

AS MULTAS APLICADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SEU CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE FINES IMPOSED BY THE TAX ADMINISTRATION AND THEIR JUDICIAL REVIEW BY THE FEDERAL SUPREME COURT

Edilson Pereira Nobre Junior¹

<http://orcid.org/0000-0003-1808-0275>

epnobre@outlook.com

RESUMO

De interesse atual, o presente texto desenvolve abordagem sobre o controle judicial de constitucionalidade na aplicação de multas pela Administração Tributária. Daí a indispensável análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especialmente no que concerne ao exame das regras legais que cominam multas diante das limitações positivadas pela Constituição de 1988, especialmente quanto aos princípios constitucionais da legalidade, irretroatividade, vedação do confisco, proporcionalidade e razoabilidade. Para esse fim, mostrou-se relevante um confronto dos precedentes examinados com as opiniões da doutrina.

Palavras-chave: tributário; multa; controle de constitucionalidade; Supremo Tribunal Federal; princípios constitucionais.

ABSTRACT

Of current interest, this text develops an approach to the judicial review in the application of fines by the Tax Administration. Hence the indispensable analysis of the Federal

¹ Dutor em Direito Público pela Faculdade de Direito do Recife (UFPE), Recife, PE, Brasil

Pós-doutorando em Direito Público pelo Programa de Pós-Doutoramento do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Professor Titular da Faculdade de Direito do Recife (UFPE), Recife, PE, Brasil

Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Recife, PE, Brasil



Supreme Court's case law, especially with regard to the examination of the legal rules that impose fines in the face of the limitations established by the 1988 Constitution, especially regarding the constitutional principles of legality, non-retroactivity, prohibition of confiscation, proportionality and reasonableness. To this end, it was relevant if to confront the precedents examined with the opinions of the doctrine.

Keywords: tax; fine; judicial review; Federal Supreme Court; constitutional principles.

“No âmbito do Direito tributário também não cabe elevar à categoria de Direito qualquer norma arbitrária. Ao positivismo e nihilismo fiscais – ainda não superados por completo – deve opor-se uma ética fiscal do Estado e dos contribuintes; entre outros motivos, em atenção aos direitos fundamentais, que fixam um limite mínimo indisponível à sociedade pluralista” (Klaus Tipke)².

1 INTRODUÇÃO

É sabido que a competência tributária do Estado vem acompanhada de um instrumental que a habilita a impor sanções no interesse da arrecadação dos tributos. São as obrigações ditas acessórias, às quais se refere o art. 113, §1º, do Código Tributário Nacional (CTN), consistentes em deveres positivos ou negativos, voltados ao interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Constata-se, portanto, que o pagamento dos impostos se assenta na colaboração do contribuinte, a quem a legislação tributária, com base na lei formal, impõe uma série de deveres. A desobediência a estes faz emergir uma competência sancionatória em favor da Administração Tributária³, de cujo exercício pode resultar a imposição de

² “En el ámbito del Derecho tributario tampoco cabe elevar al rango de Derecho cualquier norma arbitraria. Al positivismo y nihilismo fiscales – aún no superados por completo – debe oponerse una ética fiscal del Estado y de los contribuyentes; entre otros motivos, en atención a los derechos fundamentales, que fijan un limite mínimo indisponible a la sociedad pluralista” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 28. Versão do alemão para o espanhol por Pedro M. Herrera Molina).

³ Recordando a doutrina (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 195-198 e 210-211), é de se observar que, nos termos da legislação vigente, há certos ilícitos tributários que somente se encontram tipificados nas leis administrativas fiscais, enquanto que outros, também igualmente e somente nas leis



restrições de direitos ou, com mais frequência, de penas pecuniárias (multas).

Esse, ao que parece, não é um traço típico do sistema jurídico brasileiro, antes resultando de uma nota harmonizadora existente entre os diversos ordenamentos. Assim o demonstra Enrico de Mita:

Em um sistema tributário, no qual o pagamento dos impostos é remetido, prevalentemente, à iniciativa e, portanto, à boa vontade do particular, mesmo com o controle da administração (controle que, dado o número elevado dos contribuintes, pode afetar a alguns poucos sujeitos tributáveis), a função das sanções torna-se importantíssima⁴.

A nossa abordagem se direcionará para o campo das multas aplicadas pela Administração Tributária, mas com uma atenção mais detida quanto àquelas de fundamento não moratório, isto é, que derivem de infrações perpetradas em detrimento da legislação tributária.

E mais. Um ponto distintivo do texto, e que lhe dá especificidade, é o da análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) em matéria de multas fiscais punitivas⁵, conforme se verá doravante.

O relevo da temática, para a experiência prática, é redobrada. A uma, diante de uma singularidade brasileira, qual seja a da amplitude da matéria constitucional, sendo notável a extensão do nosso sistema tributário nacional. Em segundo lugar, é a de que a competência de aplicação das sanções, inclusive e especialmente tributárias, não está isenta de limites traçados constitucionalmente.

Portanto, inegável que questões, tais quais as de imposição de multas, são

penais, razão pela qual há que se cogitar do direito administrativo tributário penal, abrangendo as infrações à legislação fiscal, ao lado do direito penal tributário, no que diz respeito às condutas ilícitas dos contribuintes que configuram crimes.

