

Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF.

Misabel Abreu Machado Derzi

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

Frederico Menezes Breyner

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

1. Introdução breve à tormentosa questão das sanções e da vedação do confisco.

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

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

A discussão relativa à posição das sanções no Direito poderia ter tido relevância direta na interpretação do princípio da vedação do confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Se fossem essência da natureza do Direito, e se esse fosse o entendimento prevalecente, configurariam parte necessária de toda norma jurídica. Nessa hipótese, como se constata dos modelos normativos, preconizados por GERALDO ATALIBA¹ e ALFREDO AUGUSTO BECKER², toda norma jurídica estaria integrada de uma sanção, sob pena de se descaracterizar o tributo como prestação pecuniária compulsória. Em tal caso, a interpretação da vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como dispõe o citado art. 150, IV, da Constituição, mesmo considerando que tributos não são sanções de atos ilícitos, necessariamente suporia as sanções, implicitamente contidas no termo utilizado pela Constituição.

A corrente filosófica difundida por HART³, derivou na concepção de norma sancionatória como perinorma, no modelo de CARLOS COSSIO⁴, ou de meras normas secundárias, em regras estruturadas logicamente de forma independente (embora unidas pela disjunção ou), que, ao contrário, poderia afastar a aplicação da vedação do confisco às multas e penalidades, já que tributos não se confundem com sanções, além de não serem necessariamente implicados.

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

² Teoria geral do direito tributário. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

³ HART, H. L. A. El concepto de derecho. Trad. Genaro R. Carrió. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1977.

⁴ COSSIO, Carlos. La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad. 2ª. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964. Ver também CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. São Paulo: Lael, 1974.

Não obstante, nenhuma dessas diferentes concepções teóricas do Direito e de sua relação com as sanções na busca pela resposta à indagação: por que o Direito obriga?... parece ter preocupado a jurisprudência que se consolidou em torno da vedação do confisco. A submissão das multas e penalidades tributárias à limitação do princípio não confisco foi pacificamente acolhida pela jurisprudência, mesmo do Supremo Tribunal Federal. O direito fundamental à propriedade, protegido pelo não confisco, norteou a interpretação garantidora de forma ampla, cujas exceções não se criam em lei ou sentença, mas devem estar expressamente consagradas na própria Constituição (a exemplo da *perda de bens em virtude de condenação penal*, no art. 5º, XLVI, 'b', assim como o perdimento de bens, fruto do crime); a expropriação de "*propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo*" (art. 243, *caput*); e o confisco de "*todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo*" (art. 243, parágrafo único).

Enfim, a perda de bens, regulada em lei, é modalidade de pena expressamente autorizada na Constituição, não obstante, somente aplicável mediante o devido processo legal (art. 5º, XLVI e LIV). No Direito Constitucional moderno, pode-se afirmar que o confisco propriamente dito, mesmo para punir crimes, é amplamente vedado, de forma expressa ou implícita, em ordenamentos de distintos países. A regra não obsta, como lembra SANTI-ROMANO, a perda das coisas que se ligam a crimes, nem os meios que serviram para delinquir, tampouco dos frutos resultantes do enriquecimento ilícito, ou de danos causados ao erário, pena sempre imposta em processo judicial.⁵

Deduz-se então que a jurisprudência que se consolidou na interpretação da vedação do confisco, como limitação ao poder de tributar e de sancionar, expressa no art. 150, IV, da Constituição, não responde propriamente a uma concepção lógica da estrutura da norma, ou à essencialidade das sanções na configuração das normas jurídicas, mas fundamentou-se na plena proteção e na garantia do direito de propriedade. A associação entre direito de propriedade, tributo, multas, penalidades pecuniárias e confisco está aí patente. A rigor, a consagração expressa da vedação do confisco, em tal concepção, é desnecessária como pensava PONTES DE MIRANDA, ou como supunha ALIOMAR BALEEIRO, que qualificou o princípio de implícito, embora cogente, na Constituição de 1969⁶.

É na construção dos direitos fundamentais, em especial na força do direito de propriedade em um regime capitalista, que radicam as decisões judiciais no Brasil, tradicionalmente empenhadas em traçar limites, ainda que mínimos ao poder de tributar. Essa a primeira questão a ser ponderada.

Como consequência inerente a esse primeiro ponto, se deduz o segundo, a saber, a proporcionalidade, a quantificação de tributos e de sanções suportáveis, o que se acosta à própria ideia de não confisco. Esse o segundo ponto, como consentir no exercício da competência tributária, limitando-o. Ou seja, o não confisco se contrapõe ao poder de tributar que, compreendido de

⁵ Cf. SANTI-ROMANO, *Princípios de Direito Constitucional Geral*, trad. Maria Helena Diniz, São Paulo, Ed. RT., 1977, p. 169.

⁶ Cf. ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de MISABEL DERZI. 8ª ed. Forense. Rio de Janeiro, p. 1240.

força absoluta, poderia levar ao abuso ou à expropriação da propriedade, sem indenização.

Já em ALIOMAR BALEEIRO, esta ideia se pode extrair.⁷ Ressaltou que “o tributo confiscatório repugna à tradição constitucional brasileira” e, comentando o sistema constitucional norte-americano, lembrou que o “*imposto deve ser reasonably apportioned, embora possa atender, como poder de polícia, a objetivos extrafiscais deduzidos da cláusula “provide... general welfare of the United States” (art. I, sec. VIII).*” E, ao invés da tese de MARSHALL, segundo a qual o poder de tributar envolveria o de destruir, lembrou HOLMES:

“Eu concordaria, plenamente, ressalvado o efeito de algumas opiniões do Chief Justice Marshall, que culminaram, ou, melhor, se fundaram em sua proposição, freqüentemente citada, de que o poder de tributar implica o de destruir. Naquela época, não era reconhecido, como agora, que a maioria das distinções legais são distinções de graduação. Se os Estados tivessem algum poder, assumia-se que eles tinham todo o poder, e que a alternativa necessária era denegá-lo completamente. Mas esta Corte, que tantas vezes frustrou a tentativa de tributar de certos modos, pode frustrar qualquer uma tentativa de discriminar ou de cometer outros abusos sem abolir, totalmente, o poder de tributar. O poder de tributar não implicará poder de destruir, enquanto existir esta Corte”.(Panhandle Oil Co. vs. Knox – 277 U. S. (1928) 223.)

