

# O princípio da vedação ao confisco e as multas tributárias na atual jurisprudência do STF

## Michelle Camini Mickelberg

Juíza Federal. Mestranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Especialista em Direito Público pela Universidade Anhanguera – UNIDERP. Bacharel em direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

**RESUMO:** O presente trabalho trata dos parâmetros utilizados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quando da análise da aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias. O estudo aborda, ainda, os principais aspectos que envolvem a previsão de tal princípio na Constituição da República de 1988, bem como a sua relação com as sanções tributárias.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributário. Confisco. Multa. Sanção. Jurisprudência. STF.

**SUMÁRIO:** 1. Considerações iniciais. 2. A vedação ao confisco na Constituição da República de 1988. 3. As multas tributárias e a vedação ao confisco. 4. A jurisprudência atual do STF. 5. Considerações finais. Referências.

## 1. Considerações iniciais

**A**s questões que envolvem a aplicação da cláusula constitucional de vedação ao confisco são sempre muito interessantes e, ao mesmo tempo, inquietantes, dada a ausência de contornos seguros acerca desse princípio. Como as controvérsias não são poucas, nos centraremos na aplicabilidade do não confisco às sanções tributárias e nos fundamentos utilizados pelo Supremo Tri-

bunal Federal (STF) para redução de multas consideradas excessivas.

Inicialmente, teceremos algumas considerações sobre o princípio da vedação ao confisco na Constituição da República de 1988 (CR/88). Após, passaremos à análise das sanções administrativas tributárias e da sua relação com a norma constitucional que proíbe o confisco. Finalmente, nos debruçaremos sobre a jurisprudência do STF, a fim de dissecar os principais argumentos utilizados

pela Corte para reconhecer ou afastar a natureza confiscatória das multas tributárias e seu acerto à luz dos critérios que informam o direito sancionatório, antes estabelecidos.

## 2. A vedação ao confisco na Constituição da República de 1988

A vedação expressa à instituição de tributo com efeito de confisco vem insculpida, na CR/88, nas limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150, IV), constituindo um direito individual dos contribuintes. As constituições anteriores não continham tal previsão; a Constituição de 1934, embora não se utilizasse do vocábulo *confisco*, determinava, em seu artigo 185, que “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”.

Nada obstante a ausência de previsão expressa, parte da doutrina já entendia, antes do advento da CR/88, serem proibidos tributos confiscatórios, em decorrência da vedação genérica às penas de confisco (art. 153, § 11, da EC 01/1969) e da garantia do direito de propriedade (art. 153, § 22, da EC 01/1969). Aliomar Baleeiro já assinalava que referidos dispositivos constitucionais protegem o confisco tributário, na medida em que um tributo que absorvesse todo o patrimônio do contribuinte ou destruísse a empresa seria incompatível com a graduação do tributo pela capacidade econômica do contribuinte, preconizada pelo texto constitucional.<sup>1</sup>

Em que pese a vedação ao confisco seja extraível do direito de propriedade e da livre iniciativa, não se pode negar que a sua previsão explícita reforça a sua imperatividade e amplia o seu alcance ao vedar não apenas o confisco em si, mas qualquer tributação que acarrete tal efeito.<sup>2</sup>



O texto constitucional atual se refere ao termo *confisco* apenas no citado artigo 150, IV, relativo às limitações constitucionais ao poder de tributar. Todavia, a proibição genérica ao confisco se extrai do próprio direito de propriedade, garantido pelo artigo 5º, XXII, da CR/88 e conformado pela sua função social. De outro lado, a *pena* de perda de bens está permitida no inciso XLVI do aludido artigo 5º.

No direito alienígena, percebe-se que o confisco/perda de bens está ligado, em regra, ao direito penal e aduaneiro, como consequência de determinado crime ou da introdução irregular de bens e mercadorias no país.<sup>3</sup> Daí exsurge a natural distinção entre confisco e tributo: suas finalidades.

A doutrina diverge se a norma que veda a tributação com efeito de confisco seria um valor, um princípio ou um limite objetivo.

O professor Paulo de Barros Carvalho distingue os princípios em valores e limites objetivos. Os primeiros se caracterizam por sua incomensurabilidade, historicidade e indefinibilidade, dentre outras características. De outro lado, os segundos são identificados de forma plena e imediata e visam justamente

1 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 902.

2 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 40-41.

3 FERREIRA, Jean Marcos. *Confisco e perda de bens no direito brasileiro*. Campo Grande: Gibim, 2000, p. 46-61.

à realização dos valores constitucionais, tais como os princípios da anterioridade e da irretroatividade.<sup>4</sup> A vantagem dos limites objetivos está no afastamento da subjetividade que envolve os valores, possibilitando um controle de cumprimento típico de uma regra.

