ou moral, ou seja, de relações livremente instauradas. Por sua vez, as obrigações do tipo tributário são puras criações legislativas, fundadas no *jus imperii*, consideração esta que afasta qualquer conotação contratualista⁴⁷.

Não obstante dito contraponto doutrinário, há ponto em que convergem os entendimentos da maioria dos doutrinadores, as obrigações tributárias são *ex lege*,

⁴³ SILVA, De Plácido e. op.cit. Não paginado.

⁴⁴DENARI, Zelmo. op. cit. p. 167.

⁴⁵ SILVA, De Plácido e. op.cit. Não paginado.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 697.

⁴⁷ DENARI, Zelmo. Obrigação Tributária. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**. v. 9. p. 541-562. 2014. Não paginado.

ou seja, nascem de lei prévia que as institua, em especial por estarem dentro de um ramo de direito eminentemente público.

Nesse passo, imperioso lembrar, que o CTN traz em seu art. 113, que a “obrigação tributária é principal ou acessória”⁴⁸.

Assim, salienta-se que em relação as obrigações acessórias, Machado defende que não é obrigatório que elas sejam instituídas por Lei, visto que podem ser instituídas por legislação em sentido amplo, ou seja, ao contrário das obrigações principais que o fato gerador é definido obrigatoriamente por Lei, as obrigações acessórias podem ser definidas por decretos, normas, entre outros dos institutos definidos no art. 96, do CTN.⁴⁹

Contrariando dito entendimento, Rocha traz que não há como aceitar a instituição de obrigações acessórias, que não por Lei em sentido estrito. Vejamos:

[...] A obrigação acessória é constituída a partir de obrigações positivas ou negativas consubstanciadas em um fazer, não fazer ou tolerar algo, tudo em prol do interesse da arrecadação e fiscalização tributária, ou seja, no interesse do Poder Executivo. Sendo sua natureza tributária só se torna legítima se resultar de lei. O Poder Público não poderá instituí-la por meio de decreto, portarias ou qualquer outros instrumento que não seja lei em sentido estrito.⁵⁰

Adiante na citada obra, a referida autora esclarece que embora entenda pela necessidade de Lei em sentido estrito para a instituição de obrigação acessória, há a possibilidade de os demais atos integrantes de legislação em sentido amplo regularem o modo como dar-se á o cumprimento da obrigação acessória, previamente instituída em Lei.⁵¹

Ressalta-se que o entendimento doutrinário majoritário é no sentido de aplicação do conceito de legislação trazido pelo CTN em seu art. 96 - supra referido, ou seja, a possibilidade de legislação tributária em sentido amplo instituir obrigação tributária acessória.

Ultrapassada a questão do modo como deve se dar a instituição das obrigações tributárias, imperioso ter em mente que, de uma leitura pormenorizada do § 1º, art. 113, do CTN, é perceptível que a obrigação tributária principal “nasce” com a

⁴⁸ BRASIL. op.cit. 1966. Art. 113.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 252.

⁵⁰ ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: PUC/SP, 2009. 209 p. Dissertação (Mestrado) – Pós-Graduação em Direito, Área de Direito do Estado, Subárea Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 136.

⁵¹ ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. op. cit.. p. 139.

ocorrência do fato gerador, podendo ser considerada uma obrigação eminentemente de “dar”, visto que trata-se de obrigação determinada ao Contribuinte de pagar ao Estado, ou seja, obrigação que visa com o pagamento dos tributos ou das penalidades pecuniárias, “levar dinheiro aos cofres públicos”⁵².

Em contraponto, a obrigação tributária acessória “é obrigação de fazer em sentido amplo (fazer, não-fazer, tolerar), no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”⁵³, em outras palavras, é a obrigação sem cunho patrimonial, através da qual o Contribuinte auxilia na fiscalização e arrecadação dos tributos, mediante a prática dos atos determinados na legislação⁵⁴.

Ferrazzo, traz a citada diferenciação de modo exemplar:

Em primeiro lugar, observa-se que o CTN separa as obrigações em dois grandes grupos. No primeiro grupo, as obrigações são ditas principais e seu objeto é o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. O outro grupo, cuida das obrigações acessórias, e seu objeto diz respeito às prestações no interesse de arrecadação ou da fiscalização. O CTN, fiel a já tradicional separação entre obrigação de dar e de fazer, enquadrou a obrigação principal na primeira modalidade e a acessória na segunda.⁵⁵

Insta salientar, que no âmbito do direito tributário, o brocardo do Direito Civil, o acessório segue o principal, mostra-se inaplicável, visto que as obrigações acessórias tributárias, possuem autonomia perante a obrigação principal⁵⁶.

Dita afirmação se dá visto que as obrigações acessórias decorrem diretamente de legislação específica, vigendo no interesse da administração pública, de modo que, por exemplo, nos termos do art. 175, parágrafo único, do CTN, caso haja isenção ou anistia, e o crédito tributário seja excluído, dita exclusão não atingira as obrigações acessórias ligadas ao referido crédito tributário.

No mesmo sentido, verifica-se a autonomia das chamadas obrigações acessórias, quando estamos diante das imunidades tributárias instituídas no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, visto que em razão delas o contribuinte não possui a obrigação de pagar o tributo, ou seja, não ocorre a obrigação principal, no

⁵² Ibidem. p. 87.

⁵³ PAULSEN. Leandro. op. cit. 2002. p. 619.

⁵⁴ ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. op. cit. p. 87-88.

⁵⁵ FERRAZZO, Cristiano José. **Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro**. Porto Alegre: UFRGS, 2006. 111 p. Dissertação (Pós-Graduação) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. p. 12.

⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota em BALEEIRO. op. cit. 2010. p. 702.

entanto, dito fato não exonera o Contribuinte Imune de cumprir com as obrigações acessórias determinadas no art. 14, III, do CTN⁵⁷.

Em decorrência de dita autonomia perante a obrigação principal, os doutrinadores entendem que o termo “acessória”, não deveria ser aplicado no âmbito das obrigações em comento, salientando ser incorreta a utilização de dita terminologia pelo CTN. Sobre o tema Steinbruch ensina:

As críticas à expressão “obrigação acessória” justificam-se, pois o vocábulo acessória, na verdade, significa algo que depende do principal. As obrigações acessórias, via de regra, estão ligadas a uma obrigação principal, qual seja, o dever de pagar tributos. Ocorre, no entanto, que existem situações em que haverá a obrigação do administrado em cumprir com uma obrigação de fazer (v.g. declaração de imposto de renda de contribuinte isento) e, não haverá a obrigação de dar, qual seja, a obrigação principal do pagamento do tributo.⁵⁸

Em realidade, as obrigações acessórias são entendidas por alguns doutrinadores, como dever administrativo do contribuinte, o que permitiria uma visão mais clara da natureza do instituto, facilitando sua análise e controle⁵⁹.

Dito entendimento, está em consonância com a ideia de que as obrigações acessórias, têm como objetivo facilitar a arrecadação e a própria fiscalização por parte do Fisco, auxiliando no Exercício do Poder de Polícia inerente a Administração Pública. Ou seja, através das obrigações acessórias, o Estado, mesmo que indiretamente, transfere seu dever de fiscalização ao Contribuinte⁶⁰.

No que tange a terminologia utilizada pelo CTN em relação as obrigações acessórias, além das considerações já realizadas, insta salientar que parte significativa da doutrina traz que essas deveriam ser nominadas como deveres instrumentais. Dito posicionamento, se fundamenta no fato de as obrigações em comento serem destituídas de natureza obrigacional, já que não apresentam valor econômico e não se extinguem quando cumpridas⁶¹.

Para o presente estudo, utilizar-se-á o termo obrigação acessória, visto que conforme será demonstrado ao longo do desenvolvimento, embora não possua valor

⁵⁷ ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. op. cit. p. 124.

⁵⁸ STEINBRUCH, Fernando. op. cit. p.73.

⁵⁹ FERRAZZO, Cristiano José. op. cit. p. 16.

⁶⁰ BERTAGNOLLI, Danielle. O Princípio da Capacidade Contributiva Aplicado às Obrigações Tributárias Acessórias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 119. p. 15-30. 2014.

⁶¹ VIEIRA, Lucas Pacheco. Obrigações Acessórias Excessivamente Onerosas, Custos de Conformidade e Princípios Constitucionais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 134. p. 177-198. 2017.

econômico imediatamente auferível, elas geram um custo ao Contribuinte que está obrigado a cumpri-las.

Ademais, salienta-se que há distinção entre as obrigações tributárias acessórias e outros deveres administrativos que sejam instituídos por lei a fim de assegurar os interesses da Administração Pública. Embora ambos visem arrecadação/fiscalização dos tributos, enquanto as obrigações acessórias são inerentes ao cumprimento das obrigações principais, os demais deveres, são tão somente úteis em relação a esses.⁶²

Ainda, no que tange as obrigações acessórias, tem-se que seu fato gerador, encontra-se delimitado no art. 115, do CTN, o qual dispõe que “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”⁶³.

Veja-se que dito conceito de fato gerador é genérico, bem como delimita que o fato gerador no caso das obrigações acessórias é o dever trazido pela obrigação determinada pela legislação/lei em si, consoante ao trabalhado anteriormente.

Nessa senda, insta salientar que atualmente há uma gama de obrigações acessórias as quais compreendem diversos ramo de deveres de fazer/não fazer do Contribuinte, previstas em legislações diversas que abrangem todos os níveis da Administração Pública (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)⁶⁴.

A referida diversidade de obrigações acessórias gera ao Contribuinte o dever de se adaptar a todas elas, causando-lhe um ônus que em regra seria do Estado, visto que a ele competiria fiscalizar, bem como aumenta os custos com empregados e demais questões necessárias para apuração da situação da empresa, perante as regras vigentes.⁶⁵

Ditos gastos para cumprimento de obrigações tributárias acessórias, caracterizam os chamados Custos de Conformidade a Tributação, visto que esses correspondem:

[...] ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes. Declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 254.

⁶³ BRASIL. op.cit. 1966. Art. 115.

⁶⁴ ALECRIM, Eliza Remédio. **A Obrigação Acessória no Sistema Normativo Brasileiro**. São Paulo: PUC-SP, 2017. 168 p. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2017. p. 119.

⁶⁵ VIEIRA, Lucas Pacheco. op. cit.

realizadas por determinações das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais, quanto custam os recursos que se dedicam a essas atividades nas empresas? [...]»⁶⁶

A questão atinente aos Custos de Conformidade a Tributação, somente foram trazidas ao presente trabalho a fim de complementação, já que se referem a extensão dos gastos realizados necessariamente pelo Contribuinte, para que ele possa cumprir com suas obrigações com o Fisco, além do valor do tributo propriamente dito.

Em razão de dito ônus derivado da diversidade de obrigações acessórias previstas na legislação brasileira, surge o questionamento, o princípio da vedação ao confisco aplica-se às obrigações acessórias? Em outras palavras, há como considerar confiscatória determinada obrigação acessória?

Para responder dito questionamento, não se pode olvidar que, conforme referido no subcapítulo anterior, a vedação constitucional ao princípio da vedação ao confisco em sentido estrito e de uma leitura única do art. 150, IV, da CF, o princípio em comento se aplica somente aos tributos. Ou seja, não se aplicaria as obrigações tributárias acessórias.

Em consonância com dita conclusão, encontram-se os ensinamentos de Ferrazzo:

[...] a obrigação acessória deve ser vista como dever administrativo e, sob esse prisma, controlada. No caso de um custo exagerado para o cumprimento de determinada obrigação acessória, mostra-se mais acertado aplicar os postulados normativos da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso, do que alargar indiscriminadamente a finalidade do princípio.⁶⁷

Ocorre que, dita ideia não é uníssona, a exemplo, Vieira defende a aplicação do princípio em comento as obrigações tributárias acessórias em si, sustentando que dito princípio serviria como defesa do Contribuinte, em relação a eventual abuso por parte do Legislador.⁶⁸

Não obstante dita divergência doutrinária, acerca da aplicação do princípio da vedação ao confisco as obrigações acessórias, a doutrina converge no sentido de que

⁶⁶ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. NASCIMENTO. Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista de Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP**, n. 29, maio/ago. 2002, p. 56 e segs.

⁶⁷ FERRAZZO, Cristiano José. op cit. p. 68.

⁶⁸ VIEIRA, Lucas Pacheco. op. cit. não paginado.

em relação as multas oriundas do descumprimento da obrigação tributária acessória, aplica-se o princípio em testilha.

Para compreensão da conclusão supra, imperioso destacar, que nos termos do § 3º, do art. 113, do CTN, ao se descumprir obrigação acessória, essa converter-se-á em obrigação tributária principal, em vista da penalidade pecuniária imposta pela sua inobservância.

Nesse passo, insta salientar que o termo “conversão” utilizado pelo dispositivo legal, pode ser tido como aplicado erroneamente, visto que não há uma conversão automática da obrigação acessória em multa e, portanto, em obrigação principal, para tanto é necessária a existência de legislação específica, estabelecendo a aplicação de pena pecuniária em caso de descumprimento da obrigação acessória⁶⁹.