Com isso, ALIOMAR BALEEIRO balizou efetivamente a questão. Tanto as multas e penalidades pecuniárias, como os tributos (em sentido estrito) devem ser proporcionais, razoavelmente quantificados. E o justice HOLMES ponderou que as diferenciações legais devem ser diferenciações de graduação, o que não implica a supressão do poder de tributar.

A vedação do confisco está alinhada pela Carta Magna entre aqueles outros princípios e garantias que configuram “*Limitações do Poder de Tributar*” (Seção II, art. 150). É norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar.

Há dois séculos, MONTESQUIEU extraiu de distintas ordens jurídicas, que observou, uma regra geral, a qual, segundo ele, os fatos da realidade jamais contrariaram: “*Pode-se elevar a carga tributária na proporção da liberdade dos sujeitos; e há que, forçosamente, moderá-la à medida que a servidão aumenta...*”⁸

E explicou: “*Pode-se aumentar os tributos na maior parte das Repúblicas, porque o cidadão, que acredita pagá-los a si mesmo, tem a vontade de pagá-los pois detém ordinariamente o poder, em razão da natureza do governo... No Estado despótico, não se pode aumentá-los porque não se pode aumentar a servidão extrema*”.⁹

Ao demonstrar que a compensação pelo peso elevado dos tributos é a liberdade e ao alertar contra possíveis abusos ocorrentes nas democracias, o texto do Espírito das Leis continua atual. Coincidentemente, a Constituição Federal constitui a República dos marcos intervencionistas do século XX em um Estado Democrático de Direito, que tem como metas não só garantir o desenvolvimento nacional, como erradicar a pobreza, a marginalização, reduzir

⁷ Cf. ALIOMAR BALEEIRO. Limitações... op. cit., ps.900-904.

⁸ Cf. De l'Esprit des Lois, Paris, Ernest Flammarion Ed., 1926, p. 238.

⁹ Cf. idem, p. 239.

as desigualdades sociais e regionais, na construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º).

Ora, são exatamente tais valores e diretrizes, perseguidos pelo Estado Democrático de Direito, conforme art. 3º da Carta Magna, que o tornam um Estado tão caro, sendo de se esperar uma elevação da carga tributária e das sanções. A norma constitucional que veda utilizar tributo com efeito de confisco somente coíbe os abusos, segundo as lições de MONTESQUIEU, possíveis ou prováveis nas repúblicas.

Mais recentemente, FREDERICK SCHAUER, recuperando novamente a força das sanções na efetividade do Direito, em contraponto a HART, embora sem torna-las vitais¹⁰, reintroduz o exame dessa relevante questão, para ele negligenciada na contemporaneidade dos estudos filosóficos. Já em obra anterior, introduzira o tema e ponderara sobre o papel das punições na tomada de decisões humanas, em se tratando de regras mandatórias. Ao realçar o *continuum* dos modais deônticos e a fácil conversibilidade de um tipo em outro (de obrigatório ou proibitivo para permissivo), exemplifica: *“Mas considere a regra do trem britânico proibindo, sob pena de multa de £5, usar a corda de parada de emergência na ausência de uma emergência genuína. Observando o efeito dessa regra sobre seu próprio comportamento, Bertie Wooster opinou que o preço a pagar é razoável pela emoção de levar um trem inteiro a uma parada instantânea. Embora Bertie presumivelmente tivesse preferido pagar nada por tudo... pode-se dificilmente considerar que ele viu essa regra, proibitiva na forma, como proibitiva de fato.”*¹¹

Aparentemente singelo, esse curto princípio esconde questões de indagação mais profundas e de difícil solução prática. Ele contrapõe o poder de tributar e de sancionar ao direito de propriedade. Mas a limitação imposta pelo juiz ao poder de sancionar não pode ser tão forte que anule a pressão da regra de tributação, sob pena de se inviabilizar o exercício da competência tributária.

Além disso, do ponto de vista técnico, em caráter restrito, tributo não configura desapropriação (forma pela qual o Estado se investe originariamente na propriedade), nem confisco (em rigor, forma de sancionar a prática de ato ilícito). O relevante é que 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 acarretem a perda do patrimônio, da propriedade, como aconteceria em caso de confisco. Tecnicamente, tributo e confisco não se confundem, mas o que o art. 150, IV, veda é que a lei regule o tributo de modo que ele gere os mesmos efeitos econômicos que o confisco geraria.

Assim sendo, podemos partir dos seguintes pressupostos introdutórios, aqui superficialmente postos: **(a)** é da tradição brasileira coibir tributos com efeitos confiscatórios, neles incluídas as consequências sancionatórias, quer sejam elas visualizadas como essenciais ao Direito e integrantes da estrutura lógica da regra de tributação ou não. A vedação do confisco tem matriz própria, radica na garantia do direito de propriedade, seria reconhecida ainda que não expressa na Constituição e assim se consolidou na jurisprudência: como limitação ao poder de tributar; **(b)** o princípio da vedação

¹⁰ Cf. FREDERICK SCHAUER. *The Force of Law*. Harvard, Cambridge, 2015.

¹¹ Cf. FREDERICK SCHAUER. *Playing by the Rules. A philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford. 1991, reprinted 2002, p. 9.

do confisco é proporcionalidade que atua entre dois extremos: como limite negativo que garante o direito de propriedade e, com isso, se destina a coibir abusos, e então se exaure, mas ao mesmo tempo não é útil, inexistindo abuso, a reduzir o montante do tributo a pagar ou as penalidades pecuniárias que garantem o efetivo exercício da competência tributária e a pressão inerente à regra de tributação.

Examinemos a jurisprudência mais recente da Corte Constitucional brasileira que, por meio de padrões abstratos, numericamente definidos, se põe a fixar tais limites, independentemente das peculiaridades do caso concreto.

2. Um panorama da jurisprudência do STF.

Analisaremos em seguida julgados do STF que nos parecem refletir as diversidades de questões e posições acerca da aplicação da vedação de confisco, prevista no art. 150, IV da Constituição às multas tributárias.

No acórdão do AgRg no Recurso Extraordinário nº 754.554/GO, julgado em 22 de outubro de 2013, a Segunda Turma do STF entendeu pela inconstitucionalidade de multa de 25% sobre o valor da operação, assim prevista no art. 71, VII da Lei nº 11.651/1991 do Estado de Goiás.

Ao analisarmos a decisão monocrática que deu provimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo contribuinte, nota-se que não se analisou a conduta punida com a multa em questão.