Fabio Brun Goldschmidt defende que a vedação ao confisco, tal como posta no texto constitucional, deveria ser vista como um instrumento (limite objetivo) de proteção do direito de propriedade (valor). Conclui o autor, porém, que a determinação de um tributo como confiscatório, em nosso ordenamento, está longe de ser objetiva, de modo que não resta outra saída a não ser encará-lo como valor em si mesmo, no estágio atual.<sup>5</sup>

Para Renato Lopes Becho, o confisco integra a dimensão ética dos valores, sendo uma medida de justiça e liberdade.<sup>6</sup>

A instituição do tributo se fundamenta na solidariedade entre os membros de uma comunidade, necessária para a consecução do bem comum. Por essa razão, o Código Tributário Nacional (CTN), em perfeita harmonia com essa noção, definiu o tributo como prestação pecuniária que *não constitui sanção de ato ilícito*. O tributo não tem a função de apenas o contribuinte, uma vez que é dever desse colaborar financeiramente para a implementação dos fins estatais expostos na Constituição. Conforme ensina Luciano Amaro, “o tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva”.<sup>7</sup>

O professor Estevão Horvath destaca que, se a tributação for inconstitucional, seu

efeito será inevitavelmente confiscatório.<sup>8</sup> Isso porque, inexistindo fundamento constitucional na imposição de prestação pecuniária pelo Estado, ou seja, não se tratando de uma tributação regularmente consentida pelos contribuintes por meio da observância das normas constitucionais, a arrecadação de parcela do seu patrimônio é sentida como pena, porque injusta.

Pois bem. A conexão entre tributo e confisco se estabelece justamente em razão de suas finalidades distintas: se o tributo não constitui pena, não pode o legislador apenar o contribuinte por meio da roupagem de tributo. A vedação constitucional ao confisco tributário visa justamente a evitar que a célebre frase do *Chief Justice Marshall* (o poder de tributar envolve também o poder de destruir) torne-se verdadeira. Ademais, “impede que se atinja o mesmo objetivo dos déspotas, o confisco, utilizando uma ferramenta necessária para o Estado Democrático de Direito: o tributo”.<sup>9</sup>

É de se ver que tanto o confisco quanto o tributo acarretam, em alguma medida, a transferência do patrimônio do indivíduo para o Estado. Por essa razão, o constituinte de 1988 vedou que o tributo fosse instituído com *efeito* de confisco, ou seja, não importa que não seja denominado ou que não tenha a mesma finalidade, o efeito não pode ser o mesmo. Questiona-se, porém, qual seria exatamente o mencionado *efeito de confisco*?

O professor Renato Lopes Becho conceitua o confisco tributário “como a transferência total ou de parcela exagerada e insuportável do bem objeto da tributação, da propriedade do contribuinte para o Estado”.<sup>10</sup> O autor esclarece, porém, que o aludido *efeito confiscatório* é um conceito indeterminado, exigindo um esforço interpretativo na tentativa de que seus contornos sejam mais ou

4 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 161-164.

5 GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O princípio do não-confisco como valor e como limite objetivo. *Revista de Direito Tributário*, n. 77, 2002, p. 182-184.

6 BECHO, Renato Lopes. *Filosofia no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 421.

7 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 39.

8 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 50.

9 BECHO, Renato Lopes. *Filosofia no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 430.

10 *Idem*, p. 412-413.

menos delimitados pelo intérprete.

A dificuldade de definição da extensão e dos exatos contornos do tributo com efeito confiscatório não esvazia, contudo, a norma constitucional. A delimitação do efeito confiscatório há de ocorrer no caso concreto, sendo certo que, nas hipóteses que constituam casos extremos, não haverá maiores dificuldades em se afirmar a ocorrência ou não de violação à norma do artigo 150, IV, da CR/88. O maior desafio reside, sem dúvida, na denominada zona cinzenta ou limítrofe. Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho:

A intuição, que sabemos ser poderoso instrumento cognoscitivo, indica-nos alguns casos flagrantes. Todavia, não oferece diretriz segura. Terreno fecundo para facilitar a identificação temos nos tributos que gravam a propriedade imobiliária e mesmo a titularidade de bens móveis com características de durabilidade, em que a incidência acontece periodicamente, caindo de maneira sistemática para suscitar novas relações tributárias. [...] De evidência que qualquer excesso impositivo acarretará em cada um de nós a sensação de confisco. Porém, o difícil é detectarmos os limites. Haverá sempre uma zona nebulosa, dentro da qual as soluções resvalarão para o subjetivismo.<sup>11</sup>

Nada obstante, entendemos que não seria sequer recomendável que o constituinte de 1988 tivesse delimitado o seu conceito ou estabelecido um limite específico, como fez a carta constitucional de 1934, tendo em vista que, a depender da manifestação de riqueza tributada e da espécie de tributo, o percentual dito confiscatório não necessariamente será o mesmo.<sup>12</sup> Nesse contexto, o juízo jurídico do caráter confiscatório de determinada exação

somente poderá ser exercido após o conhecimento do conteúdo da lei que a institui.<sup>13</sup>

Veja-se, por exemplo, os casos de tributação extrafiscal, cuja finalidade estatal predominante não é arrecadatória, mas busca desestimular determinado comportamento do contribuinte. Parece-nos claro que, nessas hipóteses, a interpretação relativa ao efeito de confisco será mais elástica,<sup>14</sup> uma vez que a apropriação do patrimônio do cidadão reside, em tese, em uma finalidade de cunho constitucional.