Veja-se que a aplicação de sanção pecuniária em razão do descumprimento da obrigação acessória, visa coibir o descumprimento e/ou cumprimento irregular/parcial de dita obrigação acessória, visto que essa em regra visa garantir ao Estado a certeza de que o tributo em si foi recolhido na forma e no montante correto.⁷⁰

Não obstante, frisa-se, tão somente a título e conhecimento, que além da pena pecuniária, referida, em razão do advento da Lei 8.137/90, o descumprimento das obrigações acessórias, pode acarretar também em penalidades na esfera criminal, inclusive gerando perca da liberdade, por parte do sujeito passivo da obrigação.

A referida conclusão, encontra-se evidente através da simples leitura, do disposto nos artigos 1º e 2º, da Lei em comento:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e **qualquer acessório**, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - **omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;**

II - fraudar a fiscalização tributária, **inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza**, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. op. cit. 2002. p. 621.

⁷⁰ ALECRIM, Eliza Remédio. op. cit. p. 100.

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

[...]

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.⁷¹ (grifo nosso)

Veja-se das disposições grifadas nos incisos supra, que todas referem-se a obrigações de fazer/não fazer ligadas ao tributo, ou seja, obrigações acessórias, cujo descumprimento, além da penalidade pecuniária que possa vir a ser instituído em Lei, acarreta também em penalidade na esfera criminal.

Não obstante, retornando a esfera tributária propriamente dita, tem-se que a penalidade imposta por descumprimento da obrigação tributária acessória, deverá consistir em uma medida adequada aplicada ao Contribuinte perante a violação por ele praticada, caso contrário, caracterizar-se-á uma sanção política, fugindo do caráter de sanção por descumprimento de norma⁷².

Alecrim, por sua vez, tem uma visão mais crítica sobre o ponto, chegando a afirmar que o Fisco, afim de adquirir maiores recursos, utiliza-se não somente dos tributos estipulados em Lei, mas também transferindo suas obrigações fiscais aos Contribuintes através das Obrigações Acessórias, cujo descumprimento acarretas em multas fiscais com valores exorbitantes, as quais logicamente destoam da obrigação descumprida⁷³.

Em decorrência de ditas considerações, retorna-se a exposição feita anteriormente, de que se aplicam as multas oriundas do descumprimento de obrigações acessórias o princípio da vedação ao confisco.

Sobre o tema, Ferrazzo, ao contrário do que entendia em relação a obrigação acessória propriamente dita, conforme destacado anteriormente, compreende que quando ditas obrigações são transformadas em multa em razão de seu descumprimento, torna-se perfeitamente aplicável o princípio da vedação ao confisco⁷⁴.

Steinbruch, compartilha do entendimento de aplicação do princípio da vedação ao confisco as multas oriundas do descumprimento de obrigações principais, a despeito dos conceitos apresentados no art. 3º do CTN, trabalhado anteriormente,

⁷¹ BRASIL. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 de dez. 1990. Arts. 1º e 2º.

⁷² ROCHA. Juliana Ferreira Pinto. op. cit. p. 190.

⁷³ ALECRIM, Eliza Remédio. op. cit. p. 102.

⁷⁴ FERRAZZO, Cristiano José. op. cit. p. 68.

fundamentando seu entendimento numa leitura ampla do disposto no art. 113, § 3º, do CTN e no desvirtuamento da finalidade da multa aplicada, o que ocasionaria na ultrapassagem dos limites de razoabilidade.⁷⁵

Ainda, no que tange às multas no âmbito fiscal, insta salientar que de consulta ao entendimento exalado pelo colendo Supremo Tribunal Federal, possível se averiguar que a Corte Suprema, divide essas em três categorias, quais sejam: i) multa moratória; ii) multa punitiva isolada; iii) multa punitiva acompanhada de lançamento de ofício.

Nessa senda, o Ministro Luís Roberto Barroso, traz a distinção dessas perfeitamente ao relatar o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento de nº 727.872/RS:

No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.⁷⁶

Dita distinção, faz-se relevante, visto que conforme se estudará no próximo capítulo, para cada modalidade de multa, por descumprimento de obrigação tributária, a jurisprudência fixa um patamar, para a caracterização de multa com caráter confiscatório ou não.

Por fim, necessário estudar o sujeito passivo de dita obrigação, ou seja, a quem cabe o cumprimento da obrigação acessória, visto que o art. 122, do CTN, o define como “a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”⁷⁷.

Sobre o tema, insta salientar os ensinamentos de Paulsen:

Em se tratando de obrigação acessória, não entra em questão se a pessoa a ela obrigada é contribuinte ou responsável tributário por determinado tributo, se goza ou não de imunidade. Todos, contribuintes ou não, seja em que

⁷⁵ STEINBRUCH, Fernando. op. cit. p. 83-84.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Julgamento acerca da Interpretação do Princípio do Não Confisco à Luz da Espécie de Multa**. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 727.872 Rio Grande do Sul. Monicar Chapeação e Pintura de Veículos Ltda e União. Relator: Luís Roberto Barroso. 28 de abril de 2015. p. 4.

⁷⁷ BRASIL. op.cit. 1966. Art. 122.

situação estiverem, são obrigados a colaborar com a fiscalização tributária. Assim, a condição de sujeito passivo da obrigação acessória, dependerá única e exclusivamente de previsão, pela legislação tributária, de que esteja obrigado a obrigação de fazer, não fazer ou tolerar em benefício da atividade tributária.⁷⁸

Complementando dito entendimento, insta salientar que para Alecrim, Sujeito Passivo, da obrigação acessória, seria não só o Contribuinte, propriamente dito, mas também os demais envolvidos na relação jurídica que ocasionou a incidência *in facto* da norma jurídica tributária, ou seja, seriam aqueles que detêm as informações necessárias acerca da relação jurídica a serem entregues ao Fisco, a fim de instrumentalizar a arrecadação e fiscalização⁷⁹.

Assim, em razão do até então exposto, tem-se que embora não esgotado o tema que se propôs estudar no presente subcapítulo, buscou-se atingir o objetivo no que tange a exposição de uma visão geral da obrigação tributária acessória no sistema tributário brasileiro, abrangendo no estudo não só sua definição, mas também as consequências por seu descumprimento e a quem é imposto seu cumprimento.

⁷⁸ PAULSEN, Leandro. op. cit. 2002. p. 641.

⁷⁹ ALECRIM, Eliza Remédio. op. cit. p. 108.

3 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL ACERCA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NAS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS

Ultrapassadas as questões conceituais trazidas pela doutrina e jurisprudência, trabalhadas no capítulo anterior, passa-se a uma análise prática de como aplica-se o princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigações acessórias, analisando para tanto, quais seriam os parâmetros considerados confiscatórios nos referidos casos à luz dos precedentes e da jurisprudência brasileira.

Nessa senda, antes de adentrarmos a análise em comento propriamente dita, faz-se imperioso distinguir precedente de jurisprudência, visto que comumente ditos conceitos são utilizados erroneamente como sinônimos.

Precedentes podem ser definidos como a decisão judicial que ao ser tomada diante de um caso concreto, trazem em seu bojo tese ou princípio jurídico, cujo modo de interpretação/apresentação podem vir a ser utilizados como diretrizes para o julgamento de casos análogos⁸⁰.

Em contrapartida, jurisprudências são as decisões reiteradas dos tribunais seguindo determinado precedente judicial⁸¹.

Nessa senda, mostra-se imperioso explicar que com o Código de Processo Civil de 2015, instaurou-se o chamado “sistema de precedentes”, em virtude do disposto no art. 926, do referido *códex*, onde há a previsão de que os Tribunais “devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”⁸², sendo que o art. 927, do mesmo diploma legal, traz que ditas jurisprudências deverão ser observadas ao se proferir decisão.

Dessa forma, embora não se olvida que já na vigência do Código de Processo Civil de 1973, o entendimento jurisprudencial tivesse grande peso para as decisões proferidos pelos membros do Poder Judiciário, tem-se que com a entrada em vigor do *códex* de 2015, dita observação passou a possuir caráter obrigatório.

⁸⁰ DIDIER JR., Fredie. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória**. Vol. 2. 12 ed. Salvador: Jus Podivm, 2016. p. 505.

⁸¹ Ibidem. p. 557.

⁸² BRASIL. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 de mar. 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 24 de mai. 2018. Art. 926.

Em razão do até então exposto, a seguir passar-se-á a uma análise dos precedentes e do entendimento jurisprudencial, firmado pelos Tribunais em relação ao tema abordado no presente estudo.

No entanto, antes de adentrar em dito estudo, mostra-se imperioso salientar que se tem conhecimento de que não houve o esgotamento dos julgados existentes sob o tema em estudo, através das análises realizadas no presente capítulo, visto que possível a existência de julgados que não observem os parâmetros fixados a seguir para pesquisa.

Ocorre que, para tornar-se viável o estudo em comento, mostrou-se necessária a estipulação de requisitos, os quais foram devidamente fixados antes do estudo do entendimento jurisprudencial, o que pode ter ocasionado na exclusão de alguns julgados, fato que se acredita não ter prejudicado as conclusões alcançadas.

Fixadas as referidas premissas, segue estudo jurisprudencial:

3.1 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS SOBRE A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NAS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS: PERCENTUAIS CONSIDERADOS CONFISCATÓRIOS

O estudo acerca da jurisprudência brasileira sobre a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigações acessórias, inicia-se através de uma análise do entendimento jurisprudencial fixado nos Tribunais de Justiça Estaduais brasileiros.

Para o estudo em comento, utilizou-se como parâmetros de pesquisa junto aos Tribunais de Justiça, Ementas de Acórdãos que possuíssem em seu teor delimitação de percentuais acerca do que seria confiscatório, bem como possuíssem cumulativamente os seguintes termos: multa; efeito; confiscatório; obrigação; acessória.

Ressalta-se que embora utilize-se ditos parâmetros para pesquisa junto aos sites dos Tribunais, em algumas situações ao ler-se o teor dos acórdãos buscou-se pelo teor de precedentes citados na fundamentação apresentada.

Nessa senda, insta salientar que dentre os 27 (vinte e sete) Tribunais de Justiça existentes atualmente no Brasil, 19 (dezenove) deles não apresentaram nenhum acórdão sobre o tema, em vista os parâmetros de pesquisa supra referidos.

São eles: Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios e os Tribunais de Justiça dos estados que seguem: Acre; Alagoas; Amapá; Amazonas; Bahia; Ceará; Espírito Santo; Goiás; Maranhão; Mato Grosso; Paraíba; Paraná; Pernambuco; Piauí; Rio de Janeiro; Rondônia; Roraima e; Sergipe.

Salienta-se a título de curiosidade, que conforme se observa do exposto dois dos tribunais, que podem ser considerados como relevantes no País atualmente, quais sejam, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro e Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, estão dentre os tribunais em que não se encontrou julgados que apresentassem os parâmetros utilizados no presente estudo.

Realizadas as ressalvas acerca dos Tribunais de Justiça, que não apresentaram julgados acerca do tema em comento, passa-se a uma análise da jurisprudência apresentada pelos 8 (oito) Tribunais de Justiça, que apresentaram acórdãos que se encaixam nos parâmetros utilizados no estudo em comento:

A fim de sistematizar e facilitar o presente estudo, apresentar-se-á o entendimento jurisprudencial dos citados Tribunais de Justiça em ordem alfabética, conforme segue:

No Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul (TJMS), encontrou-se tão somente a Apelação nº 0011424-17.2009.8.12.0001, datado de 10 de agosto de 2017, onde reconheceu-se como confiscatória a multa de 150% sob o valor do imposto devido, aplicada em razão de não ter ocorrido a declaração da quantia total de combustível comercializado (obrigação acessória), reduzindo-se a referida multa para 100% do valor do imposto devido⁸³.

No Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG), historicamente não é possível encontrar um entendimento uníssono sobre o tema, visto que no ano de 2014, ao mesmo tempo que há julgados que entendem pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas, em razão de dito princípio ser aplicado somente aos tributos, há também julgados de anos anteriores delimitando percentuais confiscatórios. Vejamos:

A Apelação Cível nº 5596410-79.2009.8.13.0145, datada de 2013, por exemplo, traz a aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco por descumprimento de obrigação acessória, considerando abusiva a multa fixada sob o percentual de 50%

⁸³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul. **Acórdão acerca da redução de multa por descumprimento de obrigação acessória de 150% sob o valor do tributo para 100%**. Apelação 0011424-17.2009.8.12.0001. Petrobras e Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Sideni Soncini Pimentel. 10 de agosto de 2017.

do valor da mercadoria constante na nota fiscal objeto do processo, reduzindo-a para 20%⁸⁴, conforme se depreende de parte do voto do Desembargador Relator Alyrio Ramos:

[...] Por fim, quanto à alegação de ser confiscatória a multa aplicada, tem-se que o entendimento mais recente da jurisprudência é no sentido de que, apesar de não constituir espécie de tributo, a multa não pode ultrapassar o limite do razoável.

[...]

Data venia, embora seja cabível a aplicação de multa no caso dos autos, não é razoável o seu montante, equivalente à metade do valor da mercadoria, pela simples ausência de data na nota fiscal, indemonstrada a má-fé do contribuinte. Desta forma, tenho como efetivamente confiscatória a multa aplicada e conseqüentemente, infringente do artigo 150, IV, da Constituição, razão pela qual deve ser reduzida. Reduzo, pois, a multa isolada para vinte por cento do valor da operação. [...]