A estrutura da fundamentação da decisão se inicia pela afirmação de que o art. 150, IV da Constituição, ao instituir o chamado princípio do não-confisco, traduz uma limitação ao exercício da competência tributária, alcançando as multas, que não podem atingir valores insuportáveis, que aniquilem o patrimônio do contribuinte ou que sejam destrutivas ou desarrazoadas. E isso a despeito da ausência de previsão numérica daquilo que seria considerado confiscatório, que seria um conceito indeterminado na visão do acórdão.

No mesmo sentido foi o acórdão proferido no Agravo interposto pelo Estado contra essa decisão. A maior novidade na fundamentação foi a transcrição não apenas da ementa do parecer do Ministério Público, mas sim de trecho de seu teor, no qual se apresentava uma desproporção entre o ICMS exigido e a multa aplicada. Aquele teria alíquota de 17% sobre o valor da operação, enquanto a multa aplicada sobre a mesma base seria superior, no patamar de 25%, o que configuraria confisco.

Da leitura do acórdão, vê-se que essa é a única referência específica ao caso dos autos, sendo o restante do acórdão composto de afirmações sobre as características e funções da vedação de confisco enquanto limitação constitucional em favor dos contribuintes e contra o poder estatal, a impedir a excessividade das obrigações.

Desse julgado pode-se, no entanto, deduzir que a jurisprudência é resistente às multas que tenham como base de cálculo o valor da operação, que era o caso da legislação do Estado de Goiás. Não obstante, o parâmetro para a tomada de decisão foi, ainda assim, proporcional ao imposto devido, ou seja, mesmo naqueles casos em que o legislador tomou como base o valor do negócio, pode não haver inconstitucionalidade se, feitas as contas, a punição corresponder a um percentual razoável do imposto devido, ou que seria devido.

Duas características desse julgamento devem ser ressaltadas: o STF não reduziu a multa, mas sim declarou sua inconstitucionalidade; e a gravidade da infração somada ao fato de a punição recair sobre o descumprimento de obrigações tributárias acessórias não foram relevantes para a conclusão a que chegou a Corte.

Disso divergem julgados da Primeira Turma do STF, e tomaremos como representante dessa linha o acórdão proferido no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS.

Nele a Primeira Turma do STF adotou uma “interpretação do não confisco à luz da espécie de multa”. Para tanto dividiu as multas tributárias em três espécies, conforme seguinte passagem do voto do Min. Luis Roberto Barroso:

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.

A partir dessa distinção, o voto do Min. Barroso parte das distintas espécies de multas como fator para reduzir a indeterminação do conteúdo do não confisco. As multas que desestimulam o inadimplemento (moratórias) seriam incidentes sobre fatos menos graves do que os que ensejam as multas punitivas, que atuam como reprimenda. A garantia contra o efeito confiscatório seria menos intensa nas multas punitivas do que nas multas moratórias, pois naquelas seria mais tolerável uma multa mais grave na medida em que a conduta do contribuinte seja dolosa.

A partir daí o Ministro Barroso passa a investigar a jurisprudência do STF, e aponta acórdãos que não admitem que a multa supere o valor do tributo devido, ou seja, não seria adequado à multa ultrapassar 100% do tributo. O voto, contudo, restringe esse parâmetro às multas punitivas, “punitiva, sobretudo se considerado que o montante equivale a própria incidência”.

Para as multas moratórias, o Min. Barroso assim se pronunciou:

“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. O montante coaduna-se com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do montante que um dia já foi positivado na Constituição.”

O voto então se reporta a dois acórdãos do STF que entenderam que a multa de mora de 20% não apresentava feição confiscatória, para disso extrair que uma multa moratória que ultrapasse esse percentual assume a característica de confisco.

Em conclusão, a Primeira Turma do STF entendeu confiscatória a multa de mora de 30% sobre o valor do tributo aplicada na espécie, reduzindo-a para 20% sobre o valor do tributo devido.

Esse julgado tratava de crédito tributário relativo a tributo federal, objeto de execução fiscal. Sendo assim, a conclusão a que chegou o STF já tinha sido alcançada antes pelo legislador, e o caso poderia ser resolvido com base no art. 106, II, 'c' do CTN.

A multa de mora de 30% sobre o valor do crédito tributário era o patamar máximo previsto pela Lei nº 8.981/1995, nos seguintes termos:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de: (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

II - multa de mora aplicada da seguinte forma:

- a) dez por cento, se o pagamento se verificar no próprio mês do vencimento;
- b) vinte por cento, quando o pagamento ocorrer no mês seguinte ao do vencimento;
- c) trinta por cento, quando o pagamento for efetuado a partir do segundo mês subsequente ao do vencimento.

Posteriormente, a Lei nº 9.430/1996 alterou as penalidades previstas para a hipótese, reduzindo a multa de mora ao máximo de 20% (art. 61, §2º) e introduzindo a multa de ofício, aplicada em caso de lançamento tributário no montante de 75% sobre o tributo devido (art. 44, I), que poderia ser duplicado em caso de dolo, fraude e sonegação (art. 44, II) e chegar ao triplo caso a essa situação seja somada a negativa de responder a intimações no procedimento de fiscalização (art. 44, §2º).

Nota-se, portanto, que a multa de mora chegaria ao máximo de 20% do tributo devido, e foi introduzida uma nova multa, chamada de multa de ofício, inexistente na lei anterior.

A multa de ofício não poderia ser utilizada como critério de comparação com a anterior multa de mora de 30%, pois trata-se de hipótese nova e mais gravosa, resolvendo-se a questão pela irretroatividade. Logo, a nova multa de mora de 20% é benéfica em comparação com a anterior multa de 30%, motivo de sua retroatividade. Nesse sentido, aliás, é o entendimento do STJ, citando-se por todos o REsp nº 802.405/RS (Rel. Min. José Delgado, DJ de 30/6/2006).

Contudo, como o caso chegou ao STF tendo como objeto de disputa a aplicação do art. 150, IV da Constituição, deu-lhe o STF a solução acima indicada: a de que a multa moratória com valor superior a 20% do tributo é confiscatória, motivo pelo qual a esse montante foi reduzida a multa moratória que era de 30%.