Feitas essas breves considerações sobre o confisco em matéria tributária, passaremos às sanções administrativas nesse ramo do direito e como se relacionam com o princípio constitucional em debate.

### 3. As multas tributárias e a vedação ao confisco

A sanção externa e institucionalizada diferencia a norma jurídica de outras normas, de modo que, “para que haja direito, é necessário que haja, em maior ou menor grau, uma organização, isto é, um completo sistema normativo”.<sup>15</sup> Partindo dessa premissa, dividem-se as normas jurídicas em normas primárias e secundárias:<sup>16</sup> a norma primária prescreve uma conduta permitida, obrigatória ou proibida (modais deônticos); a norma secundária, por sua vez, é a norma sancionatória por excelência, prescrevendo

11 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 177-178.

12 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Confisco, mínimo existencial e isonomia. In: ARAÚJO E MENDONÇA, Maria Lirida Calou de. *Direito constitucional tributário contemporâneo*. Florianópolis: Conceito, 2013, p. 199.

13 BECHO, Renato Lopes. *Filosofia no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 418-419.

14 HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 91.

15 BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011, p. 43.

16 Estamos com Paulo de Barros Carvalho quando ensina que a norma jurídica é uma só, formada pelas normas primária e secundária, uma vez que não existe norma jurídica sem sanção. A norma de conduta é apenas um enunciado prescritivo, que precisa se unir à norma sancionadora, para compor a norma jurídica em seu sentido completo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 190-194)

que, em caso de descumprimento da norma primária (ilícito), haverá a intervenção do Estado-Juiz, que forçará o seu cumprimento através da coação.<sup>17</sup>

Nada obstante, dita sanção, objeto da norma secundária, não se confunde com as sanções aplicadas pelo Estado-Administração, as quais complementam a norma primária e são objeto do direito sancionatório, denominadas normas primárias sancionadoras.<sup>18</sup> Conforme ensina Eurico Marcos Diniz De Santi, nas normas primárias se estabelecem as relações de direito material e, nas secundárias, as relações de direito formal (processual, adjetivo) e que incluem necessariamente a intervenção do Estado-Juiz.<sup>19</sup>

O estudo do direito sancionatório em âmbito tributário ainda é bastante embrionário, não possuindo uma teoria própria. As infrações administrativas, gênero na qual se incluem as tributárias, dizem respeito à violação de uma norma primária cujo conteúdo esteja relacionado ao campo de incidência material e formal do direito administrativo em sentido amplo. A norma primária sancionadora tem como antecedente a infração à referida norma primária prescritora de condutas e, como consequente, a imposição de um castigo ao sujeito passivo.

O CTN possui poucas disposições acerca das sanções em âmbito tributário. No artigo 97, V,<sup>20</sup> explicita a aplicação do princípio da legalidade tributária também em matéria de infrações; no artigo 106, II, “a” e “c”,<sup>21</sup> resta evidenciado o influxo dos princípios típicos do direito penal no direito sancionatório, na medida em que prevista a retroatividade da lei que deixa de definir o ato como infração (espécie de *abolitio criminis*) e da lei mais benigna (que comina penalidade menos severa para o mesmo ato).

Não podemos deixar de mencionar, ainda, a controvertida norma do artigo 136 do CTN, consoante a qual “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Tal dispositivo legal gera uma série de incertezas acerca da natureza da responsabilidade tributária, cujo aprofundamento refoge ao escopo do presente trabalho.

Na esfera federal, a Lei nº 9.430/1996 dispõe, no artigo 44 e seguintes, sobre as multas no lançamento de ofício e, no artigo 61, sobre a multa de mora. Nesse ponto, é importante destacar que o legislador não se mostrou criterioso, uma vez que não classificou de modo didático as diferentes espécies de multas; coube à doutrina diferenciá-las e nominá-las.

Além disso, entendemos também que pecou o legislador ao não estabelecer critérios de graduação das multas de acordo com especificidades das condutas praticadas; a fixação genérica de percentuais acaba por punir do mesmo modo ações dos contribuintes com

17 Kelsen outorga tamanha importância à sanção que erige a norma sancionatória à categoria de norma primária, denominando norma secundária a prescritora de condutas, destinada a evidenciar o comando contido na norma primária. Entretanto, o jusfilósofo inverte seu conceito, em Teoria Geral das Normas, admitindo como norma primária efetivamente a que prescreve uma conduta permitida, proibida ou obrigatória. (apud SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 43-44)

18 Aurora Tomazini de Carvalho formula classificação própria, denominando norma primária derivada punitiva a que denominamos norma primária sancionadora, destacando que a hipótese constitui um descumprimento de condutas previstas na norma precedente e o consequente, a implicação de uma relação jurídica que consubstancia um castigo para o sujeito passivo. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito penal tributário* (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 76)

19 SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38.

20 “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; [...]”.

21 “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; [...] ; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

níveis de gravidade absolutamente distintos.

Entender as diferentes espécies de multas previstas em nosso ordenamento pátrio se mostra essencial para uma melhor compreensão de como vem sendo aplicado o princípio da vedação ao confisco nessa seara. Passamos, então, a sucintos apontamentos a esse respeito, direcionando nosso enfoque para as multas aplicadas na esfera federal.

