

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
FACULDADE DE DIREITO - FADIR

MARIA EDUARDA REIS FERREIRA

O EFEITO CONFISCATÓRIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
Uma análise à luz dos princípios constitucionais e jurisprudências

CAMPO GRANDE
2025

MARIA EDUARDA REIS FERREIRA

O EFEITO CONFISCATÓRIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:

Uma análise à luz dos princípios constitucionais e jurisprudências

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito da
Faculdade de Direito da Universidade
Federal de Mato Grosso do Sul, como
requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito, sob a orientação da
Prof.^a Dr.^a Gleicy Denise Vasques Moreira.

CAMPO GRANDE

2025

AGRADECIMENTOS

Ao fim da produção deste trabalho, um filme passa na cabeça. Foram tantos momentos vividos durante a faculdade, tantas memórias criadas, amizades construídas, experiências adquiridas. Tantas coisas para ser grata. Mas, justamente, na hora de prestar os devidos agradecimentos, as palavras fogem da mente.

Por isso, primeiramente tenho que agradecer a Deus, por ter me dado sabedoria quando necessário e frustração quando, também, era necessário, porque hoje entendo que precisava. Deus, de quem me senti distante em grande parte da graduação e, hoje, me sinto mais perto que nunca e percebo que, na verdade, sempre estive comigo.

Agradeço à minha família, que, por toda minha vida me proporcionou o melhor, e, inclusive, agora estar aqui, encerrando uma faculdade federal. Agradeço ao meu tio e padrinho, que fez e ainda faz por mim mais do que qualquer pessoa poderia imaginar. Agradeço à minha tia, que, sempre pertinho, foi e ainda é todo apoio que eu necessitava. Agradeço aos meus pais, que além de me apresentarem a este mundo, me ensinaram as mais preciosas lições da vida. Agradeço aos meus avós, o Sr. Nolasco e a Dona Marilu, que são minha maior inspiração, fonte inesgotável de amor e quem tenho a agradecer por cada pedaço de mim. O enorme amor e a gratidão que sinto por todos vocês é meu principal combustível.

Aos meus amigos, que se mostram, na verdade, também minha família, sou grata pelo privilégio de tê-los em minha vida. Especialmente os amigos que fiz na graduação, esta fase foi mil vezes mais bela e proveitosa graças aos dias que dividi com vocês. Sinto que jamais serei capaz de expressar o carinho que sinto por cada um, muito menos a ansiedade em que vivo para o que o futuro nos aguarda, mas, sempre, juntos.

Ao meu namorado, João Pedro, meu par na valsa de formatura e, agora, para a vida. Agradeço a Deus por me permitir o privilégio de viver com você. Obrigada por despertar o melhor em mim e ser muito mais do que um dia eu imaginei em meu príncipe encantado. Estou ansiosa e feliz para começarmos juntos essa nova fase da vida.

RESUMO

O efeito confiscatório se manifesta quando há um desrespeito ao princípio da vedação ao confisco. No entanto, é importante destacar que não existe uma definição clara e objetiva sobre o que realmente caracteriza o efeito confiscatório. Além disso, não há uma fórmula estabelecida que permita seu reconhecimento de forma unânime. Mesmo na Constituição, que é o documento que estabelece esse princípio, não se encontra uma definição específica. Para compreender como o princípio da vedação ao confisco tem sido reconhecido e, principalmente, como ele tem sido tratado nas diversas esferas jurídicas, foi realizada uma análise das jurisprudências de uma variedade de tribunais a respeito desse tema. O objetivo dessa análise foi identificar quais garantias estão associadas ao princípio da vedação ao confisco, bem como os princípios que se relacionam a ele. Nesse sentido, a pesquisa busca descrever detalhadamente os processos que levam à criação do crédito tributário, os procedimentos que se seguem após a sua constituição e as consequências da inadimplência para o contribuinte, especialmente quando os princípios de não confisco são desrespeitados. Os resultados obtidos demonstram que, apesar de o princípio da vedação ao confisco ser amplamente debatido, ele continua a ser objeto de divergências entre os tribunais, o que acaba por comprometer a segurança jurídica em relação a essa questão. Diante dessa situação, uma solução foi proposta para tentar mitigar essas incertezas.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário; Efeito confiscatório; Princípios constitucionais.

ABSTRACT

The confiscatory effect arises when the principle prohibiting confiscation is violated. However, there is no clear and objective definition of what constitutes a confiscatory effect, nor is there any established formula for its recognition. Not even the Constitution, which establishes this principle, provides a definition. To understand how the principle of prohibition of confiscation has been recognized and, above all, addressed, an analysis of court rulings from various tribunals was conducted. The aim was to identify which legal guarantees are associated with this principle and which others are related to it. The study seeks to describe the processes that lead to the creation of tax credits, the procedures that follow their establishment, and the implications of taxpayer default when the principles of non-confiscation are violated. The findings show that, although widely discussed, this principle remains a subject of disagreement among courts, which undermines legal certainty. Therefore, a solution has been proposed to address this issue.

KEYWORDS: Tax Law; Confiscatory Effect; Constitutional Principles

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	7
2.	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E O DIREITO TRIBUTÁRIO.....	9
2.1	Princípios tributários de segurança jurídica.....	10
2.1.1	Princípio da legalidade tributária.....	10
2.1.2	Princípio da anterioridade tributária.....	10
2.1.3	Princípio da irretroatividade tributária.....	11
2.1.4	Princípio da territorialidade.....	11
2.1.5	Princípio da indelegabilidade tributária.....	12
2.1.6	Princípio da praticabilidade.....	12
2.2	Princípios tributários de igualdade.....	12
2.2.1	Princípio da isonomia tributária.....	13
2.2.2	Princípio da capacidade contributiva.....	14
2.2.3	Princípio da progressividade tributária.....	14
2.2.4	Princípio da seletividade tributária.....	15
2.2.5	Princípio da não cumulatividade tributária.....	15
2.2.6	Princípio da solidariedade tributária.....	16
2.2.7	Princípio da uniformidade geográfica.....	16
2.2.8	Princípio da não discriminação tributária.....	17
2.2.9	Princípio do pacto federativo e republicano.....	17
2.2.10	Princípio da supremacia do interesse público.....	17
2.2.11	Princípio da indisponibilidade do interesse público.....	17
2.3	Princípios tributários de liberdade.....	18
2.3.1	Princípio da liberdade de tráfico.....	18
2.3.2	Princípio do mínimo existencial.....	18
2.3.3	Princípios do devido processo legal.....	19
2.3.4	Princípio da vedação ao confisco.....	19
2.4	Imunidades tributárias.....	21
2.4.1	Imunidade recíproca.....	21
2.4.2	Imunidade das entidades religiosas e templos.....	22
2.4.3	Imunidade aos partidos políticos, sindicatos e instituições educacionais e assistenciais.....	22
2.4.4	Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel.....	23
2.4.5	Imunidade dos fonogramas e videogramas musicais.....	23
3.	CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	23
3.1	Lançamento tributário.....	24
3.2	Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.....	26
3.3	Extinção do crédito tributário.....	27
3.4	Exclusão do crédito tributário.....	31
3.5	Multa, juros e correção monetária.....	32
4.	JURISPRUDÊNCIA.....	33
4.1	Supremo Tribunal Federal.....	33

4.2	Outros Tribunais.....	41
5.	CONCLUSÃO.....	48
	REFERÊNCIAS.....	51

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é um ramo do direito que regula a arrecadação e a gestão de tributos por parte do Estado, abrange normas e princípios que determinam como os impostos, taxas e contribuições são instituídos, cobrados e fiscalizados. Segundo Oliver Wendell Holmes JR, "taxes are what we pay for civilized society", isso se confirma quando considerado que o Estado age como regulador da sociedade e que, para seu funcionamento e execução de atividades, precisa de dinheiro, que vem do contribuinte por meio de tributos.