Contrariando o referido julgado, as Apelações Cíveis nº 2736572-48.2012.8.13.0024⁸⁵ e 2586274-44.2012.8.13.0024⁸⁶, ambas de 2014 e do TJMG, trazem o entendimento de que por não se tratarem de Tributos, bem como por estarem expressamente previstas na legislação específica sobre o tema, não se aplicaria as multas por descumprimento de obrigação acessória que lhes são objeto, o Princípio Constitucional da Vedação ao Confisco.

A despeito dos referidos entendimentos contraditórios, é possível perceber dos julgados recentes do TJMG, que o entendimento predominante, é o trazido na Apelação Cível nº 0089833-22.2015.8.13.0016, julgada em 2017, cuja ementa segue:

APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ISSQN - ILEGALIDADE DAS EXAÇÕES E MULTA IMPOSTA - INVERSÃO DO ÔNUS SUCUMBENCIAL/READEQUAÇÃO.
1- No lançamento do ISSQN, por homologação (art. 150 do CTN), se atribui ao contribuinte o dever de antecipadamente quitar o tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa.
2- Inaplicável o princípio do não confisco, quando se trata de pena pecuniária,

⁸⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Acórdão acerca da aplicação do princípio da vedação ao confisco a multa por descumprimento de obrigação acessória, com a redução de 50% para 20%, em razão do caráter confiscatório do primeiro percentual.** Apelação Cível nº 5596410-79.2009.8.13.0145. Quelps Comercio E Industria De Embalagens Ltda e Estado De Minas Gerais. Relator: Alyrio Ramos. 22 de agosto de 2013.

⁸⁵ BRASIL. Tribunal de justiça de Minas Gerais. **Ementa de julgado que entendeu pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas por descumprimento de obrigação acessória.** Apelação Cível nº 2736572-48.2012.8.13.0024. CIA Brasileira de Distribuição e Estado de Minas Gerais. Relator: Bitencourt Marcondes. 09 de outubro de 2014.

⁸⁶ BRASIL. Tribunal de justiça de Minas Gerais. **Ementa de julgado que entendeu pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas por descumprimento de obrigação acessória.** Apelação Cível nº 2586274-44.2012.8.13.0024. Banco Bradesco e Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte. Relator: Versiani Penna. 20 de março de 2014.

em razão do inadimplemento da obrigação tributária acessória. Ainda que a Constituição vede a utilização de tributo com efeito de confisco, não estende ela essa garantia aos seus acréscimos legais, como a multa, cuja natureza é de sanção, tendo como desiderato desestimular o não pagamento do tributo. 3- O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que a pena pecuniária, imposta pelo descumprimento de obrigação tributária, tem caráter confiscatório, quando maior que 100% do valor do tributo.⁸⁷

Depreende-se da referida ementa, bem como do teor do acórdão supracitado, que o entendimento do TJMG, embora inicialmente contraditório, é no sentido de que, em relação as multas por descumprimento de obrigação tributária acessória, não há como aplicar o princípio da vedação ao confisco a essas, pois elas referem-se a sanção, que visa desestimular o não pagamento do tributo. No entanto, em virtude do entendimento do STF, caso se aplique o referido princípio as multas, ela somente será considerada confiscatória se superior ao valor do tributo.⁸⁸

Veja-se que no referido *decisum*, o juízo deixou evidente seu posicionamento pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas por descumprimento de obrigação acessória. Contudo, salientou que a despeito de seu entendimento sobre o tema, o STF pacificou o entendimento de que se aplica o referido princípio as multas fiscais, sendo que essa somente se consideraria confiscatória, caso superior a 100% o valor do tributo, situação que não restou caracterizada no caso em apreço.

Por sua vez, Tribunal de Justiça do Paraná (TJPA), o primeiro julgado sob o tema, data de 2010, e diz respeito a Apelação nº 2007.3.000524-3, onde havia a discussão acerca do caráter confiscatório da multa de 100% do tributo devido, em razão de descumprimento de obrigação acessória, fixada no art. 80, X, da Lei Municipal de Belém nº 7.056/1977⁸⁹.

No referido acórdão restou reduzida a multa para 60%, visto que entendeu-se que a fixação de multa em percentual igual ou superior ao do tributo devido, possui inegável caráter confiscatório, conforme se verifica de trecho voto da Relatora Desembargadora Luzia N. G. Nascimento, que segue:

⁸⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Acórdão que traz a inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas por descumprimento de obrigação acessória e aplicação por descumprimento de obrigação principal.** Apelação Cível nº 0089833-22.2015.8.13.0016. Construtora Contorno Ltda. e Município de Alfenas. Relatora: Alice Birchal. 28 de março de 2017.

⁸⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. *Op cit.* 28 de março de 2017.

⁸⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Pará. **Acórdão que reduziu multa por descumprimento de obrigação acessória de 100% para 60% da obrigação principal.** Apelação nº 2007.3.000524-3. Banco Santander Brasil S.A e Município de Belém. Relatora: Luzia Nadja Guimarães Nascimento. 02 de setembro de 2010.

[...] A despeito de tudo o que foi dito, não possuo critério estritamente objetivo capaz de auferir qual seria exatamente o percentual não confiscatório, mas certamente posso afirmar que 100% é de evidente natureza confiscatória. Sendo acessória, a multa não pode ter o condão de igualar-se ou ultrapassar o principal, o que me permite concluir que 60% é valor capaz de atender às finalidades da sanção em debate. [...] ⁹⁰

O TJPA também julgou o Incidente de Inconstitucionalidade n.º 2008.3.005.369-7, o qual reconheceu como confiscatória e, conseqüentemente, inconstitucional, a multa de 210% sob o valor do imposto, aplicado no caso em testilha, com base no disposto no 78, I, “i” da Lei do Estado do Para n.º 5.530/89, no referido caso, não restou estipulado limite aceitável⁹¹.

No Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (TJRN), os dois julgados encontrados de acordo com os parâmetros, quais sejam, Apelação Cível n.º 2008.009543-6⁹² e Embargos de Declaração em Apelação Cível n.º 2016.010683-7/0001.01⁹³, trazem que será considerada confiscatória, tão somente a multa por descumprimento de obrigação acessória, cujo valor e/ou percentual, ultrapasse 100% do valor da obrigação principal, ou seja, ultrapasse o valor do tributo devido.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), na Apelação Cível n.º 70069945103, julgou a existência ou não de efeito confiscatório em multa de 120% sob o valor do imposto devido, aplicada em razão da não emissão de nota fiscal de bens transferidos do ativo imobilizado da matriz para as filiais⁹⁴.

No referido julgado, o TJRS reconheceu o efeito confiscatório da multa de 120%, reduzindo-a para 100% sob o valor do imposto devido, sob o argumento de que

⁹⁰ Brasil. Tribunal de Justiça do Pará. op. cit. 02 de setembro de 2010.

⁹¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Pará. **Acórdão acerca da inconstitucionalidade da multa prevista no art. 78, I, “i” da Lei Estadual nº 5.530/89**. Incidente de Inconstitucionalidade n.º 2008.3.005.369-7. Transpep Transportes Ltda. Relator: Gleide Pereira de Moura. 22 de maio de 2013.

⁹² BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte. **Acórdão limitando como parâmetro para multas confiscatórias por descumprimento de obrigação acessória o percentual de 100% da obrigação principal**. Apelação Cível n.º 2008.009543-6. Município de Natal e COSERN – Companhia Energética do Rio Grande do Norte. Relator: Virgílio Macêdo Jr. 14 de novembro de 2017.

⁹³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte. **Acórdão limitando como parâmetro para multas confiscatórias por descumprimento de obrigação acessória o percentual de 100% da obrigação principal**. Embargos de Declaração em Apelação Cível n.º 2016.010683-7/0001.01. CONSIDER – Construção e Incorporação Ltda. e Município de Natal. Relator: Amaury Moura Sobrinho. 22 de agosto de 2017.

⁹⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que considerou confiscatória a multa de 120% sob o valor do principal, reduzindo-a para 100%**. Apelação Cível n.º 7006994510. Estado do Rio Grande do Sul e Importadora e Exportadora de Cereais S.A. Relator: Laura Louzada Jaccottet. 28 de setembro de 2016.

o acessório não pode ultrapassar o principal, vejamos trecho do Voto da Relatora Desembargadora Laura Louzada Jaccotte:

[...]/*n casu*, pois, a multa aplicada pelo fisco estadual apresenta caráter confiscatório, devendo ser extirpado seu excesso, porquanto não pode superar 100% do valor do tributo, sob ofensa ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Nesse íterim, tendo em vista que houve o pagamento da multa no percentual de 120%, é de rigor a restituição da diferença pelo fisco estadual, que se traduz em 20%, equivalente a R\$ 502,18, observando-se os mesmos índices de correção monetária juros moratórios aplicados na restituição do ICMS. [...]⁹⁵

No Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC) é possível perceber que em razão do precedente firmado através da Apelação Cível nº 2006.006035-8, durante muito tempo, manteve-se o entendimento de que o princípio da vedação ao confisco não se aplicaria às multas fiscais, independentemente se ditas multas fossem oriundas de descumprimento da obrigação principal ou da acessória. Segue ementa do referido precedente:

APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - PRELIMINARES - NULIDADE DE CITAÇÃO E DA CARTA PRECATÓRIA - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO – [...] MULTA FISCAL FIXADA EM 75% SOBRE O VALOR DO TRIBUTO - ALEGAÇÃO DE INEXIGÊNCIA POR TRADUZIR CONFISCO - IMPROCEDÊNCIA. Não caracteriza confisco a estipulação da multa moratória no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que não foi recolhido tempestivamente, uma vez que, além de estar expressamente prevista em lei, não se confunde com tributo e, por esse motivo, sobre ela não incide o princípio de vedação de confisco, contido no art. 150, IV, da CRFB/88.⁹⁶ (grifo nosso)

No entanto, pode-se verificar uma modificação em dito entendimento do TJSC, a partir da Apelação Cível nº 0500072-28.2012.8.24.0013, através da qual passou-se a entender que deveria ser apurado caso a caso a existência ou não de efeito confiscatório em multas fiscais⁹⁷.

⁹⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. op. cit. 28 de setembro de 2016.

⁹⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Ementa do Precedente que determinou a inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas fiscais.** Apelação Cível nº 2006.006035-8. Estado de Santa Catarina e Cooperativa Central Catarinense de Laticínios Ltda CCCL. Relator: Volnei Carlin. 26 de junho de 2006.

⁹⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Acórdão acerca da necessidade de verificação casuística da incidência ou não do princípio da vedação ao confisco.** Apelação Cível nº 0500072-28.2012.8.24.0013. Sadia S.A. e Estado de Santa Catarina. Relator: Carlos Adilson Silva. 21 de fevereiro de 2017.

Em razão do referido entendimento, restou prejudicada a apuração dos parâmetros considerados como confiscatórios pelo TJSC, no entanto, por estar em consonância com os demais entendimentos apresentados até então, insta salientar que na Apelação Cível nº 0008612-42.2007.8.24.0064, o Tribunal em comento, decidiu pela não ocorrência de confisco em multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, fixada em 100% do valor do Tributo, por não ser superior ao principal.⁹⁸

No Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), na Apelação nº 0039573-37.2010.8.26.0053, datada de 2013, que entenda pela não aplicação do princípio da Vedação ao Confisco às multas, sob o argumento de que esse seria aplicado tão somente aos Tributos em espécie⁹⁹.

No entanto, em 2014, já é possível verificar a existência de julgado no TJSP que aplica o princípio da vedação ao confisco a multas por descumprimento de obrigação acessória, como por exemplo, o julgado que segue ementa, onde se reduziu de 100%, para 50%, multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória:

EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. Creditamento indevido. Pedido de anulação do auto de infração e da decisão proferida no processo administrativo. Interesse de agir configurado. Ajuizamento de execução fiscal que não impede pedido de anulação do débito tributário por meio de ação autônoma. Julgamento antecipado da lide que não acarretou cerceamento de defesa porque os elementos apresentados nos autos permitiam o conhecimento direto do pedido, sem necessidade de dilação probatória. Autora que não poderia ter adotado procedimento escritural sem previsão legal, utilizando-se de metodologia própria para estorno indevido de ICMS, quando o correto seria se creditar na entrada da mercadoria. **Descumprimento de obrigação acessória que gera responsabilidade para o contribuinte ainda que não implique em prejuízo ao erário. Multa de cem por cento do crédito tributário, reduzida para cinquenta por cento, para não configurar efeito confiscatório.**¹⁰⁰ [...] (grifo nosso)

Importa salientar ainda, a Apelação nº 4008148-93.2013.8.26.0577, onde as multas por descumprimento de obrigação acessória, haviam sido fixadas sob o valor

⁹⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Ementa que reconheceu como não confiscatória multa fixada em 100% do valor do principal.** Apelação Cível nº 0008612-42.2007.8.24.0064. Sell e Cia e Estado de Santa Catarina. Relator: Vera Lúcia Ferreira Copetti. 16 de fevereiro de 2017.

⁹⁹ Brasil. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Acórdão que decidiu pela inaplicabilidade do princípio da Vedação ao Confisco às multas fiscais.** Apelação nº 0039573-37.2010.8.26.0053. Dismatic Logística e Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Edson Ferreira. 18 de junho de 2013.

¹⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ementa de acórdão que reduziu a multa de 100% para 50% do valor do Tributo, por reconhecer seu efeito confiscatório.** Apelação nº 0007209-75.2011.8.26.0053. Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV e Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Edson Ferreira. 09 de abril de 2014.

da operação tributada, o que ocasionou que essas ultrapassassem o valor do Imposto devido, configurando-se assim, confiscatórias¹⁰¹.