A doutrina divide as multas tributárias, em regra, em (i) multa de mora, (ii) multa de ofício, (iii) multa agravada, (iv) multa qualificada e (v) multa isolada, embora, como já antes referido, a legislação não mencione quaisquer desses termos.

A multa de mora incide diante do não pagamento do tributo na data de vencimento, instaurando-se a relação jurídica sancionatória entre o particular e o Fisco em virtude do atraso no cumprimento da obrigação tributária.<sup>22</sup> Nessa espécie de sanção, é possível concluir que *predomina* o caráter indenizatório da multa, com a função precípua de compensar o Poder Público por ter recebido a destempero o montante devido.<sup>23</sup> Não se pode perder de vista, contudo, que toda sanção encerra em si mesma uma nota punitiva, possuindo um caráter repressivo e preventivo de condutas contrárias ao ordenamento jurídico. Por essa razão, entendemos que não se afigura correto afirmar, de modo genérico, que a multa de mora não ostenta caráter punitivo.<sup>24</sup>

A multa de ofício possui tal nomenclatura em alusão ao procedimento administrativo de lançamento de ofício e sua incidência está relacionada à ausência de pagamento do tributo até o início da ação fiscal. Está prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996,<sup>25</sup> no

patamar de 75% sobre o valor inadimplido, envolvendo ausência de pagamento, ausência de declaração ou declaração inexata. É de se notar que é suficiente que haja apenas a falta de recolhimento do tributo, ainda que tenha havido regular declaração ao Fisco, para que a multa incida em referido patamar.

Por sua vez, as multas agravada e qualificada são, na verdade, subespécies da multa de ofício, na medida em que também são aplicadas pelo Fisco nesse tipo de lançamento.

A multa qualificada visa a punir de modo mais severo as condutas, descritas na Lei nº 4.502/1964, de fraude,<sup>26</sup> conluio<sup>27</sup> e/ou sonegação<sup>28</sup> e que, em regra, correspondem, também, a infrações penais tipificadas na Lei nº 8.137/1990. Assim, dada a gravidade das condutas, elevou o legislador o patamar da multa de ofício de 75% para 150% (artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996).<sup>29</sup>

A multa agravada encontra previsão no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996,<sup>30</sup>

---

a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

26 “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

27 “Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

28 “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

29 “Art. 44. [...] § 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

30 “Art. 44. [...] § 2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do *caput* e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: I - prestar esclarecimentos; II - apresentar os arquivos ou

22 PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 268.

23 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 499.

24 Nesse sentido, o enunciado sumular do STF nº 565, o qual dispõe que “a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”.

25 “Art. 44. [...] I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre



e, na verdade, prevê o aumento em 50% das multas de ofício (75%) e qualificada (150%) em hipóteses que o sujeito passivo dificulta a atuação fazendária após o início do procedimento de fiscalização, deixando de prestar esclarecimentos ou de apresentar documentos e arquivos solicitados.

Por derradeiro, a multa isolada é aquela aplicada sem o lançamento conjunto de tributo devido; portanto, em regra, diz respeito ao descumprimento dos chamados deveres instrumentais (obrigações acessórias). Citamos, como exemplo, a multa do artigo 44, II, “a” e “b”, da Lei nº 9.430/1996,<sup>31</sup> cuja norma tem

sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

31 “Art. 44. [...] II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

como hipótese o descumprimento do dever de adiantar o pagamento do imposto sobre a renda quando percebidos ganhos no exterior por pessoa física e por pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, ainda que, no ajuste, não seja apurado imposto a pagar.

Nesse contexto, podemos perceber que as diferentes espécies de multas possuem, no antecedente da sua regra matriz, hipóteses distintas, cujos níveis de gravidade da violação ao ordenamento jurídico são também diversos. Na esfera administrativa, assim como no direito penal, o direito punitivo deve observar uma estrita proporcionalidade entre a conduta violadora do bem jurídico protegido e a sanção a ser aplicada.

Entendemos, porém, que o legislador deveria ter explorado mais as particularidades das condutas ilícitas praticadas pelos sujeitos passivos, de modo a permitir uma melhor graduação da sanção aplicada, dentro de cada espécie de multa. Não se pode negar, contudo, que os patamares das sanções pecuniárias estabelecidos pelo legislador, como visto acima, estão pautados por um critério de proporcionalidade com a gravidade da infração praticada.

Por essa razão, entendemos que não cabe falar em aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias. Os critérios que orientam o legislador na fixação de uma sanção, cuja natureza é precipuamente punitiva, não possuem correlação com aqueles que embasam o estabelecimento de um tributo, que, justamente, não pode ter natureza de pena.

Assim, a nosso ver, não se trata apenas de uma interpretação pretensamente literal do dispositivo constitucional, que veda a utilização de *tributo* com efeito de confisco. A norma do artigo 150, IV, da CR/88 possui uma razão de ser fundada na necessidade de se evitar que o legislador possa utilizar a tributação, exigência da nossa sociedade, como meio para se apropriar do patrimônio dos particulares.