Considerando a pluralidade de significados que pode advir da palavra "tributo", é importante compreender que, no escopo deste trabalho, foi utilizado o com o mesmo conceito trazido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, que é, além da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a Lei norteadora do Direito Tributário no Brasil,

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assim, o Direito Tributário deve garantir que a tributação ocorra de maneira justa e equitativa, respeitando os direitos dos contribuintes e promovendo a justiça fiscal. Além disso, envolve a análise de princípios constitucionais, como a legalidade, a razoabilidade, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco, além da relação entre o Fisco e os cidadãos. "Fisco" refere-se ao conjunto de órgãos e entidades do Estado responsáveis pela arrecadação de tributos e pela fiscalização da receita pública em um país, também chamado neste trabalho de Administração Pública ou, simplesmente, Estado.

Tudo aquilo cuja importância reside no reconhecimento da necessidade de algo em ser protegido pelos princípios constitucionais tributários deve ser devidamente estudado e compreendido, pois garantem que os direitos dos contribuintes sejam respeitados. A partir dos princípios surgem direitos e ambos evitam arbitrariedades e abusos por parte do poder público, algo fundamental em um estado democrático de direito.

Por isso, inicialmente, demonstra-se a importância do estudo do princípio da vedação ao confisco. O que já basta para justificar a necessidade de aprofundamento na compreensão deste princípio, porém, esta pode ser reforçada pela pluralidade de outros princípios que com ele se relacionam. Por exemplo, com relação ao princípio da capacidade contributiva, um imposto excessivo sobre uma pessoa de baixa renda pode ser considerado confiscatório, enquanto a mesma taxa pode ser aceitável para alguém com maior capacidade financeira.

O efeito confiscatório se configura quando ocorre o desrespeito ao princípio de vedação ao confisco e, para Regina Helena Costa (2003), este se caracteriza com a incorporação não indenizada da propriedade privada pelo poder público. Outros autores, ainda que com diferentes palavras, também se baseiam nesta mesma ideia central: o alcance de bens de propriedade privada sem indenização e sem justa causa, não sendo válida exclusivamente a justificativa de imposição tributária.

Desta forma, este estudo se propôs a analisar o efeito confiscatório na jurisprudência com o auxílio dos demais princípios constitucionais tributários. Isso se motivou pelo fato de não ser claro na legislação, jurisprudência ou até mesmo na doutrina quando o crédito tributário passa a ser confiscatório, ficando, muitas vezes, a decisão condicionada a aplicação do princípio da razoabilidade em cada caso concreto. Outras vezes, ainda, há uma estipulação quantitativa que determina quando começa a ser configurado o efeito confiscatório, como no caso das multas tributárias. Ainda que se trate de um importante princípio constitucional, não é garantida a estabilidade jurídica necessária aos contribuintes.

Assim, com o objetivo de compreender como o princípio da vedação ao confisco tem sido identificado e, especialmente, como tem sido tratado, foi realizada uma análise de jurisprudências de diferentes tribunais, inclusive nos Tribunais Superiores, acerca do tema, a fim de identificar o que buscam garantir os princípios constitucionais pertinentes ao tema do trabalho e sua relação com o Direito Tributário, além de compreender os processos que resultam na geração do crédito tributário e os procedimentos posteriores à sua existência, bem como as consequências da inadimplência para o contribuinte quando desrespeitados os princípios do não confisco.

Para a apresentação dos resultados e de uma conclusão pertinente ao tema, foi descrito, inicialmente, os princípios constitucionais tributários de acordo com a

visão de Marcus Abraham (2025). Em sequência, considerando que o efeito confiscatório pode ser observado nos próprios tributos, mas, também, no momento em que este se torna apto para a cobrança, foi detalhado como a previsão legal de um tributo se concretiza e passa a ser exigível o seu pagamento. Desde a ocorrência de fato previsto legalmente como passível de ser tributado, ao cadastro deste tributo como exigível, momento em que passa a ser chamado de crédito tributário, até, se for o caso, à execução fiscal, ação que possibilita a cobrança judicial do crédito, onde mais se observa o efeito confiscatório.

Por fim, a apresentação de algumas jurisprudências em que podem ser identificados: as relações entre o princípio de vedação ao confisco com os demais princípios constitucionais, o entendimento jurisprudencial acerca do tema e a relação entre as mesmas.

Isso foi possível a partir da utilização do método comparativo, que, segundo Borges (2014), “estuda os institutos jurídicos do objeto, as regras e princípios jurídicos envolvidos”.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

As constituições são instrumentos que regem, organizam e regulam países. A Constituição Federal da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, é conhecida como Constituição Cidadã por ampliar o reconhecimento de direitos e garantias para os cidadãos por meio dela governados.

Os princípios constitucionais são fundamentos que nortearam a estruturação das normas constitucionais e que buscam garantir direitos fundamentais, inclusive ligados aos direitos humanos, portanto, devem ser utilizados para sua posterior interpretação e prática. A doutrina moderna enxerga os princípios como um tipo de norma constitucional mais ampla e genérica que necessita de concretização por parte de quem deve aplicá-la (BRANCO, MENDES, 2023).

Existem princípios abordados na Constituição que visam proteger direitos fundamentais no que diz respeito à tributação. Segundo Marcus Abraham (2025), o tributo é uma obrigação fundamental inafastável que possibilita a seguridade de direitos. Assim, o dever de pagar tributos, ao ser cumprido, se torna meio para a garantia de direitos fundamentais, porém deve ser cobrado pela Administração de

maneira justa, o que se dá mediante concordância com os princípios tributários. Os quais são divididos por Abraham em quatro categorias, conforme descritos e explicados, de maneira resumida, nos tópicos seguintes.

2.1 Princípios tributários de segurança jurídica

Buscam assegurar ao contribuinte estabilidade diante dos tributos.

2.1.1 Princípio da legalidade tributária

Presente no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, determina que é vedado à União, estados, municípios e ao Distrito Federal a exigência, ou o aumento de tributo sem lei que permita. A criação de tributos ocorre, de maneira geral, por meio de lei ordinária, enquanto suas normas gerais, por lei complementar. Existem, todavia, exceções ao princípio, como, por exemplo, a possibilidade do Poder Executivo alterar alíquotas de certos impostos com fim extrafiscal.

Não apenas a cobrança de tributo deve ter previsão legal, as hipóteses de extinção e de redução, também necessitam da existência de lei, conforme o art. 97 do Código Tributário Nacional. Além disso, a concessão de benefícios fiscais exige previsão legal, de acordo com o art. 150, § 6 da Constituição.

2.1.2 Princípio da anterioridade tributária

De acordo com o princípio da anterioridade, presente no art. 150, III, b e c da Constituição Federal, existem prazos em que um tributo pode começar a ser cobrado ou que o aumento de seu valor pode ser aplicado. Prazos esses divididos em três categorias: anterioridade ordinária, com efeitos apenas no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, no primeiro dia de janeiro do ano seguinte; anterioridade nonagesimal, apenas 90 dias após a publicação; e anterioridade plena, em que são cumuladas as duas possibilidades anteriores.