⁴ In un sistema tributario, nel quale l'attuazione delle imposte è rimessa prevalentemente alla iniziativa e quindi alla buona volontà del privato, sia pure col controllo dell'amministrazione (controllo che, dato il numero elevato di contribuenti, può interessare selettivamente pochi soggetti tassabili), la funzione delle sanzioni diventa importantissima" (MITA, Enrico. *Principi di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1999, p. 53).

⁵ No dizer de Paulo de Barros Carvalho, as multas de mora, embora penalidades pecuniárias, encontram-se desprovidas de nota punitiva em sentido estrito, preponderando sua natureza indenizatória, decorrente do recebimento a destempo da prestação, finalidade na qual é largamente utilizada no direito privado (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 526-527). Esse não foi, porém, o entendimento do STF (Pleno, maioria, RE 79625, rel. Min. Cordeiro Guerra, DJU de 08-07-76), ao desatar controvérsia, quando da vigência da Constituição pretérita, sobre a exigibilidade de multa moratória em falência. A conclusão de que não se poderia distinguir entre as multas moratória e administrativa teve por fundamento a argumentação do relator, no sentido de que para compensar a demora do contribuinte no pagamento do tributo, a legislação aparelha a fazenda pública com correção monetária e juros de mora.



capazes de serem submetidas à fiscalização de constitucionalidade pelo STF, seja pelos mecanismos abstratos (ações diretas de inconstitucionalidade e ação direta de constitucionalidade), ou pela via da repercussão geral, em face da assiduidade de controvérsias com importância sob o aspecto econômico, político, social ou jurídico, a ultrapassar os interesses das partes⁶.

2 MULTA VERSUS A LEGALIDADE

Não há dúvida que, num Estado de Direito, tal como o inaugurado pela Constituição de 1988 (CRFB), a legalidade é um componente essencial. A questão que se apresenta, nas diversas situações, consiste em saber qual a medida e o modo de vinculação das autoridades e dos cidadãos à ordem jurídica.

Nas relações jurídico-tributárias desperta uma elevadíssima curiosidade o campo da reserva da lei formal, aqui especialmente quanto às penalidades. Isso porque, no particular das espécies tributárias, propriamente ditas, a CRFB (art. 150, I) foi explícita pela sua indispensabilidade, deixando, no entanto, de fazer idêntica menção quanto às penalidades pecuniárias.

Isso não impediu que o STF, seja por ocasião da Constituição anterior (19, I⁷), bem assim durante a vigência da CRFB, entendesse pela imprescindibilidade de lei em sentido estrito para tipificar as infrações e cominar as respectivas sanções.

É o que se depreende, inicialmente, do julgamento do RE 100.919 - SP⁸, sede na

⁶ O relevo da jurisprudência do STF com relação à matéria é frisado por Marília Xavier (XAVIER, Marília Barros. *Direito administrativo sancionador tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 88-91). Não se mostra demasiado relembrar que, em tendo as injustiças da tributação constituído fator relevante para o surgimento do Estado de Direito, o controle de constitucionalidade nelas teve a sua origem. Prova disso Stern aponta que o termo “inconstitucional” foi usado pelos advogados norte-americanos em face do *Stamp Act* de 1765, sendo ainda de notar alguns tribunais coloniais declararam-no inconstitucional e inaplicável (STERN, Klaus. *Jurisdicción constitucional y legislador*. Madri: Dykinson, 2009, p. 151-152. Tradução de Alberto Oehling de los Reys). Por igual, Wolfe mostra que a primeira vez que a Suprema Corte dos Estados Unidos se defrontou com uma questão de constitucionalidade foi, a bem da verdade, em 1795 (*Hylton v. United States*), para entender pela constitucionalidade do *Carriage Tax Case*, tendo em vista que vários presidentes de tribunais de circuito se recusaram a cumprir a lei do Congresso que o instituiu (WOLFE, Christopher. *La transformación de la interpretación constitucional*. Madri: Civitas, 1991, p. 115. Tradução de Maria Gracia Rubio de Casas y Sonsoles Valcárcel).

⁷ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; (...). Disponível em: www.planalto.gov.br.

⁸ STF, 1ª Turma, v.u., rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 04-03-88. Eis, de forma elucidativa, a ementa do julgado: “Obrigações fiscais. Regime especial para seu cumprimento imposto a contribuinte, por ato administrativo. Princípio da legalidade, em matéria tributária. Delegação à autoridade fiscal incabível na espécie. A imposição de um sistema de sanções administrativas e fiscais, por mero ato administrativo, caso a caso, não se compadece com a indispensável segurança que há de ter o contribuinte, no que concerne a suas relações com o Fisco e às obrigações que lhe advêm de tributos. As sanções a serem impostas ao contribuinte



qual se ratificou a concessão de pedido em mandado de segurança impetrado com o propósito de afastar a aplicação do art. 61 da Lei Estadual 440/74⁹, a qual dispunha que as autoridades designadas em regulamento, a requerimento do interessado ou de ofício, poderiam determinar a adoção de regime especial para o cumprimento de obrigações fiscais pelo contribuinte.

Isso à consideração de que a imposição de regime especial de tributação, por configurar sanção por infração à ordem jurídica tributária, não poderia resultar disciplinada por ato administrativo normativo, sendo imprescindível, para tanto, a edição de lei. A segurança, indispensável nas relações entre a Administração Tributária e o contribuinte, assim exigia.