No referido julgado, a fim de evitar o efeito confiscatório das multas, ao invés de se reduzir o percentual das multas, mudou-se a base de cálculo, ou seja, o percentual das multas, passou a ser calculado sob o valor do imposto devido e, não, sobre o valor da operação, conforme determinado pelo Fisco. Segue ementa:

APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. PARCIAL PROCEDÊNCIA DO PEDIDO MEDIATO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Responsabilidade objetiva da contribuinte. Obrigações que visam facilitar a fiscalização tributária. EFEITO CONFISCATÓRIO DE MULTAS. OCORRÊNCIA. Elevado valor atingido em razão da somatória de sanções aplicadas. Efeito confiscatório reconhecido apenas em relação a três multas. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA. Excesso configurado. Caráter confiscatório. Multas calculadas à base de 1%, 30% e 50% do valor da operação mercantil, e não do tributo devido. Sanção que atinge expressão econômica múltiplas vezes superior ao valor do tributo. Retificação do auto de infração reduzindo a multa para 1%, 30% e 50% do valor do tributo devido. Sentença parcialmente reformada. Divergência apenas em relação ao critério empregado para aplicação da multa que deriva das infrações descritas nos itens 4, 6 e 8 do termo de autuação. A autuação decorre da inexecução de obrigação tributária acessória. A base de cálculo não é a operação que configura a hipótese de incidência tributária, mas sim o valor do tributo. O critério empregado pelo fisco (que considera o valor da operação) determina a aplicação de multa que reúne potencial para atingir conteúdo econômico que ultrapassa, e muito, o próprio imposto eventualmente devido, se considerado o valor das operações fraudadas. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. Compensação das verbas de sucumbência. Possibilidade. Inteligência do artigo 21 do CPC/73, vigente à época da sentença. Inaplicabilidade do NCPC. Precedente do STJ. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DA AUTORA. PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO DA FAZENDA E ACOLHIDO, EM PARTE, O REEXAME NECESSÁRIO.¹⁰²

Do referido julgado, bem como do teor de outros acórdãos do TJSP, como por exemplo a Apelação nº 0600515-90.2013.8.26.0014¹⁰³, verifica-se que o tribunal em comento, atualmente utiliza como parâmetro para considerar como confiscatória multa

¹⁰¹ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ementa de julgado que modificou a base de cálculo da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, visto que a utilizada, acarretava em valor superior ao imposto devido e, assim em efeito confiscatório.** Apelação nº 4008148-93.2013.8.26.0577. Fazenda do Estado de São Paulo e Delluz Indústria de Luminárias Ltda. Relator: José Maria Câmara Junior. 12 de dezembro de 2016.

¹⁰² BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. op. cit. 12 de dezembro de 2016.

¹⁰³ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Acórdão que refere como confiscatória a multa por descumprimento de obrigação acessória que ultrapasse o valor do tributo devido.** Apelação nº 0600515-90.2013.8.26.0014. Alfredo Fantini Indústria e Comércio Ltda. e Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Antonio Celso Faria. 18 de maio de 2016.

por descumprimento de obrigação acessória o valor devido pelo tributo, que está ligado a obrigação acessória descumprida que deu origem a penalidade.

No Tribunal de Justiça de Tocantins (TJTO), conforme se denota da ementa da Apelação Cível nº 0016446-95.2016.827.0000, utiliza-se como parâmetro a fim de verificar se há ou não efeito confiscatório nas multas por descumprimento de obrigação acessória, o valor do tributo, ou seja, até o limite de 100% do montante do tributo, não seria confiscatória a multa imposta pelo fisco¹⁰⁴.

Diante da análise jurisprudencial acima realizada, possível verificar que até não muito tempo atrás, ainda haviam Tribunais de Justiça que entendiam pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas, aplicando-se uma leitura restrita ao constante no art. 150, IV, da CF, ou seja, em razão de adotarem o entendimento de que dito princípio se aplica tão somente aos Tributos propriamente ditos.

Não obstante dito entendimento, verifica-se que embora haja julgados dissonantes, a jurisprudência majoritária dos Tribunais de Justiça brasileiros, entendem não só pela aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigação acessória, mas também, sedimentam a ideia de que somente seria confiscatória a multa que ultrapassasse o valor do tributo a que ela estivesse vinculada.

Dessa forma, do estudo realizado, possível concluir que no âmbito dos Tribunais de Justiça Estaduais, em regra é considerada confiscatória a multa por descumprimento de obrigação acessória que ultrapasse o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo ligado a referida multa.

3.2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL NOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS E NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NAS MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS: PERCENTUAIS CONSIDERADOS CONFISCATÓRIOS

¹⁰⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça de Tocantins. **Acórdão acerca dos fatores a configurar confiscatória multa imposta em razão do descumprimento de obrigação acessória.** Apelação Cível nº 0016446-95.2016.827.0000. L. J. Distribuidora de Bebidas Ltda. e Estado de Tocantins. Relator: Jacqueline Adorno. 11 de maio de 2018.

Além do estudo da jurisprudência predominando nos Tribunais de Justiça Estaduais, mostra-se necessário uma análise do posicionamento jurisprudencial dos Tribunais Regionais Federais e do Supremo Tribunal Federal, a fim de apurar realmente quais seriam os percentuais considerados confiscatórios em relação a multas por descumprimento de obrigação acessória, pelo Judiciário brasileiro.

Inicialmente, analisaremos a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais e, posteriormente, um estudo da jurisprudência sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal.

Para o estudo a que se propõe, utilizou-se junto aos Tribunais Regionais Federais, como parâmetros de pesquisa, Ementas de Acórdãos que possuísem em seu teor delimitação de percentuais acerca do que seria confiscatório, bem como possuísem cumulativamente os seguintes termos: vedação; confisco; multa; obrigação; acessória.

Nesse passo, destaca-se que os TRF's da Primeira, Segunda e Terceira Regiões, possuem um número muito baixo de julgados em relação ao tema em estudo conforme pesquisas realizadas em seus sites oficiais, utilizando-se dos parâmetros anteriormente fixados no presente estudo, sendo o primeiro julgado datado do ano de 2009.

Assim, a fim de sistematizar o estudo em comento primeiramente serão analisados em ordem o julgados dos referidos tribunais e posteriormente, a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais das Quarta e Quinta Regiões, que possuem maior números de julgados sobre o tema de acordo com os parâmetros anteriormente fixados.

No Tribunal Regional Federal da Primeira Região (TRF1) apurou-se a existência de tão somente dois julgados sobre o tema, sendo que no primeiro, datado de 2012, entendeu-se pela não aplicação do princípio da vedação ao confisco a multas por descumprimento de obrigação tributária, visto que dito princípio somente deve ser aplicado a Tributos¹⁰⁵.

O segundo julgado, datado de 2013, modificou o entendimento anteriormente esposado, conforme se verifica da Ementa que segue:

¹⁰⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Ementa acerca da inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas.** Apelação Cível nº 2000.34.00.020517-1/DF. Viação Aérea Riograndense - VARIG S/A e Fazenda Nacional. Relator: Clodomir Sebastiao Reis. 29 de junho de 2012.

TRIBUTÁRIO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RELEVAÇÃO. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. REDUÇÃO. POSSIBILIDADE. TAXA SELIC[...]. 4. **Segundo entendimento desta Corte Regional, bem assim do Supremo Tribunal Federal, é aplicável o princípio constitucional de vedação de confisco em relação a multas fiscais moratórias ou punitivas. Precedentes.** 5. **No caso dos autos, a multa aplicada foi fixada em 100%, devendo ser reduzida para 20% (vinte por cento) do valor do tributo.** 6. O valor de 20% (vinte por cento) atribuído à multa apresenta-se como razoável a desestimular o contribuinte na prática de transgressões à ordem jurídica e está em consonância com o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 61 da Lei n. 9.430/96. 7. O art. 113 do CTN conferiu à obrigação acessória o mesmo regime legal dado ao tributo (obrigação principal). Assim é legítima a utilização da Taxa SELIC para a atualização do débito. 8. Apelação parcialmente provida. A Turma Suplementar, à unanimidade, deu parcial provimento à apelação.¹⁰⁶ **(grifo nosso)**

No julgado supra, discutia-se a multa fixada em 100% do valor do tributo, em razão de descumprimento da obrigação acessória trazida no at. 32, IV, da Lei Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, qual seja, prestação de informações ao Instituto Nacional da Segurança Social acerca dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Nesse passo, tem-se acompanhando o voto do Relator do caso, o Desembargador Marcos Augusto de Sousa, a unanimidade a 5ª Turma Suplementar do TRF1, julgou por abusiva a multa imposta nos termos supra, reduzindo-a para o percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor do Tributo ligado a Obrigação Acessória, em observância ao princípio da vedação ao confisco supracitado.

No TRF2, a jurisprudência é pacífica no sentido da não aplicação do princípio da vedação ao confisco as multas e as obrigações tributárias acessórias, sob o argumento de que referido princípio aplicasse somente aos Tributos. Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NULIDADE DA CDA. NÃO COMPROVAÇÃO. 1. Trata-se de agravo de instrumento interposto por CENTRO EDUCACIONAL FILADÉLFIA LTDA, em face da decisão proferida nos autos da Execução Fiscal nº 0000044- 97.2012.4.02.5111, pelo Juízo da 1ª Vara Federal de Angra dos Reis/RJ, que julgou improcedente a exceção de pré-executividade. [...] 9. **Quanto à multa, a jurisprudência vem se manifestando no sentido de não ser possível a sua redução pelo Poder Judiciário, por causar grave ofensa à divisão e independência dos poderes, ressaltando,**

¹⁰⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Ementa aplicando o princípio da vedação ao confisco para redução de multa.** Apelação Cível nº 2004.38.00.027101-4/MG. Telefonica Brasil S.A. e Fazenda Nacional. Relator: Marcos Augusto de Sousa. 08 de outubro de 2013.

inclusive, que o princípio da vedação ao confisco somente se aplicaria aos tributos. [...] 11. Agravo de instrumento não provido.¹⁰⁷ (grifo nosso)

O TRF3 por sua vez, inicialmente possuía dois entendimentos distintos, um no sentido de que não se aplicaria as multas por descumprimento de obrigação acessória o princípio da vedação ao confisco, visto que esse é aplicável somente aos tributos propriamente ditos¹⁰⁸.

Outro, de que seriam consideradas confiscatórias multas por descumprimento de obrigação acessória fixadas em percentuais superiores à 50% do valor do Tributo devido relacionado a dita obrigação, limitando todas as multas fixadas em percentuais superiores ao referido¹⁰⁹.

Dita divergência perdurou somente até o ano de 2015, a partir de 2016, utilizando-se como parâmetro precedente do STF, o TRF3 passou a entender como confiscatórias, multas por descumprimento de obrigação acessória fixadas em percentual de 100% ou mais do valor do tributo relacionado a obrigação acessória descumprida, o que evidencia uma mudança no entendimento anteriormente sedimentado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE DE DÉBITO. AGRAVO RETIDO NÃO REITERADO. [...] A jurisprudência da Suprema Corte com base na vedação ao confisco, reconhece como inconstitucionais multas fixadas em índices de 100% ou mais (ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque' (RE 556545/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 19/12/2008. [...] Mesmo que opostos os embargos de declaração objetivando ao prequestionamento, não há como se afastar a embargante de evidenciar a presença dos requisitos de que trata o artigo 1.022 do CPC. Embargos de declaração rejeitados.¹¹⁰

¹⁰⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Ementa acerca da inaplicabilidade do Princípio da Vedação ao Confisco às Multas.** Agravo de Instrumento nº 2016.00.00.008786-4. Centro Educacional Filadelfia Ltda. e Caixa Econômica Federal – CEF. Relator: Luiz Antonio Soares. 12 de dezembro de 2016.

¹⁰⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Ementa de acórdão que entende pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigação acessória.** Apelação Cível nº 0011205-80.2000.4.03.9999/SP. Ind. e Com. de Moveis A B Pereira Ltda e União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Cotrim Guimarães. 31 de agosto de 2010.

¹⁰⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Ementa que fixou como confiscatórias, multas fixadas em percentuais superiores a 50% do valor da obrigação.** Apelação Cível nº 0303454-59.1996.4.03.6102/SP. COML/Farmacêutica Lev Drogas Ltda e União Federal. Relatora: Consuelo Yoshida. 08 de janeiro de 2009.

¹¹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Ementa utilizando precedente do STF para fixação de caráter confiscatório de multa.** Embargos de Declaração em Apelação/Remessa Necessária nº 0008193-03.2009.4.03.6100/SP. União Federal e Editora Bookmark Ltda. Relatora: Mônica Nobre. 06 de julho de 2016.