Outro ponto a ser destacado é que, posteriormente ao referido julgado, em 22/05/2015, o STF reconheceu a repercussão geral das questões constitucionais debatidas no RE nº 882.461, dentre elas aquela relativa ao caráter confiscatório de multas moratórias superiores a 20% do tributo devido. Em seu voto, o Min. Rel. Luiz Fux consignou que o caso era distinto daquele que está com repercussão geral reconhecida no RE 640.452, que versa sobre “eventual caráter confiscatório de multa isolada aplicada em razão de

descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental”, e que no RE 582.461, o STF “assentou que não há efeito confiscatório na aplicação da multa fiscal moratória no importe de 20% (vinte por cento) do valor do débito”, mas “nada se decidiu a respeito de multas fiscais moratórias em patamares superiores”.

Sendo assim, o entendimento da Primeira Turma do STF no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS, relatado pelo Min. Barroso, ainda passará pela análise do Pleno, em julgamento sob a sistemática da repercussão geral.

A conclusão do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS, apesar de ter a pretensão de abranger todas as espécies de multas tributárias, ainda deixa em aberto uma questão. Trata-se das multas por descumprimento de obrigação tributária acessória que não resultam em inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo.

Essa questão já teve sua repercussão geral reconhecida no RE nº 640.452/RO, que qualificou essas multas de “isoladas, em razão da inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida”. O acórdão que reconheceu a repercussão geral foi assim ementado:

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. (RE 640452 RG, Relator Min. Joaquim Barbosa, julgado em 06/10/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-232 DIVULG 06-12-2011 PUBLIC 07-12-2011 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 643-651).

Na hipótese, o Tribunal de Justiça de Rondônia reduziu a multa prevista na legislação do ICMS de 40% para 5% do valor da operação pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias em operação que não constituía fato gerador do imposto.

O contribuinte interpôs Recurso Extraordinário suscitando que permanece o caráter confiscatório no percentual reduzido, batendo-se pela declaração de inconstitucionalidade e contrariamente à possibilidade de redução. Enfim, a tese do contribuinte é a de que a confiscatoriedade leva à inconstitucionalidade da lei impositiva da multa, tornando aplicável a legislação anterior, segundo a qual a multa teria como parâmetro o tributo inadimplido. Sendo inexistente o tributo a pagar, multa não haveria. Nos termos do voto do Min. Relator:

“(…) a recorrente aponta que a declaração de inconstitucionalidade da legislação que impõe a multa excessiva deveria ter como efeito subsidiário o retorno da aplicação das normas anteriores. Para a hipótese em exame, a legislação anterior, revogada pela norma declarada inconstitucional, previa a imposição de multa no valor de 150% do tributo devido. Como o erro formal não implicou falta de

pagamento de tributo devido, nada haveria a ser recolhido aos cofres públicos (150% de 0)".

Nesse sentido, é ver que a defesa do contribuinte contrasta o entendimento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS de que o Poder Judiciário pode reduzir a multa. Em síntese, a alegação é de que, diante de multa confiscatória, cabe ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade da lei impositiva da multa, e não determinar um valor da multa que julgue não ser confiscatório.

A partir desse quadro jurisprudencial, a intenção do presente estudo é debater a distinção entre as espécies de multas tributárias utilizadas pela Primeira Turma do STF como critério para aferir sua confiscatoriedade, bem como a possibilidade de o Poder Judiciário rever o valor da multa ao invés de declarar sua inconstitucionalidade e afastá-la.

3. Análise das espécies de multas tributárias criadas pela jurisprudência. Ausência da gravidade da conduta como parâmetro. Tratamento indiscriminado de contribuintes de boa-fé e de contribuintes sonegadores.

É lógico que a competência tributária outorgada pela Constituição aos entes federativos autoriza-os também a impor multas penalidades pecuniárias sobre o descumprimento das obrigações tributárias, pertinentes aos tributos inseridos nessa competência.

Considerando a inexistência de sistematização dessas multas no plano das normas gerais de direito tributário, as características das multas tributárias são extremamente variáveis na legislação dos entes federativos.

Como é inerente a toda classificação, a divisão do gênero em espécies depende de um critério distintivo a ser aplicado sobre objetos com uma característica comum. No caso das multas tributárias, a característica comum é a de se apresentarem como consequências jurídicas sancionatórias do inadimplemento de uma obrigação tributária.

A análise dessa classificação é imposta pelo uso da classificação das multas em espécie pela Primeira Turma do STF como medida para o confisco.

No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS, a cada espécie de multa foi apontado um limite quantitativo acima do qual o confisco estaria configurado. A variação desse limite foi atrelada diretamente à gravidade abstrata da infração, como se observa pelo uso da expressão "desestímulo" em conjunto com a natureza "moratória" no âmbito das multas de mora e das expressões "reprimenda" e "punitiva" para as demais multas.

As últimas expressões apontam nitidamente para fatos mais graves e reprováveis quando comparadas às primeiras. Daí se justificar para as multas moratórias o limite máximo de 20% do tributo, e para as multas "punitivas" o percentual de 100% do tributo.

Passamos então a estudar os critérios que podem ser inferidos do acórdão do STF como parâmetro para a divisão das multas em espécies.

Num primeiro momento, poderíamos distinguir as multas em função do momento de sua incidência. No plano federal, essa seria a distinção entre a multa de mora e a multa de ofício no âmbito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. A primeira pune a intempestividade no adimplemento da obrigação de pagar tributo quando o pagamento é realizado antes do início do

procedimento de fiscalização. A segunda seria a punição do inadimplemento da obrigação de pagar tributo quando esta seja objeto de lançamento tributário de ofício.

A utilidade dessa distinção se dá para extremar hipóteses de multas com quantitativos distintos, sendo a primeira de 0,33% ao dia limitada a 20% do tributo inadimplido¹², enquanto a segunda é de 75% do tributo inadimplido. Em suma, o inadimplemento do tributo pago sem lançamento é punido com 20% sobre o seu valor (multa de mora), enquanto o inadimplemento do tributo pago após o lançamento de ofício é de 75%.

Outro critério distintivo é a natureza do ilícito sancionado, distinção que parece ser útil para a compreensão do art. 113 do CTN. O descumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo (art. 113, §1º, primeira parte) pode ser definido como ilícito punido com uma sanção pecuniária ou penalidade (art. 113, § 1º, segunda parte), ou seja, com uma multa por infração material ou substancial. Também o descumprimento de uma obrigação tributária acessória (art. 113, §2º do CTN) pode ser definido como ilícito punido com uma sanção pecuniária ou penalidade (art. 113, § 1º, segunda parte), ou seja, com uma multa por infração formal¹³.