Vigente a CRFB, o STF, às voltas com o exame de pedido de medida cautelar na ADI 1.823- 1 - DF, ajuizada contra os arts. 5º, 8º, 9º, 10, 13 e 14 da Portaria 113/97 do IBAMA, que instituiu o Cadastro Técnico de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, inclinou-se pela sua inconstitucionalidade, pois teria exorbitado da respectiva competência regulamentar, ao instituir uma taxa, bem assim – especificadamente para a matéria aqui abordada – sanções concernentes à realização ou não do mencionado registro. Assentou-se que a reserva legal tributária vai além da disciplina do direito de instituir e majorar tributos, espraiando-se, em igual medida, à aplicação de punições¹⁰.

De mais a mais, é preciso atentar que a incidência do princípio da legalidade no campo da tributação em matéria de sanções tributárias não somente sucede com conteúdo praticamente idêntico ao vivenciado no direito criminal, mas com uma pitada a mais de rigor, pois a mensuração da obrigação tributária, bem como de eventual penalidade tributária, faz-se com precisão inexecutável, matemática. Ao contrário, o juiz

faltoso não poderão pender do arbítrio da autoridade fiscal, mas resultar de expressa disposição de lei. Orientação do STF, acerca de sanções a contribuinte faltoso, consubstanciada nas Súmulas 70, 323 e 547. Segurança concedida. Recurso extraordinário conhecido, por dissídio pretoriano, mas desprovido”.

⁹ Artigo 61 - Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária as autoridades que o regulamento designar poderão determinar, a requerimento do interessado ou "ex officio", a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais pelo contribuinte. Disponível em: www.al.sp.gov.br.

¹⁰ Mais uma vez, a transcrição da ementa se impõe: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, 8º, 9º, 10, 13, §1º, E 14 DA PORTARIA Nº 113, DE 25.09.97, DO IBAMA. Normas por meio das quais a autarquia, sem lei que o autorizasse, instituiu taxa para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir. Plausibilidade dos fundamentos do pedido, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos impugnados. Cautelar deferida” (Pleno, v.u., rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 16-20-98).



criminal dispõe de uma margem de discricão para a fixação do quantitativo da pena, especialmente quanto à avaliação das circunstâncias inerentes à pena-base (art. 59, *caput*, Código Penal).

Ao assim, decidir o STF atendeu ao conteúdo do princípio da legalidade tributária, a exigir uma prévia determinação normativa da infração, garantia material que decorre da segurança jurídica, a exigir que as relações entre contribuinte e Administração Tributária sejam pautadas mediante pautas objetivas, permitindo àquele a previsibilidade de suas atuações¹¹.

Ao mesmo tempo, é de se exigir que a norma que prevê, não somente o tributo, mas igualmente a infração a um dever e a sua sanção, resultem de um processo constitucional de elaboração da lei formal, aspecto que, na província da tributação, tem um significado histórico, vinculado ao consentimento dos cidadãos quanto às limitações do Estado ao direito de propriedade¹².

De considerar que, nesse sentido, é o desenvolvimento da legalidade tributária pelo CTN, dispondo o inciso V do seu art. 97 que somente a lei poderá estabelecer “a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.

Nesse conjunto sistemático, estando à frente a CRFB, tem-se que a referência à legislação tributária, que engloba as normas complementares das leis, constante do §2º do art. 113 do CTN, há que ser interpretada, apenas e somente, para a enunciação dos deveres que, por força da lei formal, uma vez descumpridos, ensejam a sanção.

A função dos regulamentos, máxime no que concerne às infrações administrativas, espécie na qual se inserem as aplicadas pela Administração Tributária, é de natureza complementar. Isso decorre da circunstância da tipificação de tais ilícitos se valer, em sua grande parte, da técnica da norma em branco, de modo que a descrição dos deveres descumpridos é, por remissão legal, atribuída a atos normativos infralegais.

¹¹ Esse aspecto é enfatizado por Misabel Derzi, para quem a precedência de lei, nas relações de tributação, “demonstram que a previsibilidade e a certeza são garantias que reforçam a segurança do contribuinte” (DERZI, Misabel de Abreu. *Direito tributário, direito penal e tipo – Coleção Textos de Direito Tributário*, v. 14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 93).

¹² É o que se vê da Magna Carta outorgada por João Sem-Terra aos seus barões em 15 de junho de 1215, ao enunciar: “12 – Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho real do reino (*commue concilium regni*), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres” (MIRANDA, Jorge. *Textos históricos do direito constitucional*. Imprensa Nacional – Casa da Moeda: Lisboa, 1980, p. 14).



3 A RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA

Questionamento interessante é o de saber se, em sobrevindo lei revogando a previsão de infração, para cuja violação é cominada multa, ou, simplesmente, reduzindo o seu montante, seria a hipótese de retroatividade.

Isso porque é sabido que o CTN (art. 106, II), promulgado em 25 de outubro de 1966, antes, portanto, da Constituição de 1967-69, ao cuidar da retroatividade benéfica, agrega, para a sua aplicação, o requisito da matéria ser objeto de “ato não definitivamente julgado”.