No que tange ao entendimento do jurisprudencial do TRF4, insta salientar que entendimento originário de dito Tribunal era de que não competiria ao Poder Judiciário impor limites as multas fiscais impostas pelo Poder Executivo, salvo se a multa fosse demasiadamente excessiva, conforme se denota da Ementa que segue:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA EM SEPARADO SOBRE O DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. DECRETO Nº 612/92. LEI Nº 8.620/93. JUROS DE MORA. CTN, ART. 161, § 1º. MULTA. ART. 150, IV, DA CF. INAPLICABILIDADE. [...] 3. Relativamente à multa que integra o débito exequendo, não se é de aplicá-lo o disposto no art. 150, IV, da Lei Maior, que alberga o princípio da vedação de utilização de tributo com efeito confiscatório. De efeito, não há confundir o tributo devido com a multa imposta em virtude do não-pagamento daquele no prazo de vencimento ou do não-cumprimento de obrigação tributária acessória. Tributo, por definição (art. 3º do CTN), não constitui sanção por ato ilícito. Justamente por isso não é legitimado juridicamente que assuma contornos de confisco, haja vista a cãnone constitucional que salvaguarda o direito de propriedade. A multa, a seu turno, deflui de um comportamento do sujeito passivo da obrigação tributária não condizente com o que é predisposto na legislação. Busca, pois, exatamente, penalizá-lo, de molde a prevenir o descumprimento dos encargos da lei tributária, não podendo ser reduzida pelo Poder Judiciário senão quando se mostrar demasiadamente excessiva, adversa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, o que não se verifica no caso sub examine. 4. Apelação desprovida.¹¹¹

Nesse passo, tem-se que o principal precedente do referido tribunal, o qual inspirou a jurisprudência posterior do TRF4 é a Arguição de Inconstitucionalidade na AC nº 2000.04.01.063415-0/RS, no qual, embora não se discutisse multa por descumprimento de obrigação acessória, mas sim por inadimplemento de tributo, vem sendo utilizado em ambos os casos pela jurisprudência do tribunal.

No referido *decisum* a maioria seguiu o Voto Vista do Desembargador Federal Néfi Cordeiro, rejeitando o incidente de arguição de inconstitucionalidade do art. 61, IV, da Lei nº 8.383/91 e do art. 4º, IV, da Lei nº 8.620/93, onde há previsão de multa em percentual de 60% sessenta por cento do tributo, sob a alegação de que não é confiscatória a multa estipulada em até 100% do valor do tributo devido. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. PATAMAR DE 60%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. NÃO-OCORRÊNCIA. INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 61, IV, DA LEI Nº 8.383/91 E DO ART. 4º, IV, DA LEI Nº 8.620/93. REJEIÇÃO. 1. Aplicam-se mesmo às multas moratórias o princípio do não-confisco, porque proteção ao direito de propriedade, como garantia contra o desarrazoado agir estatal, que

¹¹¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Ementa acerca da impossibilidade do Poder Judiciário Limitar as Multas**. Apelação Cível nº 1999.71.10.008850-8. Granja Mangueira Agro Pecuária SA e Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Wellington Mendes de Almeida. 27 de julho de 2005.

manifesta-se não somente na obrigação tributária principal. 2. O critério de proporção, contudo, é completamente diferente. Enquanto se há de ter por confiscatório tributo que atinja mais de 50% dos rendimentos anuais do bem, ou o próprio valor do bem (em cobranças repetitivas), como chegou a propor Geraldo Ataliba em sugestão de norma legal delimitadora do confisco, de outro lado quanto à multa maiores valores deverão ser admitidos.

3. É que ao contrário do tributo, que incide sobre lícita conduta do cidadão, a multa tem como pressuposto o ato ilícito, penalizando o infrator e fazendo o papel de prevenção geral, evitando novas condutas de infração. Pequenos valores de multa, equiparáveis aos juros de mercado, permitiriam fosse a multa incorporada ao gasto empresarial e a infração à lei reiterada. 4. O patamar de 60%, discutido na espécie, não há de ser considerado confiscatório para uma multa moratória. Precedentes doutrinários e jurisprudenciais, inclusive do Supremo Tribunal Federal, que admitiu multa de 80% e implicitamente reconheceu a possibilidade de multas até o limite de 100% do principal.¹¹²

Veja-se que o voto vencido, do Desembargador Federal Antônio Albino Ramos De Oliveira, era no sentido de declarar a inconstitucionalidade de ditos dispositivos legais, visto entender que eram confiscatórios os percentuais das multas (60%), os quais deveriam ser reduzidos para 30% (trinta por cento) sob o valor do tributo devido.

Nessa senda, tem-se que posteriormente ao julgamento do citado Precedente, a jurisprudência majoritária do TRF4 firmou-se, no sentido de que as multas não teriam caráter confiscatório, quando fixadas até o percentual de 100% (cem por cento) da obrigação que lhe deu origem, conforme se observa dos exemplos que seguem: i) Apelação/Reexame Necessário nº 2000.71.07.003330-8/RS¹¹³; ii) Apelação/Reexame Necessário nº 2001.71.07.003043-9/RS¹¹⁴; iii) Apelação Cível nº 5000549-48.2016.4.04.7005/PR¹¹⁵.

¹¹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Ementa do Precedente que Fixou como parâmetro para considerar uma multa confiscatória o percentual de 100% sobre o valor do tributo devido.** Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 2000.04.01.063415-0/RS. Gradany do Brasil S/A Compensados e Moveis e Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator para Acórdão: Néfi Cordeiro. 22 de março de 2017.

¹¹³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Acórdão acerca da limitação para caráter confiscatório de multa em percentual acima de 100% do valor do tributo.** Apelação/Reexame Necessário nº 2000.71.07.003330-8/RS. União Federal e Neli Kingeski Galimbert. Relator: Joel Ilan Paciornik. 07 de outubro de 2009.

¹¹⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Acórdão acerca da limitação para caráter confiscatório de multa em percentual acima de 100% do valor do tributo.** Apelação/Reexame Necessário nº 2001.71.07.003043-9/RS. Neli Kingeski Galimberti e União Federal. Relator: Joel Ilan Paciornik. 07 de outubro de 2009.

¹¹⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Acórdão acerca da limitação para caráter confiscatório de multa em percentual acima de 100% do valor do tributo.** Apelação Cível nº 5000549-48.2016.4.04.7005/PR. Eucatur Empresa União Cascavel de Transportes e Turismo Ltda. e União – Fazenda Nacional. Relator: Jorge Antonio Maurique. 05 de abril de 2017.

Não obstante o referido entendimento jurisprudencial consolidado, o TRF4 apresenta alguns entendimentos dissonantes, os quais merecem destaque no presente estudo.

Na Apelação Cível nº 5000552-74.2010.4.04.7114/RS, onde não só houve o descumprimento de obrigação acessória, mas verdadeira sonegação ao fisco, restou determinado que embora o entendimento majoritário fosse no sentido de que a multa se limitaria ao percentual de 100%, conforme referido, diante de conduta mais gravosa, como é a sonegação, não se mostraria confiscatória a multa imposta no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento)¹¹⁶.

Por fim, no Tribunal Regional Federal da 5ª Região ainda há em algumas turmas, no sentido de que o princípio da vedação ao confisco não se aplicaria as multas oriundas de descumprimento de Obrigação Acessória, em razão de a multa ter o intuito de punir o infrator, conforme se observa do Precedente que segue:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MATÉRIA DE DIREITO. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. MULTA. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. Rejeição da preliminar de cerceamento de defesa, tendo em vista que a matéria é eminentemente de direito, prescindindo da produção de prova pericial. Legalidade da taxa selic na atualização de débito tributário. Ausência de caráter confiscatório em cobrança de multa punitiva de 75% (setenta e cinco por cento), prevista na Lei nº. 9.430/96. **Ademais, como a multa tem o objetivo de punir o contribuinte infrator, não se pode invocar, com relação à mesma, o princípio da vedação do confisco.** Inexistência de vícios na consolidação do crédito tributário. Apelação improvida¹¹⁷. (grifo nosso)

Embora haja entendimento jurisprudencial em consonância com o referido precedente, como por exemplo o Acórdão proferido no julgamento da Apelação Cível nº 575776/PB, há também entendimentos que entendem pela aplicação do princípio da vedação ao confisco as multas no referido tribunal, conforme julgado que segue:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. NOTIFICAÇÃO ATRAVÉS DE EDITAL. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA MULTA DE 150%, AMPARADA NO ART. 44, I e II, PARÁGRAFO 1º, DA LEI Nº 9.430/96. [...] 3. **Quanto ao cabimento da multa, não obstante a jurisprudência venha admitindo que à multa de**

¹¹⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Acórdão que delimita que multa fixada em 150% do valor do tributo devido não se mostra confiscatória diante da sonegação.** Apelação Cível nº 5000552-74.2010.404.7114/RS. Rosalino Moresco e União – Fazenda Nacional. Relator: Ivori Luis da Silva Scheffer. 26 de fevereiro de 2014.

¹¹⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Ementa do Precedente que fixou a inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas.** Apelação Cível nº 335914/PB. Roberto Ney Santos Batista e Fazenda Nacional. Relator: Francisco Barros Dias. 07 de julho de 2009.

natureza tributária também se aplica o princípio da vedação ao confisco, deve restar caracterizado para tanto, o caráter desarrazoado e abusivo da imposição estabelecida na lei. Segundo informação concedida pela autoridade administrativa acerca dos atos praticados pela empresa fiscalizada, observa-se que foram colhidos elementos suficientes para demonstrar a conduta de sonegação fiscal. Reconhecida a aplicabilidade da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), amparada no art. art. 44, I e II, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96. Pretendeu o legislador atribuir a tais penalidades caráter punitivo/educativo, no afã de desmotivar os contribuintes à prática de ilícitos dessa natureza. [...] 5. Apelação desprovida.¹¹⁸ (grifo nosso)

Salienta-se que embora haja entendimento no TRF5 pela aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigação tributária acessória, no presente estudo não foi possível apurar um percentual que dito Tribunal utilize como parâmetro para entendimento do que seria confiscatório, verificou-se tão somente o ideal de que seria verificada a existência de caráter confiscatório, caso a caso, levando-se em consideração os requisitos constantes na ementa supracitada.

Assim, diante da jurisprudência apresentada no presente estudo, tem-se que ainda há entendimento junto aos Tribunais Regionais Federais de que não se aplica às multas por descumprimento de obrigação acessória o Princípio da Vedação ao confisco previsto no art. 150, IV, da CF, seja sob a argumentação de que esse se aplicaria somente aos Tributos em Espécie, seja pela ideia de que a multa visa punir o infrator da norma tributária.

Ainda, apurou-se que não há um consenso nos TRF's de quais os percentuais das multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória poderiam ser consideradas confiscatórias, considerando caso a caso o percentual aplicado, sendo que em regra, salvo raras exceções, o limite para ser considerado confiscatório seria de multas que excedessem o percentual 100% do valor do tributo ligado a obrigação acessória descumprida.

Destaca-se, que em casos de sonegação fiscal, afasta-se a aplicação do princípio da vedação ao confisco, aceitando-se a fixação de multas em percentuais mais elevados, sem que essas possuam caráter confiscatório, conforme é possível verificar da Apelação Cível nº 5000552-74.2010.4.04.7114/RS do TRF4 e da Apelação Cível nº 575776/PB do TRF5, supracitadas.

¹¹⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Ementa de acórdão que traz o entendimento de aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco às Multas por descumprimento de Obrigação Acessória.** Apelação nº 0800275-72.2014.4.05.8204. Lima Producoes Artisticas Ltda – ME e Fazenda Nacional. Relator: Rubens de Mendonça Canuto. 17 de fevereiro de 2017.

Dessa forma, diante do resultado apurado com o estudo em comento, frente a ausência de um consenso nos TRF's acerca do percentual que seria considerado confiscatório na aplicação de multas por descumprimento de obrigação acessória, nem se dito princípio se aplicaria às referidas multas, faz-se necessária uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Destaca-se que, dentre as Cortes Supremas, optou-se pelo estudo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em razão de nos termos do art. 102, da CF, a ele competir a proteção da Carta Magna, de modo que, em razão de o estudo em comento analisar os parâmetros de princípio constitucional (vedação ao confisco), mostra-se necessário o estudo de seus precedentes e jurisprudência.

Veja-se que o presente estudo restou limitado quando a análise de parâmetros aplicados pelo STF, visto que dita corte, possui o entendimento de que em sede de Recurso Extraordinário não se reexaminará o contexto fático-probatório do caso, o que mostra-se necessário na maioria dos casos acerca do caráter confiscatório de determinada multa, visto que em regra, esse deverá ser apurado caso a caso, analisando-se as circunstâncias particulares de cada um. Sobre dito entendimento, segue julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO (LEI Nº 12.322/2010) – PRETENDIDA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER ALEGADAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DO TRIBUTO CONFISCATÓRIO – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL, NO PLANO DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOUTRINA – NECESSÁRIA INDAGAÇÃO, EM CADA CASO OCORRENTE, DE ELEMENTOS FÁTICOS ESSENCIAIS À CONSTATAÇÃO DO CARÁTER DE CONFISCO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – IMPRESCINDIBILIDADE DE REEXAME DE ÍNDOLE FÁTICO-PROBATÓRIA – INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279/STF – INVIABILIDADE DE REFERIDA ANÁLISE EM SEDE RECURSAL EXTRAORDINÁRIA – AGRAVO IMPROVIDO.¹¹⁹

Outrossim, antes de adentrarmos no entendimento já consolidado propriamente dito, insta salientar que atualmente, encontram-se com repercussão geral reconhecida, aguardando julgamento, dois processos cujo tema é a delimitação

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa de julgado que não admite recurso especial acerca de caráter confiscatório de multa em razão de para tanto necessitar análise do contexto fático probatório.** Agravo em Recurso Extraordinário 831377. KTM Administração E Engenharia Ltda. e Município de Alfenas. Relator: Celso de Mello. 16 de dezembro de 2014.

do que seria ou não confiscatório em casos específicos de multas impostas por descumprimento de obrigações acessórias. São eles:

O Recurso Extraordinário nº 640.452, cuja atual Relatoria é do Ministro Roberto Barroso, no entanto, na época do reconhecimento da Repercussão Geral, em 2011, era do então Ministro Joaquim Barbosa. Segue ementa da decisão que reconheceu a repercussão geral:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER INSTRUMENTAL RELACIONADO À OPERAÇÃO INDIFERENTE AO VALOR DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA (PUNIÇÃO INDEPENDENTE DE TRIBUTO DEVIDO). “MULTA ISOLADA”. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. QUADRO FÁTICO-JURÍDICO ESPECÍFICO. PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL DEBATIDA. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário.¹²⁰

O referido RE tem como objetivo discutir se a multa fixada através da decisão recorrida no percentual de 05% (cinco por cento) do valor da operação em virtude de a referida multa ser “isolada”, ou seja, o ato que lhe deu origem, não gerou consequência para o débito tributário, conforme conceituação trazida no capítulo anterior.