Outras distinções são possíveis, a depender do critério, mas vamos nos ater aos critérios acima expostos, pois eles foram utilizados pelo STF no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS.

Contudo, a utilização se deu tomando os dois critérios em conjunto, o que leva a uma certa inconsistência.

O acórdão do STF no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS parece admitir uma distinção de espécie entre a multa de mora e a multa de ofício. Aquela é entendida como devida em decorrência de “impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária” e chamada de “desestímulo”, enquanto a última é entendida como “reprimenda”, sendo punitiva porque “a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido”, quando então “aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício”.

Primeiramente, a separação das multas moratórias e punitivas por consistir a primeira em um “desestímulo” e a segunda em uma “reprimenda” não se mostra clara. A multa de ofício pode ser perfeitamente compreendida como um desestímulo à conduta do contribuinte que deixa o tributo inadimplido até o momento em que se inicia o procedimento de fiscalização, quando será punido com uma multa de 75%, estimulando-o a regularizar o quanto antes a situação pagando uma multa de 20%. Por outro lado, a multa moratória é perfeitamente

¹² Devemos ressaltar que, na atual jurisprudência do STJ, a multa de mora só é aplicada, no âmbito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, naqueles casos em que o contribuinte declara o tributo e o paga com atraso, situação que não configura denúncia espontânea a teor da Súmula 360/STJ, segundo a qual “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”. Pelo contrário, se o contribuinte realiza o pagamento intempestivo de tributo que não havia sido por ele declarado, a multa de mora não será devida, em razão da denúncia espontânea ((STJ, 2ª Turma, EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1360365/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013))

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 67.

enquadrada como uma reprimenda ao contribuinte que deixa transcorrer o prazo de vencimento da obrigação tributária sem quitá-la.

As duas multas são punitivas, pois têm como hipótese um ilícito, qual seja, o inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo. A distinção, como acima colocada, é de momento: a multa de mora é devida caso o pagamento seja realizado antes do procedimento de fiscalização. Após este, a multa é aplicada pelo lançamento, chamada multa de ofício.

A questão, portanto, é saber se essa diferença justifica o fato de a multa de ofício ser três vezes superior à multa de mora.

A nosso ver, inexistente essa justificativa.

O contribuinte que não pratica atos com dolo, fraude ou simulação, mas apenas adota determinada interpretação da legislação tributária ou qualificação jurídica dos fatos que o leva a pagar o tributo em desacordo com a posição, posteriormente adotada pela Fazenda Pública no ato de lançamento, não realiza conduta mais grave e reprovável do que aquele que deliberadamente paga em atraso o tributo que entende ser devido. Aquele contribuinte tem inclusive o direito fundamental de tentar fazer valer sua interpretação em processo administrativo ou judicial de impugnação do lançamento.

Além disso, esse mesmo contribuinte que, sem dolo, fraude ou simulação, encontra-se em divergência interpretativa para com a Fazenda Pública não parece cometer ilícito mais grave do que aquele que, sem razões para impugnar o tributo por ele devido, simplesmente o declara sem pagamento, constituindo o crédito tributário nos termos da Súmula 436/STJ, hipótese na qual se sujeitará apenas à multa de mora.

Em situações que não envolvam dolo, fraude ou simulação, o ilícito punido com as multas de mora e de ofício são equivalentes. Se é confiscatória a multa que pune o inadimplemento da obrigação tributária de pagar o tributo em patamar superior a 20%, a mesma conclusão deve ser estendida à multa de ofício de 75%.

A multa de ofício superior à multa de mora somente seria justificável, a *contrariu sensu* do que foi dito, quando o contribuinte deixa de pagar o tributo mediante dolo, fraude ou simulação, condutas essas portadoras de maior gravidade e reprovabilidade de acordo com sua definição legal, a ponto inclusive de integrarem, em variadas nuances, o tipo penal da sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/90).

4. Excessividade da multa e gravidade da conduta: limites que deveriam ser aplicados em conjunto para aferir a confiscatoriedade da multa.

Do panorama jurisprudencial traçado, podemos concluir que, no julgado da Segunda Turma, prevaleceu como conteúdo do não-confisco a proibição de multas que sejam portadoras das características da excessividade e irrazoabilidade em face do patrimônio do contribuinte; já no julgado da Primeira Turma, a confiscatoriedade foi atribuída à multa em razão da gravidade abstrata da respectiva espécie, a partir da classificação realizada no acórdão.

Contudo, nossa visão é de que essas opções não são excludentes.

A vedação ao confisco não impede a aplicação de multas¹⁴, e o efeito confiscatório deve ser compreendido como absoluto em relação à propriedade do contribuinte, ao contrário da igualdade, que, em termos relativos, busca a comparação entre contribuintes a partir, principalmente, da capacidade econômica¹⁵.

Por outro lado, no caso das multas tributárias, também é parâmetro para sua graduação a intensidade da culpa e a reincidência¹⁶, o que culmina com um juízo de gravidade e reprovabilidade da conduta infracional.

Aqui adotamos a posição de que ambos convivem simultaneamente como limites às multas tributárias.

Será confiscatória, pois desprovida de causa, a multa que supere o montante necessário para punir a conduta, a partir de sua gravidade. Nesse ponto, contribuintes que cometam atos de gravidade, objetivamente mais intensa, podem ser punidos com multas superiores àqueles que apenas deixaram de adimplir o tributo sem a prática de atos de fraude, dolo ou simulação.

Contudo, mesmo quando presente e provada a gravidade da conduta, o não confisco como vedação ao uso da competência tributária para absorver o patrimônio do contribuinte infrator ou inviabilizar suas atividades é parâmetro para invalidar multas excessivas.

Nesse sentido, o STF já julgou a inconstitucionalidade de multas exacerbadas em razão da prática de sonegação na ADI nº 551/RJ (STF, Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, julgado em 24/10/2002, DJ 14/02/2003, p. 58), conforme resulta do voto do Min. Relator:

“O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação.

(...)

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte”.

Em reforço a esse entendimento, como já realçamos no tópico introdutório, as hipóteses de confisco ou perdimento de bens estão consignadas expressamente na Constituição, como exceções específicas (v.g. art. 5º, XLVI, ‘b’; art. 243, *caput* e parágrafo único).

Se tais previsões expressas de confisco estão previstas ao lado da propriedade privada como direito fundamental, entendemos que descabe ao legislador tributário instituir novas hipóteses de sanção que gerem efeitos

¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 579.

¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 574-5.

¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1160.

similares ao perdimento de bens, ainda que a pretexto de coibir atos fraudulentos, dolosos ou simulatórios¹⁷.

O sopesamento de princípios tem como limite o dever de “cercar-se o intérprete de atenção para não substituir a sua vontade pela vontade constitucional”, o que se justifica pelo fato de que muitas vezes nossa Constituição “não alinha princípios em ‘aparente conflito’ mas, claramente, consagra um princípio e já dita o contraprincípio, ou exceção, sem deixar margem à criação hermenêutica ou quase isso”¹⁸.

Logo, descabe estabelecer o confisco como exceção ao direito de propriedade em hipóteses não previstas constitucionalmente, a exemplo das multas tributárias, ainda que mediante o sopesamento entre o direito do Estado de punir os infratores e o direito de propriedade.

A conclusão se mantém ainda quando a sonegação fiscal é utilizada pelo contribuinte como expediente para frustrar a livre concorrência. Segundo o art. 146-A da Constituição cabe à lei complementar “estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Ocorrendo insuficiência, falha ou omissão da lei complementar ou da União na prevenção dos desequilíbrios de concorrência, resta à lei federal reprimir o “abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros” (art. 173, §4º da Constituição).

Atualmente, com os diversos mecanismos de controle fiscal existentes e com a exigência de certidões de regularidade fiscal para a prática dos mais diversos atos da vida civil, um contribuinte que consegue operar mediante contumaz sonegação depende inequivocamente do seu poder econômico, o que abre espaço para a repressão prevista no citado dispositivo constitucional.

Não será a lei tributária instituidora de multas por descumprimentos de obrigações tributárias dos três níveis federativos que poderá tomar para si a tarefa reservada pela lei federal na repressão da eliminação da concorrência mediante efeitos confiscatórios decorrentes de sua excessividade.

5. É dado ao Poder Judiciário definir objetiva e abstratamente o confisco e reduzir multas tributárias a patamares não confiscatórios?

A lei que define o fato gerador das obrigações tributárias, gênero que inclui a obrigação de pagar penalidades em decorrência de infrações à legislação tributária, por imperativo dos princípios da igualdade¹⁹ (CF, arts. 5º e 150, II) e

¹⁷ No mesmo sentido: “uma multa excessiva ultrapassando o limite do razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processo*” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 67).

¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 376.

¹⁹ MISABEL ABREU MACHADO DERZI. *Legalidade material, modo de pensar ‘tipificante’ e praticidade no direito tributário*, in *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias do contribuinte nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 628-629.

da separação de poderes²⁰ (CF, art. 2º), veicula via de regra norma jurídica geral e abstrata. Assim é que descreve um fato desvinculado de uma pessoa determinada (abstração) e cuja ocorrência sempre acarreta o nascimento do dever (generalidade).

Cabe ao legislador a tarefa de definir as infrações à legislação tributária que podem ser cometidas pelos diversos contribuintes a ela sujeitos e atribuir-lhe a respectiva penalidade.

A partir da premissa acima fixada, é dever do legislador diferenciar objetivamente a gravidade da conduta do contribuinte, e a partir disso, diferenciar o montante da penalidade, em qualquer caso respeitando a vedação de impor penalidades excessivas que tenham efeitos confiscatórios.

Contudo, dada a impossibilidade de o legislador prever as diversas nuances fáticas com relevância jurídica para a aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar, caberá ao Judiciário, em inúmeros casos, dizer sobre a validade da penalidade, atento às peculiaridades do caso concreto.

O Poder Judiciário deverá então adotar alternativas possíveis de interpretação da vedação do confisco diante dos diversos casos que lhe são apresentados. Nesse ponto fica claro que o Poder Judiciário é um poder, ou seja, a tarefa de todo juiz é criativa, e é exercida em meio às dificuldades decorrentes do fato de a Constituição albergar muitos princípios vagos, de alternativas abertas de sentido, ambíguas ou obscuras, com que, semanticamente, o sistema jurídico se abre ao ambiente exterior ou se “acopla”.

A decisão judicial, portanto, se apropria dos sentidos extraídos dos conceitos utilizados na norma constitucional a partir da questão individual levada a conhecimento.

É verdade que os casos concretos são únicos e que, quando nos referimos a casos “iguais” ou similares, sempre pressupomos o caso ou fato jurídico, já despido de suas especificidades fáticas (econômicas, sociais, políticas, psicológicas, temporais...) que tornam cada caso, caso único. Os casos concretos comparáveis ou similares (“iguais”) assim o são, quando sejam reduzidos, por meio dos critérios jurídicos relevantes, postos no ordenamento (não importa quantas características diferenciais, não jurídicas, possam ter). O fático, na sua facticidade pura, não é apreensível pelo Direito. Esses fatos, assim reduzidos, são postos sob a regência de uma norma judicial comum. Essa norma judicial comum tanto serve para a redução da complexidade de um grupo de casos, como se presta a determinar-lhes as consequências – o complexo de deveres, direitos, obrigações, faculdades, enfim, a esfera jurídica na qual se inserem. Pois bem, o que é jurisprudência antiga ou nova, igual ou modificada, somente pode ser medida por meio daquela norma judicial concreta, extraída da sentença, que se presta a reduzir e acolher os fatos *a posteriori* para dentro do sistema. Não interessam as partes no processo, os casos mais ou menos complexos na ordem social, as peculiaridades “divergentes” de cunho extrajurídico. À vista de tal riqueza do mundo da vida, cada caso, embora único, e cada julgamento sendo sempre solitário, será comparável a outros ditos similares.

Se cada julgamento for considerado solitariamente, de forma única, então, toda sentença será paralela à outra – ainda que levem a resultados idênticos, para problemas, questões e situações muito similares (do ponto de

²⁰ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. *A isonomia tributária na Constituição de 1988*. Revista de Direito Tributário nº 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 15.

vista jurídico). Não poderíamos explicar a existência, em nossa ordem jurídica, das súmulas, muito menos das súmulas vinculantes, da qualificação de “repercussão geral”, nem tampouco dos precedentes que se consolidam em repetição sistemática. Em toda sentença em processo subjetivo há uma questão geral e uma questão individual. A questão individual diz respeito ao caso concreto e à extensão limitada da parte dispositiva da sentença propriamente dita. Mas, por detrás de toda sentença, existe uma questão geral, uma norma concreta judicial, que se sacou da norma legal que a fundamenta.