Quanto a tal expressão, tem-se a controvérsia se tal julgamento definitivo se reporta à estabilidade na esfera administrativa do lançamento ou a circunstância de ainda não ter se consumado discussão judicial sobre a incidência da lei mais favorável no que diz respeito à penalidade.

À época da Constituição pretérita, o STF examinou esse ponto no RE 95900¹³, assentando a compreensão consoante a qual, enquanto houver a possibilidade de discussão da matéria no Judiciário, não se pode cogitar de ato definitivamente julgado. O entendimento encontra amparo na doutrina¹⁴.

Durante a vigência da CRFB, é de se destacar o decidido no RE 407190¹⁵, no sentido da incompatibilidade da restrição, constante da Lei 9.528/97, que, a pretexto de reduzir o montante da multa do art. 35 da Lei nº 8.212/91, fê-lo para os fatos geradores supervenientes a 1º de abril de 1997.

É certo que o fundamento principal da inconstitucionalidade foi a ofensa ao art. 146, III, da CRFB, que versa sobre os assuntos reservados à lei complementar. No

¹³ Segunda Turma, unânime, rel. Min. Aldir Passarinho, DJU de 08-03-85.

¹⁴ Assim se posicionava Baleeiro quanto à compreensão do “ato não definitivamente julgado”: A disposição não diz, mas, pela própria natureza dela, há-de entender-se como compreensiva do julgamento tanto administrativo quanto judicial” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 1ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 1985, p. 428). Posteriormente, o entendimento veio a ser realçado por Heleno Torres: “Assim, em atenção ao princípio de coerência do ordenamento jurídico, enquanto não julgado o caso que tenha em discussão determinada matéria jurídica contemplada em lei nova mais benéfica, esta se deve aplicar na sua integralidade” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 327). E ainda Hugo Machado: “Ato não definitivamente julgado, portanto, é aquele que ainda pode ser questionado. E assim há de ser considerado tanto aquele que não foi colocado como objeto de controvérsia administrativa ou judicial, como aquele que, tendo sido questionado, não é ainda objeto de decisão judicial com trânsito em julgado” (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª ed. São Paulo, 2008. Vol. II, p. 153).

¹⁵ Plenário, unânime, rel. Min. Marco Aurélio, DJU de 13-05-2005.



entanto, é de se notar, na motivação do voto do relator, a convicção de que o art. 5º, XL, daquela, há de ser interpretado sob o prisma teleológico, de sorte a lhe conferir a melhor eficácia possível, uma vez se cuidar de direito fundamental do cidadão.

Portanto, tem-se que, ao visualizar o ato não definitivamente julgado tanto em face do lançamento imodificável na esfera administrativa quanto na judicial, o STF atendeu seja a uma exegese literal, pois definitividade é traço característico da jurisdição, seja a uma perspectiva lógico-finalista, na qual sobrepairá uma maior efetividade da retroatividade benéfica.

De outro lado, é de se notar que, mesmo sob a vigência da CRFB, o STF¹⁶ não atribuiu, na sua fundamentação dos seus julgados, ênfase à franquia constitucional da retroatividade benéfica que, como direito fundamental de liberdade, envolve uma força expansiva e teleologia capaz – e muito – de suplantar os lindes de direito penal, e, com isso, vincular a atividade legislativa, per si.

Restou devidamente não potencializado, como seria de esperar, o caráter preceptivo do art. 5º, §2º, da CRFB, em contraposição ao entendimento que propugna pela força expansiva dos direitos fundamentais de liberdade, especialmente quando dizem respeito ao direito penal¹⁷.

Por sua vez, evidencia-se interessante que, independente do fundamento invocado, o STF se manifestou pela possibilidade do juiz reduzir, nessas situações, o quantitativo da sanção pecuniária, para ajustá-la ao patamar da lei superveniente. Isso demonstra que a incidência da lei posterior benéfica não se situa no plano da competência discricionária da Administração, sendo, portanto, assunto a envolver discussão sobre juridicidade, permitindo, de conseguinte, a intervenção judicial.

¹⁶ Primeira Turma, RE 391033, unânime, rel. Min. Erou Grau, DJU de 19-08-2005; Primeira Turma, AI 849045, unânime, rel. Min. Luiz Fux, DJe de 02-04-2012.

¹⁷ É a hipótese de Dino Jarach, referindo precisamente ao reflexo dos princípios de direito penal no direito tributário (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999, p. 414-421), enfocando a retroatividade benéfica quando do princípio da legalidade. Por sua vez, esse ponto de vista assoma de Pablo Colantuono (COLANTUONO, Pablo Á. Gutiérrez. *Controle de convencionalidade na Administração Pública*. São Paulo: Contracorrente, 2024, p. 159-161), ao expor que os direitos fundamentais penais consignados na Convenção Americana de Direitos Humanos, por deverem ser interpretados *pro homine* e com cariz evolutivo, não podem restar circunscritos à esfera penal, propriamente dita, devendo alcançar os planos administrativo, civil, trabalhista, ambiental, previdenciário etc. Nestas plagas, é de se destacar que a ressonância, embora matizada, dos princípios constitucionais penais ao direito tributário sancionador por Rodrigo Numeriano (NUMERIANO, Rodrigo Dubourcq Dantas. *Direito tributário sancionador – Culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2018, p. 144-153).