De outro lado, as sanções administrativas, a exemplo das criminais, devem observar um juízo de proporcionalidade, pois, nesse aspecto, o risco é o legislador estabelecer punições que não possuam correlação com a gravidade dos ilícitos praticados. Também não se pode perder de vista a função preventiva que o direito sancionatório exerce, visando a desincentivar as condutas contrárias ao direito.

Tais premissas serão de extrema importância para a análise dos fundamentos utilizados nos julgados do STF sobre a matéria, à qual passamos a seguir.

#### 4. A jurisprudência atual do STF

O debate concernente à possibilidade de redução de multas tributárias consideradas excessivas não é novo. Conforme Marciano Seabra de Godoi, o acórdão mais antigo por ele encontrado sobre o tema é de 1966, Recurso Extraordinário 57.904/SP,<sup>32</sup> em que o STF manteve a decisão judicial que reduziu o valor da multa tributária por reputá-la *desproporcional*.<sup>33</sup>

Iremos nos ater, contudo, a alguns julgados posteriores à CR/88, a fim de melhor delimitar nossa análise das razões de decidir do STF em confronto com as noções antes expostas, ainda que de forma breve, sobre o princípio da vedação ao confisco e as sanções tributárias.

Destacamos que o STF, na maior parte das vezes, tem utilizado, no âmbito das multas tributárias, a expressão *confiscatório* praticamente como sinônimo de *desproporcional*;<sup>34</sup>

reduz-se, assim, a nosso ver, a diferença prática entre o nosso entendimento e do STF quanto à aplicação do princípio constitucional em debate em matéria de sanções. A importância da divergência reside, de fato, nos parâmetros utilizados para considerar excessivas, ou não, as multas tributárias aplicadas aos sujeitos passivos.

Primeiramente, calha observar que, em certos casos, o STF reputou necessário o reexame da matéria fática para aferição de violação ao não confisco,<sup>35</sup> encontrando óbice na Súmula nº 279;<sup>36</sup> já em outros julgados, o mesmo Tribunal entendeu possível a análise da constitucionalidade da multa aplicada, ao entendimento de que necessária apenas uma releitura das provas, e não o seu reexame.<sup>37</sup>

Por sua vez, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 799.547/MG,<sup>38</sup> a Ministra Cármen Lúcia, relatora, adicionou um novo fundamento não verificado nos arestos anteriores: nas multas que não ultrapassam o valor do tributo devido, não há *manifesta* contrariedade à proibição do confisco, de modo que a análise de eventual desproporcionalidade

no RE com Ag 682.546/SC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe 31/07/2012)

32 STF, Primeira Turma, RE 57.904/SP, Relator Ministro Evandro Lins, DJ 24/06/1966.

33 GODOI, Marciano Seabra de. Decisões judiciais que limitam de forma genérica a multa de ofício a 100% do valor do tributo: desvio e deturpação da jurisprudência do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, p. 290.

34 E.g.: “Esta Suprema Corte firmou orientação quanto à possibilidade do controle de constitucionalidade das multas desproporcionais, isto é, que tenham efeito confiscatório sem justificativa.” (STF, Segunda Turma, AgRg

35 No AgRg no AI 769.089/MG, a ementa registra a existência de controvérsia acerca do ilícito praticado e que, por essa razão, incidiria o óbice da Súmula nº 279 (STF, Primeira Turma, Relatora Ministra Rosa Weber, DJe 13/03/2013). De outro lado, no Ag Rg no RE 547.559/SC, a Ministra Rosa Weber assim consignou no voto condutor do acórdão: “A jurisprudência desta Corte se posicionou no sentido de que a aplicação do princípio do não confisco tributário, inscrito no art. 150, IV, da Constituição da República, às sanções pecuniárias, envolve um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade. Pressupõe, portanto, a clara delimitação de cada um desses elementos. Dentro dessa moldura, para alcançar entendimento distinto do agasalhado pela Corte de origem quanto ao efeito confiscatório da multa, necessário se faz revolver fatos e provas, o que esbarra no óbice do enunciado da Súmula 279 deste STF”. (STF, Primeira Turma, Relatora Ministra Rosa Weber, DJe 10/12/2013). No mesmo sentido, dentre outros, o AgRg no RE 631.769/MG (STF, Primeira Turma, Relatora Ministra Rosa Weber, DJe 10/02/2014).

36 STF, Súmula nº 279: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

37 STF, Segunda Turma, AgRg no RE com Ag 682.546/SC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe 31/07/2012.

38 STF, Segunda Turma, AgRg no RE 799.547/MG, Relatora Ministra Cármen Lúcia, DJe 05/05/2014.

de demandaria reexame de fatos e provas. No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 733.656/PR, restou decidido que a discussão sobre a confiscatoriedade de uma multa de 77% esbarrava na Súmula nº 279, “haja vista não se tratar de hipótese em que a contrariedade ao postulado constitucional sobressaia de forma clara e objetiva, como nos casos acima citados”.<sup>39</sup>

Inevitável concluir, pois, que o STF não tem utilizado um critério seguro para definir as hipóteses em que há necessidade de reexame de fatos e provas para aferição da violação ao princípio do não confisco.