Existem, porém, casos em que o princípio da anterioridade não se aplica e o tributo entra em vigência imediatamente, como é o caso do imposto extraordinário de guerra.

No caso de a alteração tributária ser benéfica para o contribuinte, a anterioridade é desconsiderada, assim como a prorrogação de alíquota já em exercício. Porém, entende o STF que a redução ou a extinção de benefício tributário deve respeitar o princípio da anterioridade.

2.1.3 Princípio da irretroatividade tributária

De acordo com o art. 105 do CTN, veda a cobrança de tributos existentes por conta de fatos geradores ocorridos antes da vigência de lei que os institua ou aumente, ou seja, leis somente afetam fatos ocorridos ou completados após sua publicação e respeitado o lapso temporal necessário para o início de sua vigência, conforme princípio da anterioridade. Já o art. 106 do CTN, traz as exceções para o princípio.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

2.1.4 Princípio da territorialidade

O pacto federativo, ao estabelecer a autonomia de seus entes, restringe à extensão territorial de cada ente federado os efeitos de suas próprias leis tributárias e, conseqüentemente, estabelece a Fazenda Pública responsável pelo poder

tributário em cada caso concreto. Todavia, o art. 102 do Código Tributário Nacional prevê as exceções em que é possível que leis sejam aplicadas a fatos geradores ocorridos fora de seus limites territoriais ou em mais de um ente federado:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

2.1.5 Princípio da indelegabilidade tributária

A criação de tributos cabe, seguindo o § 3º do art. 18 da Constituição Federal, somente à ela, os demais entes federativos podem apenas decidir pela instituição ou não dos que forem a eles outorgados. Já a fiscalização e a cobrança tributária podem ser terceirizadas, como confirma o art. 7º do Código Tributário Nacional.

2.1.6 Princípio da praticabilidade

Busca viabilizar, simplificadamente e economicamente, o pagamento de tributos, de forma a descomplicar o cumprimento das obrigações tributárias para os contribuintes.

2.2 Princípios tributários de igualdade

São princípios que buscam garantir igualdade entre os contribuintes, mas também entre todos os que possuem ligação e são afetados pelos tributos, como, por exemplo, os entes federativos ou países que exportam para o Brasil.

2.2.1 Princípio da isonomia tributária

O inciso II do art. 150 da Constituição veda que seja instituído tratamento desigual entre os contribuintes quando estes se encontrarem em situações equivalentes. Ou seja, não veda que os contribuintes sejam tratados de maneira diferente, mas sim que esta diferenciação ocorra de maneira proporcional e que haja justa motivação e a comprovação desta.

A conhecida máxima atribuída ao filósofo Aristóteles, "tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que eles se desigalam" expressa muito bem o que busca estabelecer o princípio da isonomia tributária e, inclusive, foi citada em decisão do Tribunal Superior do Trabalho em Agravo de Instrumento em Recurso de Revista nº 112454320175030021 - DF (Brasil/TST, 2020), com ementa:

AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELA RECLAMANTE. 1. PRELIMINAR DE NULIDADE DO JULGADO POR NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. Não obstante a decisão ora agravada tenha fundamentado as razões da impossibilidade de subida da revista no tocante à prefacial ora intitulada, observa-se que a agravante, na minuta do presente agravo de instrumento, manteve-se silente quanto à referida preliminar, do que se conclui que a parte se conformou com os fundamentos consignados na decisão de admissibilidade. Com efeito, tendo o presente agravo de instrumento se mantido silente quanto à preliminar de nulidade do julgado por negativa de prestação jurisdicional, permanecem, portanto, intocados os óbices opostos pelo Juízo a quo, no aspecto. 2. VERBA DE REPRESENTAÇÃO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. Nos moldes delineados pelo caput do art. 5º da CF, a igualdade consiste em assegurar às pessoas em situações iguais os mesmos direitos, prerrogativas e vantagens, com as obrigações correspondentes, o que significa **"tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que eles se desigalam"**, visando sempre ao equilíbrio entre todos. Assim, do princípio da igualdade e da isonomia de tratamento, resulta que se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na proporção das suas

desigualdades. Por conseguinte, embora todos os trabalhadores devam receber tratamento idêntico, é necessário haver diferenças quando são submetidos a situações adversas de serviços, pois, na verdade, a isonomia exige que sejam tratados desigualmente aqueles que se encontram em condições de manifesta desigualdade . Dentro deste contexto, não se divisa ofensa aos arts. 5º, I, 3º, IV, e 7º, XXX e XXXI, da CF, nos moldes delineados pela alínea c do art. 896 da CLT, tendo em vista que o Tribunal a quo rechaçou a pretensão obreira, justamente porque a reclamante se encontrava em situação adversa, mormente porque não restou demonstrado nos autos que trabalhava em idênticas condições que os modelos apontados. Agravo de instrumento conhecido e não provido .

(TST - AIRR: 112454320175030021, Relator.: Dora Maria da Costa, Data de Julgamento: 24/06/2020, 8ª Turma, Data de Publicação: DEJT 26/06/2020) (grifo próprio)

2.2.2 Princípio da capacidade contributiva

Conforme o art. 141, § 1º da CF, os impostos devem respeitar a capacidade econômica do contribuinte, portanto, aqueles que não possuem boas condições financeiras não sofrem incidência de tributos, enquanto os que possuem devem cumprir seus deveres de pagar impostos e são cobrados na proporção de sua condição.

2.2.3 Princípio da progressividade tributária

De forma implícita no § 1º do art. 145 da Constituição de 1988, está diretamente relacionado com o princípio da capacidade contributiva, pois trata-se de método de escalonar as alíquotas de acordo com a condição econômica do contribuinte, as quais devem respeitar o mínimo existencial e também o princípio de vedação ao confisco, que será detalhado posteriormente.

Por conseguinte, resume-se ao fato de que as alíquotas variam de acordo com a base de cálculo, ou seja, de acordo com o valor a que será aplicada, tal como

ocorre no caso do Imposto Predial e Territorial Urbano conforme o §1º do art. 156 da Constituição Federal. Outro exemplo é trazido pelo Senado Federal em seu site ao explicar progressividade: "a tributação da cesta básica, que tem grande peso no orçamento de famílias mais pobres, é consideravelmente menor do que a dos produtos com maior peso no orçamento de famílias de renda mais alta."

Contudo, é considerável também seu uso como forma de interferir na conduta da sociedade, realizando uma pressão tributária maior naquilo que deseja reduzir o consumo e reduzindo no que busca incentivar, como no caso de um produto importado e um semelhante produzido no país, consecutivamente.

2.2.4 Princípio da seletividade tributária

Possui relação com a essencialidade daquilo a ser tributado. Produtos e serviços necessários e dotados de importância social, como alimentos, produtos voltados para a higiene e outros, são menos tarifados, enquanto produtos supérfluos ou com aquisição restrita estão sujeitos a maiores alíquotas. Compete aos legisladores e ao Poder Executivo fazer esta diferenciação ao estabelecer as diferentes alíquotas conforme o grau de importância daquilo que será tributado.