4 O STF E O MONTANTE DAS SANÇÕES PECUNIÁRIAS

Insiste em sair do prosclênio das preocupações inerentes ao relacionamento entre Administração Tributária e os contribuintes o questionamento em torno do montante das multas impostas pela violação aos deveres consignados na legislação tributária.

A atuação do STF nesse particular preexiste à CRFB. De fato, é possível mencionar alguns precedentes, a saber: a) RE 60.694¹⁸, ao se ratificar a redução pela sentença de multa, tendo em vista que, a despeito da ausência dolo ou má-fé, a imposição da penalidade pecuniária elevou de Cr\$ 100.000,00 para Cr\$ 400.000,00 o valor do crédito tributário; b) RE 81550¹⁹, no qual, à consideração de feição confiscatória em multa moratória fixada em 100%, efetuou-se a sua redução para 30%; c) RE 78291²⁰, em cujo julgamento se ratificou a redução de 50% para 20% de multa pelo não pagamento de contribuição parafiscal, a qual, incidindo cumulativamente, teria elevado o débito tributário em 400%.

Os precedentes prosseguiram com a CRFB. Ratificando o julgamento de medida cautelar²¹, o STF, ao julgar o mérito ADIN 551 – RJ,²² reconheceu a inconstitucionalidade dos §§2º e 3º do art. 57, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, os quais cominavam multa de 200% e 500% para os casos de não recolhimento de impostos e de sonegação, à compreensão de se cogitar do caráter confiscatório de uma multa, por atentar contra o patrimônio do contribuinte, quando há desproporção entre a infringência à regra tributária e o quantitativo da

¹⁸ Segunda Turma, RE 60.964 – SP, unânime, rel. Min. Aliomar Baleeiro, julgado em 07 de março de 1967.

¹⁹ Segunda Turma, RE 81.550 – MG, unânime, rel. Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 20 de maio de 1975. Idêntica decisão no RE 91.707 (Segunda Turma, unânime, rel. Min. Moreira Alves, DJU de 29-02-80).

²⁰ Primeira Turma, RE 78.291 – SP, unânime, rel. Min. Aliomar Baleeiro, julgado em 04 de junho de 1974. Digno de realce, no voto do relator, o trecho seguinte, onde analisado o grau de iniquidade no emprego, nestas plagas, das multas fiscais: “*Os abusos na aplicação das multas, sobretudo quando moratórias, como a destes autos, têm sido clamorosos, sobretudo se ponderar-se que o art. 920 do C. Civ. limita as cláusulas penais ao valor da obrigação principal. O espanto ainda é maior se compararmos nossas práticas com as americanas, em casos de mora fiscal. O Governo dos Estados Unidos acaba de publicar grosso volume sobre o episódio que a imprensa daquele grande país chama dos “escândalos do imposto de renda de Nixon”, notificado para pagar diferenças de tributo de quase meio milhão de dólares em quatro exercícios. Pois bem, a multa foi só a moratória, calculada a 6% ao ano*”.

²¹ Pleno, unânime, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 18-10-1991.

²² Pleno, unânime, rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 14-02-2003. A motivação se encontra sumariada na ementa a seguir: “**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.** A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente”.



penalidade.

Em seguida, no julgamento de medida cautelar na ADI 1075²³, o STF julgou inconstitucional o art. 3º da Lei 8.846/94, o qual previa a incidência de multa pela não emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, com relação às operações mencionadas no seu art. 2º, cujo montante era de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado.

Traço particular do julgado é o de que, muito embora a verificação de uma tributação confiscatória envolva uma situação fática, a tornar adequado o seu questionamento no âmbito da fiscalização concreta de constitucionalidade, há situações, tais como a enfrentada, onde a norma jurídica evidencia, de modo manifesto, o seu laivo confiscatório, respaldando a possibilidade de sua impugnação no plano da fiscalização abstrata.

O STF vem prosseguindo na investigação sobre a natureza confiscatória das multas. Há, a esse respeito, a consolidação de vários temas em sede de repercussão geral, ao lado doutros que se acham pendentes de desate.

²³ Pleno, unânime, rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 26-06-95. No que concerne à preliminar de admissibilidade da ação direta, esta foi superada por votação majoritária, vencido o relator. Ver a ementa, no essencial: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA - DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS - LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO - ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II) - INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA - PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO - TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA – SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais”. (...)



Já apreciados, tem-se: a) RE 606010 (Tema 872)²⁴, considerando válida, por não infringir a proporcionalidade ou a vedação de confisco, a multa, mensalmente cumulativa, cominada pelo art. 7º, da Lei nº 10.426/2002, em razão da não entrega da declaração do COFINS, por mês de competência, limitada a 20%, por mês de competência; b) RE 582461 (Tema 214)²⁵, ao afastar a alegação de inconstitucionalidade quanto a multa de mora, por atraso no pagamento do ICMS, fixada em 20%²⁶.

Por sua vez, ainda se encontram aguardando julgamento o: a) RE 640452 (Tema 487)²⁷, visando aferir violação da razoabilidade, proporcionalidade, ou efeito confiscatório, de multa isolada, graduável entre 40% a 0,5%, incidente nas operações em que não houver tributo a ser pago; b) RE 736090 (Tema 863)²⁸, instaurado para aferir a natureza confiscatória de multa no percentual de 150%, incidente sobre o valor do tributo devido, justificada diante de uma atuação do contribuinte qualificada por sonegação, fraude ou conluio; c) RE 1335293 (Tema 1195)²⁹, versando sobre a limitação de multa punitiva até o valor do tributo devido³⁰.