Pois bem. No bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075/DF,<sup>40</sup> em 1998, o STF decidiu pela concessão da medida cautelar, a fim de suspender a eficácia do artigo 3º, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 8.846/1994, o qual previa multa de 300% do valor da operação ou do serviço prestado para vendas/serviços sem a comprovação de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente. O voto da Relatoria do Ministro Celso de Mello, que prevaleceu, não se debruça sobre a conduta sancionada pela referida norma, tampouco procede a um juízo de proporcionalidade da sanção legalmente prevista.<sup>41</sup>

De outro lado, em 2010, a Segunda Turma, ao negar provimento ao Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 523.471/MG,<sup>42</sup> registrou acertadamente que:

A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a *relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição*. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a *proporcionalidade da pena almejada*.

Percebe-se, pois, que, nesse caso, foi ponderada a necessidade de proporcionalidade entre a conduta punida e a pena, embora a Corte não tenha procedido a tal avaliação ao argumento de que o recorrente não apontou os motivos pelas quais a sanção, reduzida na origem por confiscatória, seria adequada.

Curioso, contudo, que tal precedente foi posteriormente utilizado pela Primeira Turma, nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento 805.745/PR, para manter a redução da multa tributária de 200% para 100% pela instância de origem, sem que nada fosse referido acerca da proporcionalidade da pena em confronto com a conduta punida.<sup>43</sup> Estranha-se, ainda, o fato de ter constado no voto condutor do acórdão que “o Supremo tem reduzido o percentual de multas com efeito confiscatório para algo em 30% do valor do tributo”, reportando-se ao Recurso Extraordinário 523.471/MG, acima citado, em que foi mantida a redução da multa para 30% justamente porque o recorrente não teria demonstrado, em seu recurso, a proporcionalidade entre a sanção prevista e a gravidade da conduta sancionada.

Já no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 754.554/GO,<sup>44</sup> o Ministro Celso de Mello, relator, novamente tece longas considerações referentes à vedação ao confisco, assim como em seu voto na ADI 1.075/DF; porém, agora, agrega a necessidade de observância do critério da razoabilidade e

39 STF, Segunda Turma, AgRg no RE 733.656/PR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJe 14/08/2014.

40 STF, Pleno, ADI 1.075/DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJe 24/11/2006.

41 Marciano Seabra de Godoi pontua que “o voto do relator gastou 11 páginas repisando argumentos genéricos e retóricos que podem ser usados para fundamentar qualquer decisão a respeito do tema [...]” (GODOI, Marciano Seabra de. Decisões judiciais que limitam de forma genérica a multa de ofício a 100% do valor do tributo: desvio e deturpação da jurisprudência do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, p. 298).

42 STF, Segunda Turma, AgRg no RE 523.471/MG, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe 22/04/2010, destaques nossos.

43 STF, Primeira Turma, EDcl no AI 805.745/PR, Relatora Ministra Rosa Weber, DJe 26/06/2012.

44 STF, Segunda Turma, AgRg no RE 754.554/GO, Relator Ministro Celso de Mello, DJe 27/11/2013.

transcreve trecho da sentença de primeira instância, que explicitou os motivos pelos quais reputara a multa de 25% sobre o valor da operação desproporcional e confiscatória.

É de se notar que, na hipótese em comento, o fundamento utilizado foi o de que a sanção, por incidir à alíquota de 25% sobre o valor da operação, ultrapassaria o valor do imposto devido, sendo, por essa razão, desproporcional e confiscatória. Nada obstante, ao menos no trecho da sentença transcrito no voto, não há qualquer referência à espécie de conduta apenada pela multa debatida, tampouco exposição dos motivos pelos quais a sanção não poderia exorbitar do montante devido a título de tributo.<sup>45</sup>

As antigas referências nos julgados do STF a respeito da necessidade de correlação entre a gravidade do ilícito e a sanção aplicada, especialmente naqueles da relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, ao que parece, têm sido deixadas de lado.

Requer atenção, nesse aspecto, o trecho do voto do Ministro Ricardo Lewandowski, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 733.656/PR, que afirma a necessidade de análise do conjunto fático-probatório, “em especial se há desproporcionalidade entre o valor da multa e o patrimônio do contribuinte [...]”.<sup>46</sup> Ora, sendo a multa sanção pela prática de um ilícito, não há que ser proporcional ao patrimônio do contribuinte, mas sim reprimir adequadamente a infração por este praticada, independentemente de sua condição econômica. Assinalo que os precedentes citados pelo relator, no trecho mencionado, tão somente concluem pela aplicação da mencionada Súmula nº 279 do STF.<sup>47</sup>

Veja-se que o Ministro Marco Aurélio já afirmou que “independentemente dos elementos fáticos envolvidos, considerada a conduta do contribuinte punida, a manutenção de multa tributária acima do valor da própria obrigação principal está em clara desarmonia com a jurisprudência do Supremo”.<sup>48</sup> Nesse caso, não ficou claro se a conduta punida foi ou não levada em consideração para reputar a multa de 120% confiscatória na hipótese, mas o fato é que não foi externado qual teria sido o ilícito praticado e a espécie de multa aplicada.