2.2.5 Princípio da não cumulatividade tributária

Sua aplicação ocorre diante de tributos que estão presentes em diferentes etapas da cadeia produtiva ou econômica. Para melhor compreensão, um exemplo presente no cotidiano de todos é o Imposto sobre Comercialização de Mercadorias e Serviços. Até chegar ao consumidor final, um determinado produto pode ser vendido diversas vezes e, em todas, incidirá o ICMS. Todavia, se o último consumidor pagar todo valor correspondente em tributos somado com o preço da mercadoria, seu valor seria muito mais alto, ademais, o Fisco receberia mais de uma vez imposto sobre uma mesma relação de compra.

Para evitar que estas questões se concretizem, o princípio da não cumulatividade tributária estabelece que de uma relação de compra e venda a gerar tributo, o que foi pago na relação que a antecede é descontado. Ou seja, se um

produto é vendido por R\$100,00 com alíquota de 10%, o tributo a ser pago é de R\$10,00 e, posteriormente, se novamente vendido, mas desta vez por R\$200,00, o tributo sob alíquota de 10% seria de R\$20,00. Entretanto, como da comercialização anterior já foi pago tributo, a atual terá que pagar somente a diferença entre o valor atual de tributo e o anterior, neste caso, de R\$20,00 subtrai-se R\$10,00, resultando em apenas R\$10,00 a serem pagos.

Contudo, segundo a Súmula Vinculante nº 58 do Supremo Tribunal Federal, no caso do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando em qualquer etapa da cadeia econômica ocorre a isenção, alíquota zero ou não tributação, o valor que seria pago nesta etapa não deve ser descontado na seguinte.

2.2.6 Princípio da solidariedade tributária

Este princípio, com fundamento no art. 195 da Constituição Federal, que afirma a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pode ser traduzido como solidariedade, no sentido de obrigação legal, no financiamento da seguridade social.

2.2.7 Princípio da uniformidade geográfica

Em concordância com o princípio da uniformidade geográfica, todo tributo, com semelhante fato gerador, sob responsabilidade federal deve ser aplicado da mesma maneira em todo território brasileiro. Sendo exceções apenas as diferenças que visam o cumprimento de responsabilidades constitucionais e/ou a promoção de equilíbrio no desenvolvimento dos entes federativos.

Após aprovação da comissão de infraestrutura, tramita no Senado Federal o Projeto de Lei nº 1649 de 2024, de autoria do Senador Wilder Moraes, que busca isentar a tributação para obras de reconstrução após desastres naturais, e possui a ementa “Institui o regime especial de tributação para as obras de reconstrução de infraestrutura básica em casos de catástrofes e para obras de relevante interesse nacional.”, um exemplo de exceção do princípio da uniformidade geográfica.

2.2.8 Princípio da não discriminação tributária

"Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.", diz a Constituição da República Federativa do Brasil. É indubitável, com base neste artigo, a vedação constitucional da diferenciação tributária de mercadorias ou produtos com justificativa na procedência geográfica, exceto nos casos em que a própria prevê a distinção.

2.2.9 Princípio do pacto federativo e republicano

Também derivado do próprio pacto federativo, este princípio reflete as disposições constitucionais federativas e republicanas em relação ao direito de tributar. Trata de respeitar os deveres e direitos dos entes da federação de modo a respeitar suas autonomias financeiras.

2.2.10 Princípio da supremacia do interesse público

Via de regra, estipula que o interesse público, como conjunto de interesses individuais a respeito da sociedade que resultam em um bem comum, se sobressai aos interesses particulares, sendo estes vontades individuais em benefício próprio. Ou seja, as questões coletivas superam as questões particulares.

Todavia, existem situações em que o atendimento de interesses particulares, total ou parcialmente, satisfaz ou representa o interesse público. Cabe a Administração Pública a ponderação necessária para o alcance do que é mais vantajoso para o bem comum e social.

2.2.11 Princípio da indisponibilidade do interesse público

Este princípio, derivado do princípio da supremacia do interesse público, diz respeito justamente à obrigação da Administração em analisar cada caso concreto e agir sobre ele, não sendo permitido atos que revelem indiferença quanto ao processo tributário como um todo. Ademais, é necessário que o agente da administração realize suas funções de forma coerente com as normas tributárias, especialmente as anistias, isenções e as imunidades, que não podem ser maneiras de dispor do interesse público.

2.3 Princípios tributários de liberdade

Resume-se à limitação tributária como forma de garantir a dignidade dos cidadãos e dos contribuintes, pois utiliza do tributo como fim para garantir os direitos fundamentais dos cidadãos de forma a respeitar os direitos do contribuinte, garantindo liberdades por meio da limitação do Estado das maneiras explicadas a seguir.

2.3.1 Princípio da liberdade de tráfego

Garantindo a liberdade de locomoção, este princípio veda a existência de tributos gerados pela locomoção entre entes da federação. Apesar de parecer contraditório, por ser cobrado exatamente quando ocorre deslocamento entre municípios ou estados, o pedágio não se mostra inconstitucional, porque segundo decisão do Supremo Tribunal Federal a cobrança de pedágio trata-se de tarifa e não taxa de pagamento de tributo, conforme ADI nº 800/RS (2014).

2.3.2 Princípio do mínimo existencial

Assegura que a tributação não incida de maneira a inibir as condições dignas de vivência dos cidadãos. Isto é, proíbe que o Fisco exija que contribuintes realizem o pagamento de taxas tributárias quando este limitar o acesso a produtos e serviços

essenciais para uma sobrevivência que atenda as necessidades básicas, ou seja, mínimas.

2.3.3 Princípios do devido processo legal

Segmentado em três outros princípios que circundam a ideia de permissibilidade de defesa em um processo legal, buscam mitigar as possíveis controvérsias entre as partes de uma lide tributária: o contribuinte e a Administração.

O princípio da ampla defesa e do contraditório, presente em diversas áreas do direito, diz respeito às garantias processuais, como, por exemplo, a possibilidade de manifestação e de produção de provas para ambas as partes. Se desdobra em outros três princípios que garantem: um juiz competente, imparcial e investido constitucionalmente; respeito às normas e procedimentos legais; e a informação de todos os atos processuais e permissões para manifestação.

O direito de petição é o princípio que está relacionado com o questionamento de medidas tomadas pela Administração e com o direito do acesso à informações sem que sejam cobradas taxas para isso. Por fim, o princípio da universalidade de jurisdição garante que, no caso de o contribuinte sofrer algum tipo de dano aos seus direitos, estes serão restabelecidos.

2.3.4 Princípio da vedação ao confisco

Eduardo Muniz Machado Cavalcanti (2023) diz que o efeito confiscatório consiste em utilizar o tributo com intuito de punir ou em uma “invasão do Estado sobre o patrimônio privado que extravase a capacidade contributiva”. Para Fábio Brun Goldschmidt (2003) o confisco reside na apropriação não indenizada de propriedade privada por parte do Fisco.

Abraham (2023) complementa que um tributo desrespeita o princípio de vedação ao confisco, também, quando inviabiliza, total ou parcialmente, a atividade produtiva do contribuinte, além de considerar que possui como desdobramento o princípio da proteção da propriedade privada e trazer suas exceções:

desapropriação em razão da função social da propriedade, desapropriação por necessidade pública, multa pecuniária ou perda de bens e o próprio poder de tributar.