Conforme os precedentes referidos, é possível observar que o STF, ao que parece numa continuidade que mais se aproxima de um argumento de tradição, vem utilizando a proibição de confisco como fundamento para a inconstitucionalidade das multas excessivas, sem prejuízo de, mais recentemente, reportar-se, de forma concorrente, também à ofensa à razoabilidade e proporcionalidade.

Mesmo que se possa ver no instituto do confisco, preponderantemente, uma

²⁴ Pleno, maioria, rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 13-11-2020.

²⁵ Pleno, maioria, rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 18-02-2011.

²⁶ A Constituição de 1934 se ocupou, às expensas, com a limitação do montante das multas moratórias, dispondo: “Art. 184. (...) Paragrapho unico. As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançadas, não poderão exceder de dez por cento sobre a importancia em debito”. Disponível em: www.planalto.gov.br).

²⁷ Pleno, unânime, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 07-12-2011.

²⁸ Pleno, maioria, rel. Min. Luiz Fux, DJe de 27-11-2015. Ao instante no qual estava sendo concluído este texto, sobreveio o julgamento da questão em 03-10-2024, ainda não objeto de publicação. Cuidava-se de impugnação ao art. 44, §1º, VI e VII, da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 14.689/2023. O Plenário, à unanimidade de votos, acompanhou o voto do relator, Min. Dias Toffoli, entendendo pela constitucionalidade de tais dispositivos, os quais fixam a multa em 100% do valor do imposto devido nos casos de sonegação, fraude e conluio, sendo legítimo percentual de 150% para o caso de reincidência. É discutível – mas isto requer escrito próprio – se, mesmo havendo reincidência em casos de tais infrações, resta justificado o percentual de 150%, sem que se tenha o comprometimento do direito de propriedade. Será que o só fato da reincidência é capaz de legitimar a intervenção estatal sobre a propriedade, a qual estará, assim, desprendida da consideração de um limite quantitativo máximo, consistente no montante do tributo devido?

²⁹ Pleno, unânime, rel. Min. Luiz Fux, DJe de 23-02-2022.

³⁰ Nesse particular, é de se notar que o STF, em vários precedentes (ARE 905685, ARE 1315562, ARE 1307464 e ARE 1355155), vem se pronunciando pela impossibilidade das multas punitivas ultrapassarem o valor do tributo, por compreender tanto confisco quanto violação à razoabilidade ou proporcionalidade.



conceituação restrita às medidas estatais que suprimam a propriedade de um bem ou patrimônio determinado³¹, não há incompatibilidade de cogitar-se de sua presença no campo tributário.

A inadmissão do confisco deriva diretamente da tutela constitucional da propriedade. A salvaguarda à propriedade não se esgota em imunizá-la perante atos que se voltem à sua supressão duma forma direta e determinada. A tributação excessiva, injustificável, é uma forma, sob uma roupagem distinta, de eliminar o direito de propriedade do contribuinte, isto é, de também confiscar³².

Quizílias doutrinárias à parte, não se pode desconhecer que a jurisprudência, conforme se pode ver da grande maioria dos arestos referenciados, vem, desde litígios formados sob a égide da Constituição de 1946, voltando-se contra o confisco diante da apreciação da injustiça das multas, moratórias e punitivas.

A singularidade do art. 150, IV, da CRFB, ao dizer ser proibido “utilizar tributo com efeito de confisco”, não somente se refere às espécies tributárias, isoladamente, mas a toda imposição de pagamento ao Estado derivado da tributação. O significado das palavras, para a interpretação constitucional, muitas vezes, prestigia o seu sentido comum diante do técnico³³.

Sobre a questão, vê-se em Sacha Calmon o raciocínio de que uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas, configura, de fato, uma burla do dispositivo constitucional que proíbe o confisco, pois:

³¹ Delineando uma definição de confisco, sob uma perspectiva estrutural, Piero Gotti afirma: “O confisco, visto sob um ponto de vista estrutural, resolve-se num ato de conteúdo de ablação, comportando a privação força de direitos reais de terceiros e uma transferência coativa (ou, se quer dizer, uma aquisição coativa) dos mesmos em favor da A.P, de modo definitivo e, além disso, sem compensação” (La confisca, riguardata da un punto di vista strutturale, si resolve in un atto a contenuto ablatorio reale, comportante la privazione forzata di diritti reali altrui su taluni beni ed un trasferimento coattivo (o, si vuole, un’acquisizione coattiva) dei medesimi in favore della P.A., in modo definitivo e per di più senza corrispettivo. Confisca nel diritto amministrativo. In: SACCO, Rodolfo. *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Turim: Editrice Torinese, 1989. Vol. III, p. 359).

³² A doutrina pátria visualiza na proibição do confisco no âmbito tributário a salvaguarda da propriedade e também da liberdade de empresa (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 213; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 115). Semelhante, Heleno Torres, associando o confisco ao gênero proibição de excesso, diz que a prática confiscatória investe contra o direito de propriedade (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 672). Essas concepções se conciliam com a visão de Tipke, consoante a qual a busca de princípios tributários objetivamente justos deságua no remate de que os impostos devem gravar o incremento patrimonial e não a totalidade do patrimônio tantas vezes que se deseje (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 28. Versão do alemão para o espanhol por Pedro M. Herrera Molina).