Assim, em razão de em regra a multa por descumprimento de obrigação acessória ser fixada em consonância com as omissões/incorreções que afetam o valor do tributo a ser pago, ou seja, levando-se em consideração o prejuízo do Erário, reconheceu-se a repercussão geral, a fim de apurar se o valor ficado não seria confiscatório, frente ao fato de o descumprimento da obrigação acessória que lhe deu origem não ter repercutido no tributo devido.

O Recurso Extraordinário 606.010 por sua vez, Relatado pelo Ministro Marco Aurélio teve repercussão geral reconhecida em 2015, discutindo se não viola o princípio da vedação ao confisco a multa de 2% ao mês, prevista no art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.426, a qual é aplicada em razão do atraso em cumprimento de obrigação

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa reconhecendo a repercussão geral do acerca de qual percentual seria considerado confiscatório em caso de “multa isolada”**. Recurso Extraordinário nº 640.652. Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A - ELETRONORTE e Estado de Rondônia. Relator: Joaquim Barbosa. 06 de outubro de 2011.

tributária acessória, qual seja, entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF¹²¹.

A despeito de ditos recursos com Repercussão Geral reconhecida, deve-se ter em mente que análise da jurisprudência do STF, tendo em vista o baixo número de casos que são admitidos na Corte Suprema em comento, ampliou-se o objeto de pesquisa, de modo que, procurou-se em ementas de acórdãos limitações em percentuais acerca do que seria considerado confiscatório, utilizando-se para tanto, como termos de pesquisa: confisco e multa.

Nessa senda, verificou-se que a jurisprudência do STF, atualmente é pacífica no sentido de que a multa por descumprimento da obrigação acessória, está limitada ao valor do tributo que está ligado a obrigação acessória analisada no caso concreto, ou seja, a multa não pode ser superior a 100% o valor do tributo devido a que se encontra ligada.

Exemplos de dito entendimento, são o Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.058.987.¹²² e o Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo nº 938.538¹²³.

Em uma pesquisa mais profunda, verificou-se que embora dito entendimento venha sendo majoritário a longo período de tempo, sua “origem” está no precedente oriundo do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 551¹²⁴.

A referida ADIN, discutia a constitucionalidade das multas impostas nos §§ 2º e 3º do art. 57, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Estadual do Rio de Janeiro, onde havia previsão no primeiro caso de multa equivalente

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão que reconheceu a Repercussão Geral a fim de delimitar se a multa mensal prevista no art. 7º, inciso II, da Lei 10.426 é confiscatória.** Aspro do Brasil Sistemas de Compressão para GNV Ltda. e União. Relator: Marco Aurélio. 10 de dezembro de 2015.

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca de entendimento jurisprudencial limitando a multa por descumprimento de obrigação acessória, ao valor da obrigação principal.** Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.058.987. HSBC Bank Brasil S.A. - Banco Múltiplo e Município De Presidente Prudente. Relator: Roberto Barroso. 01 de dezembro de 2017.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca de entendimento jurisprudencial limitando a multa por descumprimento de obrigação acessória, ao valor da obrigação principal.** Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo nº 938.538. Anadarko Exploracao e Producao de Petroleo e Gas Natural Ltda. e Município de Marataizes. Relator: Roberto Barroso. 30 de setembro de 2016.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou a existência de caráter confiscatório no disposto nos §§ 2º e 3º, do art. 57, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Estadual do Rio de Janeiro.** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551. Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ilmar Galvão. 24 de outubro de 2002.

a duas vezes o valor do tributo devido e no segundo o equivalente a cinco vezes a dito valor.

Nessa senda, tem-se que ditos dispositivos foram por unanimidade julgados inconstitucionais por afrontar o princípio da vedação ao confisco, visto que as multas impostas não só puniam o ato, mas ultrapassavam em muito o valor da própria obrigação principal, sobre o tema, insta salientar trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, onde consta expressamente que “as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”¹²⁵.

Veja-se que no referido julgado do ano de 2002, o STF já começava a firmar entendimento de que o limite para se considerar confiscatória uma multa imposta pelo Fisco, é o valor devido em relação ao tributo à ela ligado, entendimento que conforme ementas citadas, mantém-se até os dias atuais.

Ainda, além das multas punitivas até então trabalhadas, insta salientar o entendimento da Corte Suprema, acerca das limitações das multas moratórias, as quais podem ser aplicadas tanto em decorrência em atraso no pagamento de obrigações principais (Tributos), quanto em tratando-se de obrigações acessórias, quando cumpre-se essas em após o prazo determinado em Lei.

Nessa senda, tem-se que o STF, tem entendimento consolidado de que em caso de multas moratórias, visto que embora o Contribuinte tenha atrasado com o cumprimento de suas obrigações, ele as cumpriu, sem causar maior prejuízo ao Erário, devem as multas em comento, serem fixadas num patamar máximo de 20% (vinte por cento), caso contrário, estar-se ia diante de multa com caráter confiscatório. Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. **Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal.** 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.¹²⁶ (grifo nosso)

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. op. cit. 24 de outubro de 2002.

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca da fixação de parâmetros para consideração de multa moratória como confiscatória.** Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 727.872. Monicar Chapeação e Pintura de Veículos Ltda. e União. Relator: Roberto Barroso. 28 de abril de 2015.

Assim, tem-se que atualmente, o único entendimento consolidado no STF acerca das multas punitivas por descumprimento de obrigação acessória, é no sentido de que elas não podem ultrapassar o valor do tributo devido, ao qual estão ligados.

Em relação as multas punitivas isoladas, ainda não há entendimento consolidado, visto que a discussão sobre o ponto encontra-se aguardando julgamento, na forma do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida de nº 640.452.

Outrossim, no que tange as multas moratórias, ou seja, aquelas devidas em razão do atraso no cumprimento da Obrigação Acessória, tem-se que o parâmetro fixado para elas, é no percentual de 20% (vinte por cento), sendo que valores superiores à esse, serão considerados confiscatórios.

Dessa forma, tem-se que a jurisprudência do TRF4 encontra-se em consonância com o entendimento consolidado no STF, no sentido de que somente seria considerada confiscatória a multa por descumprimento de obrigação acessória, cujo valor seja superior a 100% do Tributo ligado a dita obrigação.

4 CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou apurar as nuances do Princípio Constitucional da Vedação ao Confisco, previsto no art. 150, IV, da CF, em especial qual a sua aplicabilidade às multas por descumprimento de Obrigação Tributária Acessória.

Para tanto, a Vedação ao Confisco foi estudado desde sua origem, a fim de apurar o seu surgimento no ordenamento jurídico mundial, bem como o momento em que foi introduzido no âmbito das previsões legislativas brasileiras, apurando-se assim sua evolução e relevância histórica.

Ainda, pesquisou-se acerca de sua conceituação, visto que essa não se mostra clara, verificando-se que tradicionalmente ele pode ser conceituado como ao ingresso do Fisco nos bens particulares do Contribuinte, ou seja, no desfazimento dos bens por parte do Contribuinte em razão de Tributo, ou no caso das Pessoas Jurídicas, na inviabilidade da continuação de suas atividades econômicas.

Apurou-se a diferenciação entre princípios e regras, concluindo-se que no caso em comento, estamos diante de verdadeiro princípio constitucional, o qual não possui normatização objetiva no ordenamento brasileiro.

Realizou-se uma leitura do referido princípio juntamente com as demais previsões da Constituição Federal de 1988, ressaltando-se sua ligação com o direito constitucional a propriedade, bem como com os princípios da capacidade contributiva, do mínimo existencial, da liberdade individual e da proporcionalidade, sendo que através de dita leitura conjunta das previsões Constitucionais, possibilitou uma compreensão mais acentuada do referido princípio.

Apurou-se qual a extensão de aplicação de dito princípio, ou seja, se ele diria respeito a uma espécie tributária me específico ou se estenderia a carga tributária total a que se sujeita o Contribuinte, verificando-se que no Brasil, em razão da ADIN 2.010 –DF, atualmente entende-se que a extensão do referido princípio está ligada a carga tributária total de titularidade de um dos entes Federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), ressalvados os entendimentos diversos.

Analisado de maneira geral o referido princípio, passou-se a um estudo acerca de sua aplicabilidade as multas fiscais, em razão de essas não serem consideradas Tributos, de modo que pela leitura simples do dispositivo constitucional (art. 150, IV), o princípio em comento não se aplicaria as multas.

Verificou-se que a divergência doutrinária sobre o tema, de modo que enquanto alguns doutrinadores entendem pela extensão do princípio as multas fiscais, outros entendem que o dispositivo constitucional é taxativo, não cabendo interpretações diversas.

No entanto, em um primeiro momento, restou definido como possível a aplicação do princípio da Vedação ao Confisco as multas fiscais, em razão do entendimento predominante do Supremo Tribunal Federal nesse sentido.

Posteriormente, buscou-se a definição das obrigações tributárias, analisando-se para tanto o conceito de obrigação, bem como verificou se no âmbito do direito tributário o conceito de obrigação é o mesmo aplicado no Direito eminentemente privado, apurando-se que a principal distinção entre essas, é que as obrigações tributárias são eminentemente *ex leges*, ou seja, derivadas da Lei.

Superada dita questão, passou-se a uma análise das obrigações tributárias acessórias, verificando-se que a previsão dessas deve ser instituída através de legislação tributária, essa compreendida em sentido amplo, em consonância com o exposto no art. 96, do CTN.

Restou definido que as obrigações tributárias acessórias, ao contrário das obrigações acessórias em âmbito civil, mostram-se autônomas em relação ao principal, ou seja, não são necessariamente vinculadas a um Tributo em espécie, fato que acarreta no entendimento de alguns doutrinadores de que o termo acessória não é aplicado corretamente nas obrigações em comento.

Ressaltou-se que embora parte da doutrina entenda que o termo correto a ser utilizado seria deveres instrumentais, no presente estudo seria utilizada a terminologia obrigações acessórias em razão de atribuir-se um custo/valor a essas.

Definiu-se que o fato gerador da obrigação acessória é o próprio dever instituído na legislação tributária. Em conseqüente, analisou-se que em razão da enorme variedade de obrigações tributárias acessórias existentes atualmente, elas geram um ônus ao Contribuinte, que precisa se adaptar as exigências legais, os quais são chamados de Custos de Conformidade a Tributação.

Em decorrência do referido ônus imposto ao contribuinte em decorrência das obrigações acessórias, surgiu o questionamento acerca da aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às referidas obrigações, verificando-se que não há entendimento uníssono da doutrina sobre o tema. No entanto, apurou-se que a

doutrina converge no sentido de que em relação às multas por descumprimento de obrigação acessória aplica-se o princípio da vedação ao confisco.

Ainda, a fim de possibilitar uma análise jurisprudencial detalhada, definiu-se os tipos de multa por descumprimento de obrigação acessória, quais sejam: i) multa moratória; ii) multa punitiva isolada; iii) multa punitiva acompanhada de lançamento de ofício.

Passou-se a uma análise detalhada do entendimento jurisprudencial acerca da aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigação acessória, analisando-se o entendimento dos Tribunais de Justiça Estaduais, dos Tribunais Regionais Federais e do Supremo Tribunal Federal.

Para tanto, realizou-se uma breve diferenciação e análise, acerca dos termos precedente e jurisprudência, a fim de demonstrar a relevância de ditos conceitos, que embora diferentes, se complementam.

Destaca-se que antes de iniciar-se dito estudo, restaram delimitados os parâmetros para pesquisa, bem como esclareceu-se que possível a existência de julgados sobre o tema, que não tenham sido analisados em razão dos parâmetros estipulados, fato que acredita-se não tenha influenciado nos resultados alcançados a seguir expostos.

No âmbito dos Tribunais de Justiça, verificou-se que dos 27 (vinte e sete) existentes no País atualmente, somente oito possuem julgados sobre o tema. Ainda, apurou-se nos referidos Tribunais que possuíam julgados, que ainda atualmente, há entendimentos, mesmo que minoritários, pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Ainda, restou determinado, que a maioria dos Tribunais de Justiça estaduais, seguem em seus julgados o entendimento de que somente se considera confiscatória a multa por descumprimento de obrigação acessória que ultrapasse o valor do tributo devido a que está ligado, cabendo aqui ressaltar, que a base de cálculo em comento é o tributo devido e não, o valor total da operação que deu origem a multa.