Por outro lado, no voto da relatoria do Ministro Roberto Barroso no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 727.872/RS, visualizamos pela primeira vez uma análise das diferentes espécies de multa, centrando-se nas distinções entre a multa de caráter punitivo e moratório:

As multas moratórias possuem como aspecto pedagógico o desestímulo ao atraso. As multas punitivas, por sua vez, revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeiras reprimendas. Não é razoável punir em igual medida o desestímulo e a reprimenda.<sup>49</sup>

Entretanto, no mesmo precedente, o Ministro Barroso opta por fixar como parâmetros os patamares de 100% para as multas “punitivas” e 20% para as “moratórias”.

O aludido precedente mostra-se, a nosso ver, extremamente relevante, uma vez que não se vislumbrou nos julgados anteriores qualquer preocupação com a espécie de multa aplicada, o que é inadmissível em nosso entendimento. Repetimos: a aferição da proporcionalidade da sanção não pode prescindir do ilícito sancionado, que não é o mesmo dentre

45 Nesse particular, deixamos de adentrar na controvérsia acerca da constitucionalidade da fixação da multa em percentual incidente sobre o valor da operação e não do imposto devido, a qual, aparentemente, não guarda relação com o ilícito praticado.

46 STF, Segunda Turma, AgRg no RE 733.656/PR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJe 14/08/2014.

47 Destacamos que, no AI 483.502/RS, citado no voto do relator, a parte sustentava que a multa aplicada, considerada válida pelas instâncias de origem, violava a sua capacidade contributiva, de modo que foi argumentado

que tal análise demandaria reexame de fatos; porém, não foi, a nosso ver, afirmado pelo Ministro Sepúlveda Perence que a sanção deveria ser proporcional à capacidade contributiva do contribuinte.

48 STF, Primeira Turma, AgRg no RE 833.106/GO, Relator Ministro Marco Aurélio, DJe 11/12/2014.

49 STF, Primeira Turma, AgRg no RE 727.872/RS, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe 15/05/2015.

as várias multas previstas pelo legislador.

A despeito da evolução que nos mostra o acórdão relatado pelo Ministro Roberto Barroso, temos que, mesmo nas chamadas multas punitivas, que seriam aquelas aplicadas de ofício pelo Fisco, como vimos no tópico precedente, as infrações apenadas são distintas entre si; não se pode analisar a proporcionalidade (e confiscatoriedade na visão do STF) de uma multa de ofício que apenas tão somente uma ausência de pagamento da mesma forma que aquela que sanciona uma conduta tida, também, como criminosa.

Todavia, mesmo levando em conta os julgados antes mencionados que referiam a necessidade de proporcionalidade entre a conduta infracional praticada e a sanção prevista pelo ordenamento, fato é que o STF não chegou a se debruçar, efetivamente, sobre tal relação; adotou patamares objetivos e genéricos apenas com base na distinção entre multa punitiva e moratória.

Percebemos que, nas hipóteses em que o STF não acolhe a alegação do recorrente, costuma afirmar que a apreciação da proporcionalidade da multa dependeria do reexame de fatos e provas, inviável na via recursal extraordinária, mesmo tendo o Ministro Joaquim Barbosa afirmado em diversos julgados unânimes que se estaria diante de mera releitura do conjunto fático-probatório. Porém, ao acolher a alegação de violação à proibição do confisco em outros recursos, aduz genericamente que a penalidade administrativa se mostra desproporcional e violadora do princípio do não confisco.

De outro lado, nota-se que a Corte efetivamente tem aderido ao precedente do Ministro Barroso, sufragando a tese de que o STF fixou como limite para multas punitivas o patamar de 100% do tributo devido e, para multas moratórias, o de 20% do tributo devido (e.g. Primeira Turma, AgRg no RE com Ag 938.538/ES, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe 20/10/2016).

Nesse ponto, remetemo-nos à acurada análise efetuada por Marciano Seabra de Godoi, o qual defende que em nenhum momento o STF efetivamente decidiu pelo limite de 100% do valor do tributo devido como patamar não confiscatório para as multas.<sup>50</sup> Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ, o voto do Ministro Marco Aurélio, *que não era o relator*, registrou que “as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”;<sup>51</sup> tal argumento, porém, nunca foi, de fato, debatido pelos ministros do STF, que passaram a reproduzir reiteradamente nos acórdãos que a jurisprudência da Corte se consolidou em tal sentido. Assim ensina aquele autor:

Ora, independentemente do acerto ou não da observação do Ministro Marco Aurélio [...], o fato é que essa observação não constitui o dispositivo ou *ratio decidendi* nem da ADI 551, nem da ADI 1.075. Aliás, na ADI 1.075 o Ministro Marco Aurélio sequer votou por escrito. A *ratio decidendi* da ADI 551, em linha com a tradicional jurisprudência da Corte no período anterior a 1988 e corretamente registrada na ementa do acórdão pelo Ministro Ilmar Galvão, é a seguinte: “A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta. Nada mais”.<sup>52</sup>

Em relação ao patamar de 20% fixado pelo STF para a multa de mora, não se verifica a utilização de qualquer dado objetivo

50 GODOI, Marciano Seabra de. Decisões judiciais que limitam de forma genérica a multa de ofício a 100% do valor do tributo: desvio e deturpação da jurisprudência do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, p. 300-304.