³³ É de avivar a recomendação, enfatizada por Slaibi Filho, no sentido de que a constituição, antes de ser um ato jurídico, é um ato de natureza política, razão pela qual as suas expressões devem, em regra, ser compreendidas no seu sentido geral ou comum (SLAIBI FILHO, Nagib. *Direito constitucional*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 134).



A aplicação de uma medida de confisco é totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional³⁴.

Semelhante percepção é encontrada em Humberto Ávila³⁵, ao argumento de que a multa, mesmo não sendo tributo, configura, igualmente, restrição à propriedade e à liberdade, de modo a concluir: “Por isso, pouco importa que o art. 150, IV, da CF/1988 faça referência a tributos. Pelo próprio direito fundamental chega-se à proibição de excesso, que, no caso de instituição de tributos, se chama proibição de confisco”.

Isso não impede – antes recomenda – que, na motivação dos precedentes, figurem também os acenos à razoabilidade e à proporcionalidade, balizas que moderam a imposição de restrições de direitos pelo Estado, as quais mantêm um canal comunicativo com a proscrição ao confisco].

Na solução de casos concretos, constata-se que o STF vem firmando conclusões que se mostram razoáveis, seja ao limitar em até vinte por cento as multas pelo só não pagamento a tempo e modo do tributo, bem assim em até o valor devido pelo contribuinte, quanto às punitivas. Exigir do contribuinte mais do que o dobro a que a sociedade faz jus pela violação de um dever tributário, ou por uma falta dolosa, é tornar legítimo à Administração invadir, suprimindo-o, o patrimônio do cidadão.

Nesse sentido, eis o ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Tal como as demais sanções administrativas, as multas têm que atender ao princípio da proporcionalidade, sem o quê serão inválidas. Além disto, por muito grave que haja sido a infração, as multas não podem ser “confiscatórias”, isto é, de valor tão elevado que acabem por compor um verdadeiro confisco³⁶.

5 MULTA EM FACE DO INDEFERIMENTO DE PRETENSÃO DO CONTRIBUINTE

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 493.

³⁵ ÁVILA, Humberto. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, p. 162, 2005.

³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021, p. 820.



O art. 74 da Lei nº 9.430/96, preceito que foi suscetível de várias alterações, disciplina, no seu *caput*, seguido de dezoito parágrafos, o procedimento mediante o qual o contribuinte que apurar crédito tributário administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive na esfera judicial, poderá compensá-lo com débitos relativos a quaisquer tributos ou contribuições.

Na linha de previsões anteriores³⁷, o seu §17 do art. 74 dispôs:

Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

O STF, no desate do RE 796939³⁸, negou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, culminando por formular tese assim sumariada:

É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.

A fundamentação da inconstitucionalidade residiu na circunstância de que, nos termos do dispositivo impugnado, sancionar o contribuinte, num percentual equivalente à metade do valor que se pretendeu compensar, pelo só indeferimento do pedido de compensação, investe contra o direito de petição aos Poderes Públicos (art. 5º, XXXIV, a, CRFB), expressão que inclui os órgãos da Administração Tributária, esvaziando-o por completo.

Ora, o direito fundamental de petição, conforme observa a doutrina³⁹, por representar um mecanismo de controle cidadão da legalidade administrativa, não poderá ser considerado pelo legislador – e sobretudo pelo aplicador do Direito – como ilícito, a merecer sanção, pelo não acolhimento da pretensão do administrado.

Ademais, salientou a motivação do julgado que a aferição da conduta material do

³⁷ Tipos semelhantes constaram de redações anteriores dos §§15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

³⁸ Pleno, unânime, rel. Min. Edson Fachin, DJe de 23-05-2023.

³⁹ No dizer de Artur Cortez, o direito de petição é um instrumento de participação política direta, representando forma legitimadora do exercício dos poderes, como meio de consecução do consenso democrático (BONIFÁCIO, Artur Cortez. *Direito de petição – Garantia constitucional*. São Paulo: Editora Método, 2004, p. 98-99). A relevância do direito de petição constitui um dos fundamentos determinantes para o STF (Pleno, ADI 1976 – 7, unânime, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJU de 18-05-2007), para declarar inconstitucional a exigência de garantia para a interposição de recurso administrativo.



contribuinte deve advir de um juízo concreto e fundamentado que demonstre a violação por aquele do dever de atuar de boa-fé⁴⁰, sendo de notar que, para tanto, como constou do voto da Min. Carmen Lúcia, para a prática de atos fraudulentos, que subtraíam valores à tributação, dispõe a Administração Tributária da possibilidade de impor a penalidade cominada pelo art. 44, I, da própria Lei nº 9.430/96.

Tais argumentos permitem, em suma, pressupor-se uma justificativa para a competência sancionatória tributária, a da correspondência entre a ação praticada pelo contribuinte frente ao estritamente necessário ao atendimento do interesse público, o que não se verifica com o exercício regular, não abusivo, de um direito.