Portanto, o princípio da separação de poderes, visto de forma simplista, segundo a qual caberia ao Poder Legislativo por as normas gerais e ao Poder Judiciário sacar as individuais (sentenças adequadas ao caso concreto), é relativo. Entre eles se dá um *continuum*, de modo que às generalizações mais amplas das leis seguem-se “generalizações” mais específicas da jurisprudência. A universalizabilidade inerente à legitimidade das decisões judiciais a que se refere Alexy revela que a generalização também se processa por graus.

Não é a esse fenômeno inerente a toda decisão judicial que estamos nos referindo. Basta dizer que aceitos os padrões abstratos, quantitativamente definidos pelo Supremo Tribunal Federal, ainda assim não podem os juízes se recusar à análise do caso concreto marginal. Vale dizer, embora determinada multa punitiva não exceda os 100% do valor do tributo a pagar, pode ela mostrar-se confiscatória em razão das peculiaridades do caso concreto.

É exatamente aí que o juiz, considerando a lei, considerando os precedentes do Supremo Tribunal Federal, poderá afastar a exigência por ofensa ao não confisco naquele caso específico.

Indagamos aqui se o Supremo Tribunal Federal, independentemente do caso concreto e da dimensão subjetiva do confisco, pode estabelecer padrões em abstrato, máximos, para as multas e penalidades. As decisões arroladas no tópico 2 representam a superação de jurisprudência anterior da própria Corte, segundo a qual não se conheciam recursos extraordinários com vistas a sindicarem o caráter confiscatório das multas, em razão da aplicação da Súmula 279/STF, que veda à Suprema Corte reexaminar matéria fática.

A complexidade da indagação reside no fato de que afastada a competência do Supremo Tribunal Federal para reexaminar matéria de fato, automaticamente afastada estaria sua competência para traçar os limites da vedação do confisco. A Corte então preferiu estabelecer parâmetros genéricos, máximos (aproximando-se da generalidade das leis) a consentir em que tais limites fossem delegados aos Tribunais inferiores com possibilidade de divergência, desigualdade e incongruência em especial.

A chave para solucionar esse dilema reside no manejo da praticidade em favor do contribuinte, como forma de viabilizar uma tutela consistente e isonômica contra multas confiscatórias.

5.1. Praticidade *versus* justiça individual.

O princípio da praticidade “é difuso no ordenamento”, inspirador de “todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”, motivo pelo qual muitos doutrinadores fundamentam o

princípio na própria legalidade, pois “a lei nasce para ser aplicada e imposta”²¹, reforçada pelos princípios da economicidade e eficiência.

Essa mesma idéia, no plano constitucional, nos parece ser o motivo que embasa a tendência do STF de formular generalizações a partir das quais se afere o efeito de confisco das multas tributárias.

O objetivo é viabilizar a aplicação do princípio do não confisco, o que seria impossível caso o único parâmetro para tanto fosse a casuística probatória do caso concreto, dada a vedação ao conhecimento do recurso extraordinário prevista pela Súmula 279/STF.

A generalização quantitativa a partir das espécies de multas, portanto, foi o primeiro passo do STF em direção a uma aplicação uniforme e consistente do não-confisco, pois por meio dela a Suprema Corte trouxe para si a atribuição de efetivar a referida limitação ao poder de tributar e punir. Essas as razões que fundamentaram historicamente a praticidade: obtenção de uniformidade e generalidade de tratamento. Observe-se que os mesmos parâmetros nortearam a adoção dos precedentes nos países do *common law*, como realça BUSTAMANTE²² ao narrar sua história, pontuada pela necessidade de congruência e de uniformidade.

Contudo, a partir daí surgem indagações da ordem dos limites da própria competência do STF.

Em um primeiro aspecto, essa generalização não pode ser vista como um óbice ao julgamento de casos especiais para se aferir a confiscatoriedade de multas que se enquadrem nos parâmetros numéricos levantados pelo STF, segundo os quais as multas moratórias não poderiam ultrapassar 20% do tributo devido e as punitivas não poderiam ultrapassar 100% do tributo devido, se esses forem os parâmetros confirmados pelas decisões plenários do STF.

Já afirmamos que “a praticidade não tem primazia sobre a justiça”²³ e que, segundo TIPKE, “o ganho em praticabilidade não pode ter por consequência um excessivo prejuízo da justiça no caso concreto”²⁴.

Em nenhuma hipótese, as padronizações derivadas das regras judiciais, postas pelo Supremo Tribunal Federal, podem ser equiparadas à leis, que contenham ficções ou presunções *iuris et de iure*. Todo juiz, em face de um caso concreto discrepante dos modelos que serviram de inspiração à padronização judicial, terá o dever de afastar a multa imposta, ainda que inferior ao limite máximo permitido, em razão das peculiaridades inerentes ao caso concreto.

5.2. A possibilidade de graduação da multa pelo Poder Judiciário versus o seu dever de declarar a inconstitucionalidade da multa confiscatória.

Um segundo aspecto resulta do fato de que o acórdão da Primeira Turma do STF em face de uma multa moratória acima de 20%, em lugar de

²¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 104.

²² BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação das regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.

²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 362.

²⁴ TIPKE, Klaus e YAHASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39.

simplesmente reconhecer a inconstitucionalidade da lei em tela, reduziu a multa a esse montante máximo, ainda que não fixado em lei.

Como visto, a questão da possibilidade do Judiciário reduzir a multa contrastada com sua competência para apenas declarar sua inconstitucionalidade e afastá-la será discutida, por iniciativa do contribuinte, no RE nº 640.452/RO, com repercussão geral já reconhecida.

Na nossa opinião, a segunda alternativa é a mais correta, sob pena de o Poder Judiciário desempenhar tarefa que não lhe compete. Não se está aqui atribuindo sentido a uma expressão utilizada nos textos constitucionais ou legais, nem se apropriando de sentidos decorrentes dos precedentes e da dogmática para criar uma norma para o caso concreto. Há a pura e simples substituição de um número (30%) previsto inconstitucionalmente pelo legislador (pois confiscatório), por um número previsto pelo Poder Judiciário (20%).

Não nos opomos a que o Poder Judiciário, diante das peculiaridades do caso concreto, que podem ser reproduzidas em um grupo de casos, responda a uma questão geral por eles revelada de qual é o limite do confisco, inclusive em termos numéricos.