Não existe, portanto, uma definição clara e objetiva do que se trata o efeito confiscatório, muito menos uma fórmula exata para seu reconhecimento. Nem mesmo a Constituição Federal estabelece de maneira clara o que configura confisco, apenas diz o art. 150, no inciso IV, que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”.

Mas o que busca proteger o princípio não confiscatório? Considerado por Abraham um princípio de liberdade, deve proteger o contribuinte de autoritarismos fiscais por parte do Estado, além de segregar o que é público daquilo que é privado e balancear o que necessita financeiramente o Estado para cumprir com seus deveres e o limite em que o cidadão deve, mas, principalmente, em que pode, contribuir.

Somando as ideias de diversos doutrinadores, este princípio pode ser sintetizado como o estabelecimento da importância de prevenir que o contribuinte sofra abusos de ordem pecuniária por parte do Estado, seja por falta de devida indenização monetária ou na cobrança excessiva de valores.

É indubitável que a Constituição Federal é berço do princípio da vedação ao confisco, especialmente quando considerado que “A Constituição, em sentido formal, é o documento escrito e solene que positiva as normas jurídicas superiores da comunidade do Estado, elaboradas por um processo constituinte específico” (BRANCO, MENDES, 2023).

Este processo de elaboração da Constituição se deu por meio de debates entre os parlamentares eleitos para definir o que era de suma importância estar na Carta Magna do Brasil, o que incluiu a estipulação de normas que hoje funcionam como princípios para a criação e aplicação das demais normas inferiores hierarquicamente a CF. A partir desta ótica, é possível analisar o princípio de vedação ao confisco como um princípio mais específico derivado da combinação de outros princípios constitucionais.

O princípio da isonomia tributária, por exemplo, ao determinar que, como citado anteriormente, os diferentes sejam tratados de maneira desigual na medida de suas diferenças, respeita-se o princípio de vedação ao confisco: se um contribuinte que possui baixo poder econômico pagasse imposto sobre sua renda

com a mesma alíquota que um contribuinte com grande poder aquisitivo, a definição de Cavalcanti sobre o que é desrespeitar o princípio não confiscatório se concretiza, pois haveria ação do estado que desrespeite a capacidade contributiva, sendo, assim, mais um princípio desrespeitado. Além de, neste mesmo contexto, se possível o desrespeito do princípio do mínimo existencial, caso fosse afetado o acesso do contribuinte aos elementos básicos da dignidade humana.

De maneira prática, embora muito presente em contextos de estipulação de multas tributárias, o princípio de vedação ao confisco também pode ser identificado na determinação de alíquotas.

2.4 Imunidades tributárias

Por serem formas de limitações à tributação, são comumente consideradas princípios constitucionais. Partindo desta premissa, são divididas por Marcus Abraham em cinco categorias de imunidades, porém, todas abordam a impossibilidade de tributar objetos constitucionalmente determinados. São consideradas cláusulas pétreas, portanto, não podem ter seus efeitos cessados, apenas outros objetos podem ser incluídos por meio de Emendas Constitucionais.

2.4.1 Imunidade recíproca

Sua aplicabilidade é presente em diversos contextos, de maneira mais ampla, entre entes federativos. É vedado entre estes a cobrança de impostos, rendas ou serviços.

No que concerne às empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando não configurar o regime de concorrência, não houver recebimento de lucros por acionistas e os serviços prestados forem de competência típica do Estado, é cabível a imunidade tributária.

Quando disserem respeito às suas atividades essenciais, as relações entre autarquias, fundações do Poder Público e empresa pública de serviço postal gozarão de imunidade tributária. Em contrapartida, o próprio Estado, quando realiza atividades em que há intuito de lucrar e a existência de concorrência, não cabe

imunidade tributária. Assim como empresas que possuem contratos de concessão com o Estado e realizam distribuição de lucros a pessoas privadas.

2.4.2 Imunidade das entidades religiosas e templos

Como forma de garantir a liberdade religiosa, este privilégio fiscal dispensa o recolhimento de tributos sobre templo, prédio, patrimônio, renda e serviços relacionados à prática das entidades religiosas. Tem sido ampliado o entendimento do Supremo Tribunal Federal para incluir também todos os bens e rendas das instituições, desde que possuam direta relação com a prática assistencial e/ou religiosa. Sendo possível, quando cumprido os requisitos necessários, a cumulação com as imunidades tributárias aplicadas às entidades que se caracterizarem com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, conforme o Recurso Extraordinário 325822 (Supremo Tribunal Federal, 2002)

2.4.3 Imunidade aos partidos políticos, sindicatos e instituições educacionais e assistenciais

Via de regra, somente o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais destas entidades estão sujeitos a imunidade tributária. Porém, tem sido mais frequente entendimento do STF mais abrangente, assim como das instituições religiosas.

No que diz respeito aos partidos políticos, o objetivo é assegurar a liberdade partidária, sendo a imunidade forma de facilitar o pluralismo partidário, ainda que reconhecida a capacidade contributiva.

As imunidades sindicais de trabalhadores garante os direitos de liberdade de associação, do processo sindical e da autonomia de suas entidades sem que haja interferência direta do Estado.

Quanto às instituições de educação e assistência social, a imunidade visa viabilizar a criação, existência e atuação de instituições sem fins lucrativos e sem contribuição dos beneficiários que auxiliam o Estado no cumprimento de suas obrigações, de acordo com a Súmula 730 (Supremo Tribunal Federal, 2003)

2.4.4 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel

Somando a liberdade de expressão, de informação e o direito de acesso à cultura e a educação, essa categoria de imunidade visa, de maneira muito objetiva, o barateamento de seus seus veículos e, conseqüentemente, maior disseminação cultural e educacional. A imunidade de livros foi somada à Lei nº 10.865/2004 (BRASIL, 2014), que no inciso VI do art. 28 estabelece a alíquota 0 nas contribuições sociais que incidem sobre a receita da venda de livros.

2.4.5 Imunidade dos fonogramas e videogramas musicais

Abrange também suportes materiais e arquivos digitais que armazenam obras de artistas brasileiros ou por eles interpretadas. Mais especificamente, os critérios de cabimento desta modalidade de imunidade são, primeiramente, que a produção tenha sido realizada em território brasileiro e somada com uma das seguintes possibilidades: composição de autor brasileiro, seja gravada por artista estrangeiro ou brasileiro, ou interpretação de artista brasileiro, seja a composição estrangeira ou brasileira.

3. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário existe como fruto de uma obrigação tributária, conforme o art. 139 do Código Tributário Nacional. Portanto, para compreensão do que consiste em crédito tributário, é indispensável compreender, primeiramente, o que o gera e seus elementos. A obrigação tributária decorre da realização de atos previstos em lei passíveis de cobrança pecuniária, neste caso, o tributo. Ou seja, existem possibilidades, previamente estipuladas por leis, que, quando executadas, resultam na necessidade de pagamento ao Estado, neste contexto, também conhecido como Fisco. As situações cabíveis de tributação, se postas em prática, são comumente chamadas de fato gerador.

As obrigações tributárias são divididas em principais e secundárias. Enquanto a primeira precisa estar prevista em lei e está relacionada ao dever de pagar, seja o tributo em si ou multas e juros à eles associados. As obrigações acessórias, por sua vez, não dizem respeito ao pagamento de valores, mas sim às obrigações de fazer ou não fazer que sejam úteis à administração tributária. É importante frisar que seu descumprimento a transforma em obrigação principal. Além disso, podem ser instituídas por decretos, portarias e outros meios que não as leis.