No âmbito dos Tribunais Regionais Federais, verificou-se que assim como nos Tribunais de Justiça, ainda há entendimento de que não aplica-se o princípio objeto do presente estudo as multas em comento, verificando-se ainda que quando aplicado o princípio em comento, para apuração do que seria confiscatório é necessária uma análise casuística, ou seja, verificar as questões determinantes de cada caso levado

ao judiciário, ressalvado o entendimento majoritário de que se a multa ultrapassar o percentual de 100% do valor do tributo, será considerada confiscatória.

No estudo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, verificou-se que nesse a jurisprudência é pacífica no que tange a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigações acessórias, bem como que embora entenda-se que necessária a análise casuística do efeito confiscatório do tributo, é possível determinar que em regra, a multa não pode ultrapassar o valor do tributo devido, ou seja, limita-se a 100% desse.

Ainda, em relação as multas moratórias, o percentual adotado é diferente, em relação a essas, o STF entende, que será confiscatória a multa que ultrapassar o percentual de 20% do valor do tributo.

Assim, da referida análise, pode-se chegar a conclusão que o entendimento jurisprudencial brasileiro, encaminha-se para a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento das obrigações acessórias, bem como que em regra, considera-se inegavelmente confiscatória a multa que ultrapassa o valor do tributo a que está ligada, no entanto, percentuais inferiores a 100% do tributo, deverão ser analisados casuisticamente.

Não obstante, insta salientar que as conclusões ora apresentadas, podem vir a sofrer significativa alteração, em razão dos referidos Recursos Extraordinários nº 606.010 e nº 640.452, ambos com repercussão geral reconhecida, pendentes de julgamento e tratando acerca do tema abordado no presente estudo.

Ressalta-se que em relação as multas punitivas isoladas, não foi possível encontrar um parâmetro utilizado pela jurisprudência no caso em comento, de modo que, para tanto, deve-se aguardar o julgamento do Recurso Extraordinário nº 640.452, cujo objeto é justamente a discussão da referida modalidade de multas.

Dessa forma, ressalvado o julgamento dos referidos Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida, tem-se que alcançou-se objetivo a que se propôs nos presente trabalho, em razão das conclusões acima apontadas, embora tenha-se certeza de que não se esgotou o tema em comento.

REFERÊNCIAS

- ALECRIM, Eliza Remédio. **A Obrigação Acessória no Sistema Normativo Brasileiro**. São Paulo: PUC-SP, 2017. 168 p. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2017. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/20531>>. Acesso em: 01 de mai. 2018.
- ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BERTAGNOLLI, Danielle. O Princípio da Capacidade Contributiva Aplicado às Obrigações Tributárias Acessórias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 119. p. 15-30. 2014.
- BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. NASCIMENTO. Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista de Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP**, n. 29, maio/ago. 2002, p. 56 e segs. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000200004>>. Acesso em: 08 de mai. 2018.
- BRASIL. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 de mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 24 de mai. 2018.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 de out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 01 abr. 2018.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 01 abr. 2018.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 31 mar. 2018.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Promulgada em 24 de janeiro de 1967. Com alterações trazidas pelo Ato Institucional nº 14, de 1969. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 31 mar. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 31 mar. 2018.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm >. Acesso em: 31 mar. 2018.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 31 mar. 2018.

BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil**. Promulgada em 25 de março de 1824. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm> Acesso em: 01 de abr. 2018.

BRASIL. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 de dez. 1990. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 13 de mai. 2018

BRASIL. **Lei nº 9.783 de 28 de janeiro de 1999**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 de jan. 1999. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9783.htm>. Acesso em: 17 de abr. 2018.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 168/1989**. Disponível em: <
<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/28858>>. Acesso em: 22 de abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que julgou a existência de caráter confiscatório no disposto nos §§ 2º e 3º, do art. 57, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Estadual do Rio de Janeiro**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551. Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ilmar Galvão. 24 de outubro de 2002. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=551&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 05 de jun. de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão que reconheceu a Repercussão Geral a fim de delimitar se a multa mensal prevista no art. 7º, inciso II, da Lei 10.426 é confiscatória**. Aspro do Brasil Sistemas de Compressão para GNV Ltda. e União. Relator: Marco Aurélio. 10 de dezembro de 2015. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10207610>>.
Acesso em: 04 de jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca da aplicação do princípio a vedação ao confisco as multas.** Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 851.059/RN. União e Espólio de Jordão Monte Varela. Relator: Ministro Roberto Barroso. 01 de março de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10498469>>.
Acesso em: 01 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca da aplicação do princípio a vedação ao confisco as multas.** Recurso Extraordinário nº 91.707/MG. Estado de Minas Gerais e Arcanjo's Decorações LTDA. Relator: Ministro Moreira Alves. 11 de dezembro de 1979. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=185303>>.
Acesso em: 01 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca da fixação de parâmetros para consideração de multa moratória como confiscatória.** Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 727.872. Monicar Chapeação e Pintura de Veículos Ltda. e União. Relator: Roberto Barroso. 28 de abril de 2015. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=727872&classe=Al-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 05 de jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca de entendimento jurisprudencial limitando a multa por descumprimento de obrigação acessória, ao valor da obrigação principal.** Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.058.987. HSBC Bank Brasil S.A. - Banco Múltiplo e Município De Presidente Prudente. Relator: Roberto Barroso. 01 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1058987&classe=ARE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>.
Acesso em: 05 de jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa acerca de entendimento jurisprudencial limitando a multa por descumprimento de obrigação acessória, ao valor da obrigação principal.** Agravo Interno no Recurso Extraordinário com Agravo nº 938.538. Anadarko Exploracao e Producao de Petroleo e Gas Natural Ltda. e Município de Marataizes. Relator: Roberto Barroso. 30 de setembro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+938538%2ENUME%2E%29+OU+%28ARE%2EACMS%2E+ADJ2+938538%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pappc4x>> . Acesso em: 05 de jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa de julgado que não admite recurso especial acerca de caráter confiscatório de multa em razão de para tanto necessitar análise do contexto fático probatório.** Agravo em Recurso Extraordinário 831377. KTM Administração E Engenharia Ltda. e Município de

Alfenas. Relator: Celso de Mello. 16 de dezembro de 2014. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=831377&classe=ARE-AgR&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 05 de jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa reconhecendo a repercussão geral do acerca de qual percentual seria considerado confiscatório em caso de “multa isolada”**. Recurso Extraordinário nº 640.652. Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A - ELETRONORTE e Estado de Rondônia. Relator: Joaquim Barbosa. 06 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1609847>>. Acesso em: 04 de jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Julgamento acerca da interpretação do Princípio do Não Confisco à Luz da Espécie de Multa**. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 727.872 Rio Grande do Sul. Monicar Chapeação e Pintura de Veículos Ltda e União. Relator: Luís Roberto Barroso. 28 de abril de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>. Acesso em: 14 de mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Julgamento da arguição de inconstitucionalidade formal e material da Lei 9.783/99**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2 Distrito Federal. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. 30 de setembro de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Acórdão acerca da aplicação do princípio da vedação ao confisco a multa por descumprimento de obrigação acessória, com a redução de 50% para 20%, em razão do caráter confiscatório do primeiro percentual**. Apelação Cível nº 5596410-79.2009.8.13.0145. Quelps Comercio E Industria De Embalagens Ltda e Estado De Minas Gerais. Relator: Alyrio Ramos. 22 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=1&totalLinhas=3&paginaNumero=1&linhasPorPagina=1&numeroUnico=5596410-79.2009.8.13.0145&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar&>>. Acesso em: 20 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Acórdão que traz a inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas por descumprimento de obrigação acessória e aplicação por descumprimento de obrigação principal**. Apelação Cível nº 0089833-22.2015.8.13.0016. Construtora Contorno Ltda. e Município de Alfenas. Relatora: Alice Birchal. 28 de março de 2017. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=4&totalLinhas=31&paginaNumero=4&linhasPorPagina=1&palavras=efeito%20e%20confiscat%F3rio%20e%20multa%20e%20obriga%E7%E3o%20e%20aces%F3ria&pesquisarPor=ementa&orderByData=1&referenciaLegislativa=Clique%20n>>

a%20lupa%20para%20pesquisar%20as%20refer%EAncias%20cadastradas...&pesquisaPalavras=Pesquisar&>. Acesso em: 20 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de justiça de Minas Gerais. **Ementa de julgado que entendeu pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas por descumprimento de obrigação acessória.** Apelação Cível nº 2586274-44.2012.8.13.0024. Banco Bradesco e Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte. Relator: Versiani Penna. 20 de março de 2014. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=2586274-44.2012.8.13.0024&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>>. Acesso em: 20 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de justiça de Minas Gerais. **Ementa de julgado que entendeu pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas por descumprimento de obrigação acessória.** Apelação Cível nº 2736572-48.2012.8.13.0024. CIA Brasileira de Distribuição e Estado de Minas Gerais. Relator: Bitencourt Marcondes. 09 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=16&totalLinhas=31&paginaNumero=16&linhasPorPagina=1&palavras=efeito%20e%20confiscat%F3rio%20e%20multa%20e%20obriga%E7%E3o%20e%20acess%F3ria&pesquisarPor=ementa&orderByData=1&referenciaLegislativa=Clique%20na%20lupa%20para%20pesquisar%20as%20refer%EAncias%20cadastradas...&pesquisaPalavras=Pesquisar&>>>. Acesso em: 20 de jun. de 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Acórdão acerca da necessidade de verificação casuística da incidência ou não do princípio da vedação ao confisco.** Apelação Cível nº 0500072-28.2012.8.24.0013. Sadia S.A. e Estado de Santa Catarina. Relator: Carlos Adilson Silva. 21 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AADAAN0OEAAV&categoria=acordao_5>. Acesso em: 19 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Ementa do Precedente que determinou a inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas fiscais.** Apelação Cível nº 2006.006035-8. Estado de Santa Catarina e Cooperativa Central Catarinense de Laticínios Ltda CCCL. Relator: Volnei Carlin. 26 de junho de 2006. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAAAAOEA0AAC&categoria=acordao>. Acesso em: 17 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Ementa que reconheceu como não confiscatória multa fixada em 100% do valor do principal.** Apelação Cível nº 0008612-42.2007.8.24.0064. Sell e Cia e Estado de Santa Catarina. Relator: Vera Lúcia Ferreira Copetti. 16 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=efeito%20e%20confiscat%F3rio%20e%20multa%20e%20obriga%E7%E3o%20e%20acess%F3ria&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AADAANro7AAJ&categoria=acordao_5>. Acesso em: 17 de jun. 2018.

Brasil. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Acórdão que decidiu pela inaplicabilidade do princípio da Vedação ao Confisco às multas fiscais.** Apelação nº 0039573-37.2010.8.26.0053. Dismatic Logística e Fazenda do Estado

de São Paulo. Relator: Edson Ferreira. 18 de junho de 2013. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6820508&cdForo=0>>. Acesso em: 17 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Acórdão que refere como confiscatória a multa por descumprimento de obrigação acessória que ultrapasse o valor do tributo devido.** Apelação nº 0600515-90.2013.8.26.0014. Alfredo Fantini Indústria e Comércio Ltda. e Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Antonio Celso Faria. 18 de maio de 2016. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9448914&cdForo=0>>. Acesso em: 17 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ementa de acórdão que reduziu a multa de 100% para 50% do valor do Tributo, por reconhecer seu efeito confiscatório.** Apelação nº 0007209-75.2011.8.26.0053. Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV e Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Edson Ferreira. 09 de abril de 2014. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7497475&cdForo=0>>. Acesso em: 17 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Ementa de julgado que modificou a base de cálculo da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, visto que a utilizada, acarretava em valor superior ao imposto devido e, assim em efeito confiscatório.** Apelação nº 4008148-93.2013.8.26.0577. Fazenda do Estado de São Paulo e Delluz Indústria de Luminárias Ltda. Relator: José Maria Câmara Junior. 12 de dezembro de 2016. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=10180875&cdForo=0>>. Acesso em: 17 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Tocantins. **Acórdão acerca dos fatores a configurar confiscatória multa imposta em razão do descumprimento de obrigação acessória.** Apelação Cível nº 0016446-95.2016.827.0000. L. J. Distribuidora de Bebidas Ltda. e Estado de Tocantins. Relator: Jacqueline Adorno. 11 de maio de 2018. Disponível em: <<http://jurisprudencia.tjto.jus.br/documento?uuid=6730a8c3c20628df6fe03329c603ea48&options=%23page%3D1>>. Acesso em: 17 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul. **Acórdão acerca da redução de multa por descumprimento de obrigação acessória de 150% sob o valor do tributo para 100%.** Apelação 0011424-17.2009.8.12.0001. Petrobras e Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Sideni Soncini Pimentel. 10 de agosto de 2017. Disponível em: <https://www.tjms.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=701959&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_e9ef0cbd8a194ea3b7f1e2e1baba0633&g-recaptcha-response=03ACgFB9tddxRxdmsAgjl9b4kqZGdLeVNPoJ6JQxscwzWmbpMupvwxdk81zcZlvjN38RuLTWSSaNNlv1waKgXCFqxPKMEK0FqxnsVSmxShepH7I2ADzAH-QRzoNviYJ8DoF_3Hb2Rb5wHy31Y69l8QW1oXZAvaeGtNSbt5R2Rvtvv8v73IH2Z8YSgzhE_Rlz-ioWa5l-PenGgL_ZedZZxsQweTtnnTXAqD5hCvR3N6utmNNI6TxYQeIHbchG_2MGv8MWfR>