Essa conclusão, contudo, deve ser compreendida dentro do papel do Poder Judiciário enquanto órgão seletor de sentido normativo. Previsto como intérprete definitivo do texto constitucional e legal, o Poder Judiciário está no centro do sistema jurídico, responsável por estabilizar as expectativas normativas ao extrair de um texto seu significado, sinalizando que irá resolver casos futuros utilizando-se da mesma interpretação.

Nesse sentido, OST responde positivamente à seguinte indagação: “será que o juiz não é requisitado para decidir casos de hoje com a ajuda de textos de ontem, sempre tendo em vista o precedente que sua decisão poderia representar para amanhã?”²⁵. No mesmo sentido, GALANTER afirma que:

Os tribunais não produzem apenas decisões, emitem também mensagens. Estas mensagens constituem elementos que as partes vão aproveitar para tomar consciência dos direitos que lhe são reconhecidos [...]. De igual modo, os tribunais fornecem informações que vão permitir a uns regular o comportamento dos outros (ou de opor a regras assim estabelecidas).²⁶

O papel do Poder Judiciário na criação das expectativas normativas mediante atribuição de sentido aos textos normativos é, da perspectiva do direito como um sistema autopoietico que insere o Poder Judiciário no centro do sistema, voltado para seus *inputs*, ou seja, isolado das influências do ambiente e vinculado apenas aos dados internos do sistema jurídico, devendo neles motivar suas decisões²⁷. Dentro dos limites suportáveis pelo texto, o Judiciário então exerce seu poder de criar normas, na medida em que extrai dos textos

²⁵ OST, François. *O tempo do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. São Paulo: EDUSC, 2005, p. 30.

²⁶ GALANTER, Marc. A justiça não se encontra apenas nas decisões dos tribunais. In: HESPANHA, Antonio. *Justiça e Litigiosidade: História e Prospectiva*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993, p. 73.

²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 34-5 e 46-9.

normativos um dentre aqueles sentidos possíveis, realizando uma verdadeira seleção intra-sistêmica²⁸

A realização dessa seleção de sentido resulta em reforço das expectativas normativas, e trabalha na consolidação dessas expectativas no sentido atribuído pelo Poder Judiciário de forma estável em um dado momento histórico e cultural.

Por isso mesmo, a readaptação judicial contínua das leis que desrespeitem os parâmetros judiciais a serem consolidados no Supremo Tribunal Federal ensinam um comportamento viciado. Sempre haverá de valer a pena descumprir a regra judicial. O legislador tenderá a impor sanções mais elevadas do que os padrões quantitativos judiciais criados, confiante em que a grande maioria dos contribuintes preferirá pagar a questionar. Os poucos inconformados obterão apenas uma redução das multas impostas e não o seu afastamento por inconstitucionalidade. Esses vícios de comportamento ocorrentes na *práxis* do direito brasileiro são decorrentes dessa tolerância histórica de nossos tribunais com aqueles vícios legislativos. Trata-se da inconstitucionalidade útil a que alude RICARDO LOBO TORRES²⁹.

6. Conclusões.

Vimos que, embora esse não seja o papel clássico inerente ao Poder Judiciário, afeito à justiça individual do caso concreto, devem ser admitidos os padrões quantitativos abstratos que balizem a vedação do confisco em relação as multas e penalidades tributárias. Se assim não o for, a impossibilidade do reexame da situação fática nos termos da Súmula 279/STF afastaria de sua competência a possibilidade de moldar e dar efetividade ao princípio do não confisco. Além do mais, essa efetivação ficaria a cargo dos Tribunais inferiores, com possível desuniformidade e incongruência. Razões de praticidade, generalidade, uniformidade e consistência autorizam a adoção de tais parâmetros máximos criados judicialmente pela Suprema Corte.

É verdade que os fundamentos de fundo para a adoção dos parâmetros nas Turmas do STF não estão claros, nem são de convencimento decisivo. Por que a multa moratória até 20% não seria confiscatória, mas uma multa de 21% o seria? Esse o preço que se paga na adoção de um parâmetro abstrato.

Além do mais, a realidade é muito mais rica do que a singela divisão das multas em duas espécies (moratórias e punitivas) e sua respectiva quantificação. Considerando, como visto, que todas as multas constituem punição por ilícitos, haveria alguma diferença entre as condutas infracionais a justificar os distintos parâmetros abstratos entre multas moratórias e punitivas? Qual? A resposta a essas questões é essencial, pois em tópico anterior demonstramos que em muitos casos a multa de ofício é aplicada em situações menos graves e reprováveis que a própria multa de mora.

À vista da distinção simplista entre multas moratórias e punitivas, constantes do acórdão da Primeira Turma do STF já citado, o legislador poderia,

²⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 246.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Moralidade e finanças públicas*. Artigo in: DIREITO, Carlos Alberto Menezes (Organizador). *Homenagem ao Prof. Caio Tácito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

com metas arrecadatórias e mesmo compensatórias aos parâmetros limitadores definidos pelo Poder Judiciário, impor, quer se trate de simples multa de ofício, quer se trate de hipóteses qualificadas de sonegação ou fraude, o máximo de 100% do tributo devido, igual para todos.

Finalmente, fixados os parâmetros abstratos máximos e quantitativamente definidos pelo Supremo Tribunal Federal, insistimos, o juiz em cada caso concreto haverá de reexaminar a matéria para corrigir exatamente aquela “generalização” (que se há apenas de tolerar por razões isonômicas) para, buscando as peculiaridades do caso concreto, evitar subjetivamente o confisco.

Reservamos ao Poder Judiciário a nobre função de servir de barreira de contenção contra atos inconstitucionais do Poder Legislativo e Executivo. E é no desempenho dessa tarefa, e não na substituição de funções próprias de outros poderes, que o Judiciário contribuirá para aperfeiçoar as leis, expedindo decisões que servem de filtro das expectativas normativas extraídas da Constituição, emitindo mensagens a serem seguidas pelos demais partícipes do sistema jurídico. Razão pela qual defendemos a idéia de que, desrespeitados os parâmetros afinal estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal, as leis deles violadoras deveriam ser declaradas inconstitucionais e não “adaptadas”.

O Supremo Tribunal Federal não pode se furtar ao seu papel de declarar a inconstitucionalidade de multas confiscatórias, pois ele não é uma instância legislativa superior de correção das mazelas do legislador.