Ademais, são importantes elementos da obrigação tributária os sujeitos relacionados a ela, os ativos e passivos. O sujeito ativo é, de acordo com art. 119 do CTN, pessoa jurídica de direito público que pode exigir o cumprimento da obrigação tributária, complementarmente, Roberto Caparroz (2023) o descreve como o “titular da competência, ou seja, a pessoa que recebeu poderes da Constituição para legislar e dispor sobre tributos”. Pelo art. 121 do CTN, sujeito passivo é aquele que possui o ônus de pagamento do tributo, seja ele o contribuinte, diretamente relacionado ao fato gerador da obrigação, ou o responsável, que possui obrigação estabelecida por lei sem ser o contribuinte. Também é interessante a disposição legal que veda a oposição na modificação legal do papel de sujeito passivo de uma obrigação, de acordo com o art. 123 do CTN.

Após a compreensão de outros conceitos necessários para o entendimento do crédito tributário, a natureza jurídica deste é ponto de partida para os esclarecimentos sobre o mesmo. O art. 139 do CTN afirma que o crédito tributário possui a mesma natureza jurídica que a obrigação principal que o gerou, ao mesmo tempo em que, no art. 140 diz que as modificações que afetam o crédito tributário não atingem a obrigação que o deu origem. Desta forma, para o CTN, a obrigação e o crédito nascem em momentos distintos. A respeito, diz Leandro Paulsen (2020):

Nessa acepção, pode-se dizer que, enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador (art. 113, § 1º), o crédito tributário só se considera constituído com a produção do ato que formaliza a sua existência e lhe dá exigibilidade.

3.1 Lançamento tributário

Este ato necessário para a formalização do crédito tributário que Paulsen aborda chama-se lançamento. O art. 142 do CTN é o que aborda inicialmente o lançamento e fornece um guia de elementos a serem considerados e utilizados para a concretização do lançamento, por isso, será detalhadamente abordado neste trabalho. Portanto, segue o teor do mesmo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o **procedimento administrativo** tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Inicialmente, é importante destacar que o Código Tributário descreve o lançamento como um procedimento administrativo, todavia, existe discussão doutrinária acerca desta definição. Existem autores que defendem que o lançamento trata-se, na realidade, de ato administrativo. Hugo de Brito Machado Segundo (2025) explica que o lançamento trata-se de ato administrativo e que se dá ao fim de um procedimento preparatório. Assim, “lançamento” pode remeter apenas ao ato de constituição do crédito tributário, ou, de maneira mais abrangente, incluir, também, o procedimento preparatório e, ainda, pode incluir também o processo administrativo de controle de sua legalidade.

Esses procedimentos que antecedem o ato administrativo do lançamento e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário, são divididos em três categorias, nas quais o critério de suas distinções reside no grau de envolvimento do contribuinte. O lançamento por declaração, ou lançamento misto, citado no art. 147 do CTN, ocorre mediante ação conjunta do sujeito ativo e do Fisco, o primeiro presta declarações de informações estipuladas na lei e o segundo, a partir dos dados apresentados, realiza o lançamento do crédito tributário, portanto possui parcial

participação o contribuinte. Lançamento por homologação é aquele com total participação do contribuinte, o mesmo é responsável pelo pagamento do tributo sem que haja direta participação do Fisco, como é o caso do pagamento de imposto sobre a renda. O lançamento de ofício não depende de ação do contribuinte e é realizado exclusivamente pelo Fisco.

O lançamento, quando considerado procedimento preparatório e ato administrativo, passa por todos os elementos citados no art. 142 do CTN anteriormente transcrito, independente da modalidade de lançamento. De forma preparatória, após a ocorrência de um fato gerador, seja reconhecido pelo sujeito ativo ou passivo, é calculado, sobre a matéria tributável, o valor a ser pago como tributo. Então, administrativamente, o tributo é lançado (no sentido de cadastrado) e seu pagamento pode ser efetuado.

3.2 Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

São conceitos importantes para o contexto do crédito tributário a exigibilidade e a exequibilidade. Como distingue Leonardo de Andrade Costa (2014), a partir do vencimento do prazo de pagamento do tributo, este passa a ser exigível pelo Fisco e, após a inscrição deste valor em dívida ativa, torna-se exequível.

A respeito da exigibilidade, é de extrema importância que sejam abordadas as hipóteses de sua suspensão, que constam no art. 151 do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I - moratória;
- II - o depósito do seu montante integral;
- III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
- V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Diante das possibilidades citadas pelo artigo, é possível diferenciá-las em duas categorias, como faz Caparroz (2023): a primeira ocorre quando não há certeza quanto à existência do crédito, como nos incisos III, IV e V, e, existem os casos em que o crédito tributário já foi reconhecido, como nos incisos I, II e VI. Todavia, para outros autores, como Paulsen, é possível distinguir estes três últimos incisos em outras duas categorias, uma em que a suspensão ocorre porque o pagamento já está quitado (II) e outra em que ainda será quitado (I e VI), assim, separando os incisos em três categorias.

3.3 Extinção do crédito tributário

Existem, também, as causas extintivas do crédito tributário, as quais atingem a obrigação principal ou o próprio pagamento do crédito e são previstas pelo art. 156 do CTN. Os incisos deste artigo determinam as possibilidades de extinção do crédito e serão definidas a seguir. A primeira dessas possibilidades, apresentada no inciso I, é a extinção por meio do pagamento, que ocorre quando o contribuinte realiza o pagamento integral do tributo, no prazo estabelecido e, quando aplicável, com os devidos acréscimos legais, como juros, multa e correção monetária. Todavia, no caso de denúncia espontânea da infração e seu pagamento acrescido de juros de mora, é vedada a aplicação de multa sancionatória, nos termos do art. 138 do CTN.

Prevista no inciso II, a compensação de crédito tributário é uma forma de extinção da obrigação tributária prevista no ordenamento jurídico brasileiro. Por meio dela, o contribuinte pode utilizar créditos que possui junto ao Fisco para quitar débitos tributários, ou seja, em vez de pagar um tributo em dinheiro, ele compensa com valores que tem a receber da Fazenda Pública. A compensação pode ocorrer tanto na via administrativa quanto na judicial, porém, na via judicial somente pode ocorrer após o trânsito em julgado da contestação judicial que discuta o tributo a ser compensado, conforme o art. 170-A do CTN.

A transação, inciso III do art. 156 do CTN, por meio de um acordo entre o contribuinte e a Fazenda Pública, busca resolver litígios fiscais ou facilitar o pagamento de débitos tributários federais, desde que ainda não judicializados. Essa negociação permite conciliação de interesses e tratamento diferenciado em casos

específicos. A lei 13.988 de 2020 regulamentou a utilização da transação como forma de extinção do crédito tributário. A transação se torna vantajosa para o contribuinte porque pode oferecer descontos sobre juros, multas e encargos legais em até 50% do valor total o crédito, desde que não implique em redução do valor principal do tributo, prazos maiores para o parcelamento de débitos e a suspensão do processo administrativo a que se refere o tributo.