kq97vkRoLOP24MjUnYzUxSs1XQPHizC_hLSivxGiSUp75bxsDmwE5GjEgCzkwEY-UkzMutBOgWn8DZ-8BclMltgoX2hgtvckSRbyMZudErq-OSJRMlx2EGZw9dLXDsnSGoMIDGBZ-YXRGI4aR-Czb7ctyZvHWAEAE8xrATq7POd3-MIUuRnWfwFEe2AK-a7dXqSjLC7gj>. Acesso em: 16 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Pará. **Acórdão acerca da inconstitucionalidade da multa prevista no art. 78, I, “i” da Lei Estadual nº 5.530/89.** Incidente de Inconstitucionalidade n.º 2008.3.005.369-7. Transpep Transportes Ltda. Relator: Gleide Pereira de Moura. 22 de maio de 2013. Disponível em: < http://gsa-index.tjpa.jus.br/consultas/search?q=cache:KUPOL-PboYUJ:177.125.100.71/acordao/20130413837612+efeito+e+confiscat%C3%B3rio+e+multa+e+obriga%C3%A7%C3%A3o+e+acess%C3%B3ria+inmeta:tipo_documento%3DAC%C3%93RD%C3%83O&site=jurisprudencia&ie=UTF-8&client=consultas&proxystylesheet=consultas&lr=lang_pt&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 16 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Pará. **Acórdão que reduziu multa por descumprimento de obrigação acessória de 100% para 60% da obrigação principal.** Apelação nº 2007.3.000524-3. Banco Santander Brasil S.A e Município de Belém. Relatora: Luzia Nadja Guimarães Nascimento. 02 de setembro de 2010. Disponível em: < http://gsa-index.tjpa.jus.br/consultas/search?q=cache:Fle4AVzDzDsJ:177.125.100.71/acordao/20100263777304+efeito+e+confiscat%C3%B3rio+e+multa+e+obriga%C3%A7%C3%A3o+e+acess%C3%B3ria+inmeta:tipo_documento%3DAC%C3%93RD%C3%83O&site=jurisprudencia&ie=UTF-8&client=consultas&proxystylesheet=consultas&lr=lang_pt&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 16 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte. **Acórdão limitando como parâmetro para multas confiscatórias por descumprimento de obrigação acessória o percentual de 100% da obrigação principal.** Apelação Cível nº 2008.009543-6. Município de Natal e COSERN – Companhia Energética do Rio Grande do Norte. Relator: Virgílio Macêdo Jr. 14 de novembro de 2017. Disponível em: <<http://esaj.tjrn.jus.br/cjosg/pcjoDecisao.jsp?OrdemCodigo=4&tpClasse=J>>. Acesso em: 16 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte. **Acórdão limitando como parâmetro para multas confiscatórias por descumprimento de obrigação acessória o percentual de 100% da obrigação principal.** Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 2016.010683-7/0001.01. CONSIDER – Construção e Incorporação Ltda. e Município de Natal. Relator: Amaury Moura Sobrinho. 22 de agosto de 2017. Disponível em: <<http://esaj.tjrn.jus.br/cjosg/pcjoDecisao.jsp?OrdemCodigo=7&tpClasse=J>>. Acesso em: 16 de junho de 2018.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão que considerou confiscatória a multa de 120% sob o valor do principal, reduzindo-a para 100%.** Apelação Cível nº 7006994510. Estado do Rio Grande do Sul e Importadora e Exportadora de Cereais S.A. Relator: Laura Louzada Jaccottet. 28 de setembro de

2016. Disponível em: <
http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70069945103%26num_processo%3D70069945103%26codEmenta%3D6974538+efeito+e+confiscat%C3%B3rio+e+multa+e+obriga%C3%A7%C3%A3o+e+access%C3%B3ria++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70069945103&comarca=Comarca%20de%20Lajeado&dtJulg=28/09/2016&relator=Laura%20Louzada%20Jaccottet&aba=juris>. Acesso em 17 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Ementa acerca da inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas.** Apelação Cível nº 2000.34.00.020517-1/DF. Viacao Aerea Riograndense - VARIG S/A e Fazenda Nacional. Relator: Clodomir Sebastiao Reis. 29 de junho de 2012. Disponível em: <
<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=204914820004013400>>. Acesso em: 02 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Ementa aplicando o princípio da vedação ao confisco para redução de multa. Apelação Cível nº 2004.38.00.027101-4/MG. Telefonica Brasil S.A. e Fazenda Nacional. Relator: Marcos Augusto De Sousa. 08 de outubro de 2013. Disponível em: <
<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=269741920044013800>>. Acesso em: 02 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Ementa acerca da inaplicabilidade do Princípio da Vedação ao Confisco às Multas.** Agravo de Instrumento nº 2016.00.00.008786-4. Centro Educacional Filadelfia Ltda. e Caixa Econômica Federal – CEF. Relator: Luiz Antonio Soares. 12 de dezembro de 2016. Disponível em: <
http://www10.trf2.jus.br/consultas/?movimento=cache&q=cache:vp6jZz5pxt4J:ementas.trf2.jus.br/apollo/databucket/idx%3Fprocesso%3D201600000087864%26coddoc%3D581961%26datapublic%3D2016-12-15%26pagdj%3D753/811+VEDA%C3%87%C3%83O+E+CONFISCO+E+MULTA+E+OBRIGA%C3%87%C3%83O+E+ACESS%C3%93RIA+inmeta:gsaentity_BASE%3DEmentas&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 03 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Ementa de acórdão que entende pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas por descumprimento de obrigação acessória.** Apelação Cível nº 0011205-80.2000.4.03.9999/SP. Ind. e Com. de Moveis A B Pereira Ltda e União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Cotrim Guimarães. 31 de agosto de 2010. Disponível em: <
<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/682653>>. Acesso em: 26 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Ementa que fixou como confiscatórias, multas fixadas em percentuais superiores a 50% do valor da**

obrigação. Apelação Cível nº 0303454-59.1996.4.03.6102/SP. COML/Farmacêutica Lev Drogas Ltda e União Federal. Relatora: Consuelo Yoshida. 08 de janeiro de 2009. Disponível em: < <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=14>>. Acesso em: 03 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Ementa utilizando precedente do STF para fixação de caráter confiscatório de multa.** Embargos de Declaração em Apelação/Remessa Necessária nº 0008193-03.2009.4.03.6100/SP. União Federal e Editora Bookmark Ltda. Relatora: Mônica Nobre. 06 de julho de 2016. Disponível em: < <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5287515>>. Acesso em: 03 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Acórdão acerca da limitação para caráter confiscatório de multa em percentual acima de 100% do valor do tributo.** Apelação/Reexame Necessário nº 2000.71.07.003330-8/RS. União Federal e Neli Kingeski Galimbert. Relator: Joel Ilan Paciornik. 07 de outubro de 2009. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3087985&termosPesquisados=dmVkYWNhbyBjb25maXNjbyBtdWx0YSBvYnJpZ2FjYW8gYWNlc3Nvcmlh>. Acesso em: 004 de jun. 2018

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Acórdão acerca da limitação para caráter confiscatório de multa em percentual acima de 100% do valor do tributo.** Apelação/Reexame Necessário nº 2001.71.07.003043-9/RS. Neli Kingeski Galimberti e União Federal. Relator: Joel Ilan Paciornik. 07 de outubro de 2009. Disponível em: Acesso em:< https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3062455&termosPesquisados=dmVkYWNhbyBjb25maXNjbyBtdWx0YSBvYnJpZ2FjYW8gYWNlc3Nvcmlh>. 04 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Acórdão acerca da limitação para caráter confiscatório de multa em percentual acima de 100% do valor do tributo.** Apelação Cível nº 5000549-48.2016.4.04.7005/PR. Eucatur Empresa União Cascavel de Transportes e Turismo Ltda. e União – Fazenda Nacional. Relator: Jorge Antonio Maurique. 05 de abril de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8881500&termosPesquisados=IHZIZGFjYW8gY29uZmlzY28gbXVsdGEgb2JyaWdhY2FvIGFjZXNzb3JpYSA=>>. Acesso em: 04 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Acórdão que delimita que multa fixada em 150% do valor do tributo devido não se mostra confiscatória diante da sonegação.** Apelação Cível nº 5000552-74.2010.404.7114/RS. Rosalino Moresco e União – Fazenda Nacional. Relator: Ivori Luis da Silva Scheffer. 26 de fevereiro de 2014. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6465658&termosPesquisados=dmVkYWNhbyBjb25maXNjbyBtdWx0YSBvYnJpZ2FjYW8gYWNlc3Nvcmlh>. Acesso em: 04 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Ementa acerca da impossibilidade do Poder Judiciário Limitar as Multas.** Apelação Cível nº 1999.71.10.008850-8. Granja Mangueira Agro Pecuaria SA e Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Wellington Mendes de Almeida. 27 de julho de 2005. Disponível em: <
https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=199971100088508&dataPublicacao=27/07/2005>. Acesso em: 31 de mai. 2018

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Ementa do Precedente que Fixou como parâmetro para considerar uma multa confiscatória o percentual de 100% sobre o valor do tributo devido.** Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 2000.04.01.063415-0/RS. Gradany do Brasil S/A Compensados e Moveis e Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator para Acórdão: Néfi Cordeiro. 22 de março de 2017. Disponível em <
https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1660226&hash=f977da374c57fba3969ffd1cba4380f4>. Acesso em: 03 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Acórdão acerca da inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas.** Apelação Cível nº 575776/PB. F S Vasconcelos e Cia Ltda e Fazenda Nacional. Relator: Leonardo Carvalho. Disponível em:<
<http://www5.trf5.jus.br/processo/00049820220124058200>>. Acesso em: 04 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Ementa de acórdão que traz o entendimento de aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco às Multas por descumprimento de Obrigação Acessória.** Apelação nº 0800275-72.2014.4.05.8204. Lima Producoes Artisticas Ltda – ME e Fazenda Nacional. Relator: Rubens de Mendonça Canuto. 17 de fevereiro de 2017. Disponível em: <
<https://pje.trf5.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/listView.shtm?signedIdProcessoTrf=d252a3eb567ba19e7fba7f3af0857a66>>. Acesso em: 04 de jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Ementa do Precedente que fixou a inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco as multas.** Apelação Cível nº 335914/PB. Roberto Ney Santos Batista e Fazenda Nacional. Relator: Francisco Barros Dias. 07 de julho de 2009. Disponível em: <
<http://www5.trf5.jus.br/processo/200282000021642>>. Acesso em: 04 de jun. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários a Constituição de 1988: Sistema Tributário.** 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**: De acordo com a Constituição de 1988. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

DENARI, Zelmo. Obrigação Tributária. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**. v. 9. p. 541-562. 2014. Disponível em: <> Acesso em: 22 de abr. 2018

DIDIER JR., Fredie. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. Vol. 2. 12 ed. Salvador: Jus Podivm, 2016.

FERRAZZO, Cristiano José. **Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro**. Porto Alegre: UFRGS, 2006. 111 p. Dissertação (Pós-Graduação) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/8044>>. Acesso em: 22 de abr. 2018.

KUNZLER, Ivo J. **Justiça Tributária e os Limites do Poder de Tributar**: Entre o dever de pagar e o confisco, que se tenha um tributo democraticamente (re)construído. Novo Hamburgo: Business & Law – Iblisa – Publisher, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MEXICO. **Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos**. Promulgada em 05 de fevereiro de 1917. Disponível em: <http://www.oas.org/juridico/Mla/sp/mex/sp_mex-int-text-const.pdf>. Acesso em: 17 de abr. 2018.

PARAGUAI. **Constitución dela República Del Paraguay**. Promulgada em 20 de junho de 1992. Disponível em: <https://www.oas.org/juridico/mla/sp/pry/sp_pry-int-text-const.pdf>. Acesso em: 15 de abr. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: Completo.8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788547217150/pageid/0>>. Acesso em: 03 de abr. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: PUC/SP, 2009. 209 p. Dissertação (Mestrado) – Pós-Graduação em Direito, Área de Direito do Estado, Subárea Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8804>>. Acesso em: 29 de abr. 2018.

SABBAG, Eduardo. Coleção Saberes do Direito. **Direito Tributário I**. São Paulo: Saraiva, 2012. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502177406/cfi/0>>. Acesso em: 03 de abr. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: SLAIBI FILHO, Nagib;

GOMES, Priscila Pereira Vasques. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. Disponível em:

<[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530972592/epubcfi/6/2\[;vnd.vst.idref=html01\]!/4/2/2@0:0.00](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788530972592/epubcfi/6/2[;vnd.vst.idref=html01]!/4/2/2@0:0.00)>. Acesso em: 31 de mar. 2018.

STEINBRUCH, Fernando. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário Brasileiro**. Canoas: Ulbra, 2008. 114 p. Dissertação (Mestrado) - Programa de Mestrado em Direito da Universidade Luterana do Brasil, Universidade Luterana do Brasil, Canoas, 2008. Disponível em:

<<https://servicos.ulbra.br/BIBLIO/PPGDIRM081.pdf>>. Acesso em: 22 de abr. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. vol. III. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.