51 STF, Pleno, ADI 551/RJ, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 14/02/2003.

52 GODOI, Marciano Seabra de. Decisões judiciais que limitam de forma genérica a multa de ofício a 100% do valor do tributo: desvio e deturpação da jurisprudência do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, p. 301.

para a aferição de tal parâmetro. O Ministro Barroso limitou-se a argumentar, no referido Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 727.872/RS, que “[...] após empreender estudo sobre precedentes mais recentes, observei que a duas Turmas e o Plenário já reconheceram que o patamar de 20% para a multa moratória não seria confiscatório. Este parece-me ser, portanto, o índice ideal”.<sup>53</sup> Sucede que a premissa utilizada não decorre da conclusão firmada; o fato de chegarem para apreciação do STF recursos em que se argumentava que a multa de mora de 20% seria confiscatória, aos quais se negou provimento, não permite concluir que uma multa de mora acima desse patamar (25% por exemplo) seria desproporcional.

Concluimos, portanto, que a correspondência que deve existir no âmbito do direito sancionatório se dá entre o ilícito praticado e a pena; a multa, ao menos a dita punitiva, não é acessória ao tributo devido, podendo ser cobrada, inclusive, sem que haja tributo devido, pelo descumprimento de um dever instrumental.

A sanção impõe um *mal* àquele que pratica uma conduta contrária ao ordenamento jurídico, de forma a reprimir tal comportamento e a desestimular a sua prática pelos indivíduos; por conseguinte, somente a partir de minuciosa análise da conduta ilícita, em hipóteses absolutamente excepcionais, seria possível reconhecer a contrariedade de multa legalmente prevista, em razão de sua desproporcionalidade.

## 5. Considerações finais

A previsão expressa de norma constitucional vedando a tributação com efeito de confisco é uma inovação da Constituição de 1988 e reforça a impossibilidade de o legislador utilizar o tributo como meio indireto de apropriação da propriedade privada do contribuinte.

A conexão entre tributo e confisco se estabelece justamente em razão de suas finalidades distintas. A instituição do tributo se fundamenta na solidariedade entre os membros de uma comunidade para a consecução do bem comum, tendo como objeto atividades lícitas. O confisco, quando previsto na legislação, é sempre uma pena e costuma estar ligado à prática de crimes ou à introdução irregular de bens e mercadorias no país. Portanto, não pode o legislador apenar o contribuinte através da roupage de tributo.

As sanções administrativas, gênero no qual se incluem as tributárias, são estabelecidas no consequente da norma primária sancionatória, a qual prevê, em seu antecedente, uma conduta ilícita, ou seja, contrária ao ordenamento jurídico.

Por essa razão, entendemos que o princípio do não confisco não se aplica às multas tributárias, uma vez que a finalidade punitiva destas não se confunde com o tributo em si, que não pode constituir sanção de ato ilícito.

O direito punitivo, na esfera administrativa, deve observar uma estrita proporcionalidade entre a conduta infracional e a pena a ser aplicada. Ao estudar as diferentes espécies de multas tributárias, percebe-se que o legislador levou em consideração a gravidade da violação ao ordenamento jurídico pelo sujeito passivo ao estabelecer diferentes patamares para sua aplicação.

A jurisprudência do STF, contudo, não tem levado em consideração as condutas que estão sendo apenadas ao apreciar a constitucionalidade de multas alegadamente excessivas, tampouco a espécie de multa em debate. Os precedentes mais recentes distinguem as multas moratórias das punitivas de modo genérico, sem se ater às diferentes multas punitivas existentes, que sancionam condutas com níveis de gravidade diversos.

<sup>53</sup> STF, Primeira Turma, AgRg no RE 727.872/RS, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe 15/05/2015.

**Referências**

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011.
- BRASIL. Planalto. *Lei nº 4.502/1964*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm)>. Acesso em: 28 fev. 2018.
- \_\_\_\_\_. Planalto. *Lei nº 5.172/1966*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 28 fev. 2018.
- \_\_\_\_\_. Planalto. *Lei nº 9.430/1996*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 28 fev. 2018.
- \_\_\_\_\_. STF. *Súmula nº 279*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2174>>. Acesso em: 28 fev. 2018.
- \_\_\_\_\_. STF. *Súmula nº 565*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2033>>. Acesso em: 28 fev. 2018.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito penal tributário* (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- FERREIRA, Jean Marcos. *Confisco e perda de bens no direito brasileiro*. Campo Grande: Gibim, 2000.
- GODOI, Marciano Seabra de. Decisões judiciais que limitam de forma genérica a multa de ofício a 100% do valor do tributo: desvio e deturpação da jurisprudência do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O princípio do não-confisco como valor e como limite objetivo. *Revista de Direito Tributário*, n. 77, p. 170-187, 2002.
- HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Confisco, mínimo existencial e isonomia. In: ARAÚJO E MENDONÇA, Maria Lirida Calou de. *Direito constitucional tributário contemporâneo*. Florianópolis: Conceito, 2013.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