Existem três modalidades principais de transação no âmbito federal: por adesão, oferecida de forma ampla pela Fazenda Pública, com condições pré-definidas, aplicáveis a diversos contribuintes em situação semelhante; a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, voltada a litígios envolvendo interpretações jurídicas consolidadas que afetam muitos contribuintes; e por transação individual, que prevê a negociação específica entre um contribuinte e a administração tributária, aplicável a créditos de maior valor ou complexidade, como nos casos no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

A remissão do crédito tributário, inciso IV, não é um direito do contribuinte, mas sim uma faculdade da Administração Pública, que decide concedê-la ou não e prevê o perdão parcial ou total da dívida nos termos do art 172 do CTN:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

O inciso V do art. 156 do CTN fala sobre a decadência e a prescrição, ambos institutos falam sobre prazos temporais. O primeiro relaciona-se com o lançamento tributário, estipulando até que momento o crédito tributário pode ser constituído. Esse prazo de tempo para a constituição do crédito tributário é de 5 anos e sua

contagem se inicia no primeiro dia do exercício seguinte em que poderia ter ocorrido o lançamento ou da data da decisão que considerar o lançamento nulo. Nos casos de lançamento por homologação, entretanto, os prazos iniciam sua contagem em momento diverso a depender de cada situação. Quando o tributo é declarado e pago em menor valor, o prazo para a decadência se inicia no momento do fato gerador para a homologação por parte do órgão da Administração responsável, já a falta de declaração e pagamento ou sua ocorrência mediante dolo ou fraude, o prazo corre a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o fato gerador ocorreu.

A prescrição não diz respeito ao lançamento e à constituição do crédito tributário, mas sim ao direito do credor de ajuizar ação de execução fiscal almejando o cumprimento da obrigação, visto que o crédito já existe, só deixa de ser possível sua cobrança judicial. Portanto, o início do prazo prescricional ocorre no dia seguinte ao prazo de vencimento, ou seja, com a inadimplência. Diferentemente da decadência, o prazo da prescrição pode ser interrompido, conforme estipulado pelo art. 174 do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial ou extrajudicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Existe também a prescrição intercorrente, que se configura quando já existe uma ação de execução fiscal, porém, durante o processo, a inércia da Fazenda Pública configura a prescrição. Esse reconhecimento prescricional tem embasamento não em leis, mas sim em decisões jurisprudenciais, que garantem que o mero ingresso com ação judicial não perpetua o direito do Fisco de executar dívidas tributárias.

O Recurso Especial 1.340.553/RS regulamentou o reconhecimento da prescrição intercorrente reforçando o que foi estipulado pela Súmula 314 do STJ: após a ciência da Fazenda Pública sobre a não localização do devedor ou da inexistência de bens sujeitos à penhora inicia-se um prazo de 1 ano em que o

processo permanecerá suspenso e, também, a prescrição. Ainda que a citação, mesmo que por edital, seja considerada válida, a não identificação de bens penhoráveis é suficiente para o início do prazo de suspensão do processo. Decorrido este prazo, inicia-se o prazo prescricional intercorrente e, se alcançado, o juiz pode, de ofício, reconhecer a prescrição após ouvida a Fazenda Pública. Cabe, também, a interrupção do prazo da prescrição intercorrente, desde que haja efetiva citação ou constrição patrimonial. É importante esclarecer que apenas a solicitação de penhora ou citação não é suficiente, é necessário que haja consolidação. Ademais, na decisão que reconhece a prescrição, o juiz precisa fundamentar sua sentença com os marcos processuais e as datas que configuram a prescrição.

Para compreender de que trata o inciso VI do art. 156, a conversão de depósito em renda, é necessário o entendimento do que se trata o depósito judicial, que é o depósito de valor financeiro para suspender a exigibilidade do crédito tributário e garantir o juízo sem a incidência de juros ou multa. Sua conversão em renda consiste em, após trânsito em julgado, a quantia depositada é recebida pela parte vencedora da lide.

Como explicado anteriormente, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o tributo por conta própria e realiza o pagamento antecipado, posteriormente, a autoridade fiscal homologa o pagamento. Sobre esta situação trata o inciso VII do art. 156 do CTN, o pagamento antecipado é causa da extinção do crédito tributário, ainda que parcialmente, pois é possível que a administração pública reconheça a necessidade de complementação do valor pago.

A consignação em pagamento tributária do inciso VIII, é uma ação judicial proposta pelo contribuinte para extinguir uma obrigação tributária, na qual é possível o pagamento do valor que acredita ser o correto virando a incidência de multa e juros. Todavia, só é cabível nos seguintes casos:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Ademais, conforme os parágrafos deste mesmo artigo, a consignação somente discute crédito que o autor da ação de consignação se propõe a pagar, além de, sendo julgada procedente a ação de consignação, o pagamento será considerado realizado e o valor depositado convertido em renda, se julgada improcedente, total ou parcialmente, o credor poderá exigir o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades legais aplicáveis.

Os incisos IX e X versam sobre decisões irreformáveis, o primeiro pela via administrativa e o segundo pela via judicial. Administrativamente, pode discutir aspectos formais ou materiais e ocorre quando a autoridade competente profere uma decisão sobre a qual não cabe mais recurso na esfera administrativa e que reconheça que o crédito tributário não é devido. Judicialmente, ocorre quando o Poder Judiciário profere uma decisão transitada em julgado reconhecendo que o crédito tributário é indevido, inexigível ou inexistente.

O inciso XI prevê a dação em pagamento de bens imóveis, no âmbito de Direito Processual Civil é possível que o pagamento da dívida por parte do executado seja com algum bem móvel ou imóvel pelos motivos de falta de dinheiro suficiente para o pagamento e dificuldade de vender bens no prazo ou a incerteza do executado quanto ao valor que necessita depositar, assim, cede bem de maior valor (de Sá, 2023). Todavia, diante do Direito Tributário, por ter como parte a Administração Pública, o STF considerou inconstitucional a dação de bem móvel pela não ocorrência de licitação. Assemelham-se, porém, a área cível com a área tributária na possibilidade de dispor bem com valor maior que o necessário, desde que haja renúncia da diferença financeira. Caso o imóvel seja de menor valor, é cabível a complementação em dinheiro.

3.4 Exclusão do crédito tributário

Segundo para as causas de exclusão do crédito tributário, que possuem como efeito o impedimento da constituição do crédito, pois impedem seu lançamento

mesmo com a ocorrência de fato gerador e sem que decorra o prazo decadencial. Previstas no art. 175 do CTN, a isenção é abordada do art. 176 a 179 do CTN e a anistia do art. 180 a 182.

A isenção dispensa o pagamento do tributo, desde que prevista em lei específica pautada no interesse público e estabelecidos elementos como condições, requisitos e tributos sobre os quais recairá. A isenção pode ter prazo estipulado para sua eficácia ou até mesmo ter seus efeitos modificados ou revogados.

Já a anistia é o perdão legal das penalidades por infrações tributárias, somente pode ser concedida depois da ocorrência da infração e antes do lançamento, além de não extinguir o tributo em si. Não se aplica a casos em que configura-se o cometimento de crime, contravenção ou sejam reconhecidos elementos de dolo, fraude ou simulação, também não se aplicam, salvo disposição em contrário, em casos de conluio entre pessoas.

Por fim, o entendimento completo da constituição do crédito tributário e da análise a ser feita no decorrer deste trabalho, exige compreensão das multas tributárias, dos juros e da correção monetária, elementos que, quando correlacionados constituem o crédito tributário.