Trata-se, pois, de uma imposição da razoabilidade e da proporcionalidade, encontrando, além da CRFB (art. 5º, LIV, §2º), lastro no art. 2º, parágrafo único, VI, da Lei nº 9.784/99, ao exigir atuação administrativa que se mostre adequada entre meios e fins, “vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

Essa maneira de pensar encontra também amparo doutrinário, pois, para Paulo de Barros Carvalho, a inflicção de multas “precisa guardar adequação com o ilícito praticado, não podendo ser excessivo relativamente ao dano causado e ao benefício obtido com prática indevida”⁴¹.

A observação não se diferencia, antes se harmoniza, com a de Ávila⁴², para quem a razoabilidade reclama uma causa real justificadora para a adoção de qualquer medida e uma relação entre a providência adotada e o critério que a dimensiona.

6 SÍNTESE CONCLUSIVA

Ao cabo do exposto, é possível sumariar os remates seguintes:

⁴⁰ Vem a calhar a observação de Amelia Méndez, formulada com base no art. 33.1 da *Ley* 01/1998 – que, disciplinando os direitos e garantias do contribuinte espanhol, consagra presunção de boa-fé em favor da conduta do contribuinte –, no sentido de ser da Administração o ônus da prova sobre a conduta maliciosa do administrado (MÉNDEZ, Amelia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madri: Marcial Pons, 2001, p. 137). A assertiva possui compatibilidade com o sistema jurídico pátrio, podendo ser extraída, no que concerne aos liames entre o particular e a Administração Tributária, da Lei nº 9.784/99 (art. 2º, parágrafo único, IV).

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Linguagem e método*. 5ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 889.

⁴² ÁVILA, Humberto. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, p. 151, 2005.



a) com o propósito de auxiliar na tarefa de arrecadação dos tributos, o ordenamento jurídico aparelha a Administração com a competência de imposição de deveres acessórios aos contribuintes, de cuja violação resulta a possibilidade de imposição de sanções, especialmente de colorido pecuniário, sendo de notar que, em face da extensão da matéria constitucional entre nós, afigura-se intensa a importância da fiscalização de constitucionalidade pelo STF;

b) a despeito do art. 150, I, da CRFB, reportar-se à instituição e aumento de tributo, o STF vem compreendendo que a exigência de lei em sentido estrito também se faz imprescindível à tipificação das infrações e cominação de sanções, preservando a segurança jurídica entre os contribuintes e a Administração Tributária (garantia material) e o consenso daqueles quanto às limitações ao direito de propriedade (garantia formal);

c) a jurisprudência do STF consagra a retroatividade das leis posteriores, relativas a multas, quando adotem tratamento favorável ao contribuinte, ao entender que a incidência do art. 106 do CTN – preceito aplicável, contanto que não haja pronunciamento definitivo, nas esferas administrativa e judicial -, a qual se impõe com base na reserva de lei complementar prevista no art. 146, III, b, da CRFB, não se notando mais ênfase, nas razões determinantes dos precedentes, ao direito fundamental contemplado pelo art. 5º, XL, do diploma sobranceiro;

d) à feição de desenvolvimento do ponto de vista adotado em precedentes anteriores à CRFB, o STF, mesmo na pendência do julgamento de algumas repercussões gerais, vem compreendendo que a proibição do tributo com efeito de confisco é extensível às multas, fazendo-o com reforço também na razoabilidade e proporcionalidade;

e) o STF adota a compreensão consoante a qual o só indeferimento de pleito do contribuinte não poderá resultar na imposição de penalidade (multa), sob pena de esvaziar o direito fundamental de petição (art. 5º, XXXIV, a, CRFB), o que se encontra de acordo com a doutrina, que sustenta, com apoio na razoabilidade e proporcionalidade, pressupor a aplicação de multa uma causa real justificadora.



REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 162.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- BONIFÁCIO, Artur Cortez. *Direito de petição: garantia constitucional*. São Paulo: Editora Método, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- _____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- DERZI, Misabel de Abreu. *Direito tributário, direito penal e tipo: Coleção Textos de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. v. 14.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe y derecho tributário*. Madri: Marcial Pons, 2001.
- GOTTI, Piero. Confisca nel diritto amministrativo. In: SACCO, Rodolfo. *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Turim: Editrice Torinese, 1989. v. III.
- GUTIÉRREZ COLANTUONO, Pablo Á. *Controle de convencionalidade na Administração Pública*. São Paulo: Contracorrente, 2024.
- JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributário*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo, 2008. v. II.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021.
- MIRANDA, Jorge. *Textos históricos do direito constitucional*. Imprensa Nacional Lisboa:



Imprensa Nacional , Casa da Moeda, 1980.

MITA, Enrico. *Principi di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

NUMERIANO, Rodrigo Dubourcq Dantas. *Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2018.

SLAIBI FILHO, Nagib. *Direito constitucional*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

STERN, Klaus. *Jurisdicción constitucional y legislador*. Madri: Dykinson, 2009. Tradução de Alberto Oehling de los Reys.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madri: Marcial Pons, 2002. Versão do alemão para o espanhol por Pedro M. Herrera Molina.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

WOLFE, Christopher. *La transformación de la interpretación constitucional*. Madri: Civitas, 1991. Tradução de María Gracia Rubio de Casas y Sonsoles Valcárcel.

XAVIER, Marília Barros. *Direito administrativo sancionador tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