3.5 Multa, juros e correção monetária

A multa é uma penalidade pecuniária aplicada ao contribuinte, pode ser de mora, em razão do atraso no pagamento do tributo, ou punitiva, que se divide pelo interesse de punir descumprimento de obrigação principal, classificada como de sentido estrito, ou de punir por conduta ilícita, chamada de punitiva em sentido amplo. Esta última se subdivide, ainda, em qualificada ou isolada, que aplica-se com intuito de punir ações mais graves, como fraude ou sonegação fiscal, e aplica-se isoladamente a fim de punir descumprimento de obrigação acessória, respectivamente. (ABRAHAM, 2023).

Sobre juros, multa e correção monetária, Sacha Calmon (1992) diz: “Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda”. Assim, os juros podem ser aplicados proporcionalmente à demora para que os valores devidos integrassem o erário

público, enquanto a correção monetária busca equiparar o valor devido com a inflação do momento em que, por fim, foi pago.

4. JURISPRUDÊNCIA

4.1 Supremo Tribunal Federal

O poder de tributar do Estado não é absoluto e deve ser exercido dentro dos limites constitucionais, especialmente em respeito aos direitos fundamentais do contribuinte e, para isso, precisa estar em conformidade com os princípios constitucionais tributários. Em texto da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.551 (Supremo Tribunal Federal, 2003) esses preceitos foram reafirmados, da qual se extrai o seguinte trecho:

A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

[STF, ADI 2.551 MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, j. 2/4/2003]

Assim, o exercício do poder de tributar deve ser pautado pelo equilíbrio, visando não apenas a arrecadação necessária para a manutenção das funções estatais, mas também a proteção dos direitos dos cidadãos e a promoção da justiça social.

A partir do reconhecimento da importância de respeitar e aplicar, de fato, os princípios constitucionais tributários, especialmente, no bojo da análise deste trabalho, o princípio da vedação confisco, discute-se, também, a importância de analisar cada caso conforme suas peculiaridades. Isso não configura apenas com o intuito de proteger o contribuinte de excesso do Fisco, mas também de não isentar

desnecessariamente a justa aplicação de tributos. Como, por exemplo, o Recurso Extraordinário 448.432:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO . VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II. AUMENTO DE ALÍQUOTA DE 4% PARA 14%. DEFICIÊNCIA DO QUADRO PROBATÓRIO . IMPOSSIBILIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO NO JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV da Constituição) . 2. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa. 3. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido, também no que se refere à violação do art. 5º, XXXVI da Constituição, seria necessário o reexame de matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(STF - RE: 448432 CE, Relator.: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 20/04/2010, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-05 PP-01374)

Neste julgado, havia interesse no reconhecimento do efeito confiscatório devido ao aumento da alíquota do imposto de importação. Porém, é necessário que alguns direitos ou princípios sejam feridos, como explicado anteriormente, para que se verifique o infringimento do princípio da vedação ao confisco, como por exemplo e no caso em questão, a inviabilização da atividade produtiva. Assim, essa falta de comprovação e a impossibilidade de simples reexame de prova em Recurso Extraordinário, conforme a Súmula 279 do STF, não foi reconhecido o efeito confiscatório.

Além disso, é fundamental considerar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade na imposição de penalidades e encargos, inclusive como forma de evitar discordância com o princípio da vedação ao confisco. A análise deve levar em conta não apenas a natureza do tributo, mas também as circunstâncias pessoais e

econômicas do contribuinte, como sua renda, patrimônio e situação financeira, conforme alega Guilherme Cezarotti (2008):

Não só a vedação ao confisco, mas também os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade devem ser aplicados no exame das multas. [...] O contribuinte que constitui o crédito tributário mediante apresentação das declarações necessárias, mas deixa de recolhê-lo por qualquer razão, deve ser sancionado de forma moderada, porque cumpriu suas obrigações acessórias regularmente. Diferente é a situação do contribuinte que é autuado pela fiscalização tributária porque deixou de constituir alguma obrigação tributária, situação em que poderia ser beneficiado pela ocorrência da decadência. Neste caso específico, deve ser levado em consideração, na hora da fixação da multa, que o benefício econômico deste contribuinte seria de 100% do valor do tributo."

O propósito fundamental consiste em assegurar que a carga tributária imposta ao contribuinte não atinja níveis desproporcionais ou excessivamente onerosos, de modo a comprometer sua capacidade de subsistência e o exercício de uma vida digna. Tal preocupação está diretamente ligada à preservação dos princípios da justiça fiscal e da equidade no sistema tributário.

Dessa forma, a apuração do montante total do crédito tributário deve ser realizada com extremo rigor técnico e jurídico, observando-se, de maneira atenta e criteriosa, os direitos e garantias assegurados ao contribuinte pela legislação vigente e pela Constituição Federal. É imprescindível que a tributação se dê de forma justa, equilibrada e compatível com a realidade econômica do sujeito passivo, evitando-se abusos que possam transformar a obrigação tributária em instrumento de injustiça social ou de inviabilização da atividade econômica.

Nesse contexto, destaca-se a relevância da Ação Declaratória de Constitucionalidade mencionada a seguir, a qual oferece subsídios jurídicos e argumentos doutrinários para a compreensão adequada da matéria em debate.

A jurisprudência do STF entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, rel. min. Celso de Mello. – A proibição

constitucional do confisco em matéria tributária 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 (educação, saúde e habitação, por exemplo)*. *A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar*, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de *padrões de razoabilidade* destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público (...).

[STF, ADC 8 MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13-10-1999] (grifo próprio)

Adicionalmente, cumpre salientar que o Supremo Tribunal Federal (STF) tem reiteradamente consolidado o entendimento de que o princípio constitucional da vedação ao confisco não se restringe unicamente à instituição e à majoração de tributos e suas respectivas alíquotas. Tal princípio, cuja finalidade precípua é impedir que o Estado utilize seu poder de tributar como forma de esvaziamento ou apropriação desmedida do patrimônio dos contribuintes, também se aplica de maneira direta e relevante às sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias, notadamente às multas fiscais.

Nessa perspectiva, a Corte Constitucional tem enfatizado que tanto os tributos quanto às penalidades tributárias devem observar, de forma estrita, os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, que funcionam como critérios fundamentais para aferir a legitimidade das exigências estatais em matéria tributária.

Isso significa que, para serem válidas e compatíveis com a Constituição Federal, as imposições fiscais não podem se revestir de caráter punitivo desmedido, tampouco configurar instrumento de enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Portanto, a imposição de multas tributárias deve se dar dentro de parâmetros aceitáveis e juridicamente sustentáveis, de modo a não extrapolar os limites do que é justo e necessário à tutela do interesse público, sob pena de violação ao princípio da vedação ao confisco. Tal entendimento visa resguardar o contribuinte contra abusos do poder de tributar, reafirmando o compromisso do ordenamento jurídico brasileiro com a justiça fiscal e com a proteção da propriedade privada.

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 no dispositivo do texto Constitucional Federal”

(STF. Pleno. ADI 551/RJ, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, DJ 14.02.2003).

Ainda sobre as multas, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 776273/DF, com relatoria do Ministro Edson Fachin, julgado em 15/09/2015 e publicado em 30/09/2015, foi reconhecida a admissibilidade de redução de multa com fim de mantê-la em valor inferior ao do próprio tributo. Complementarmente, o Recurso Extraordinário nº 582461/SP, definiu que:

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor

na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 582461, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18-05-2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177)

Dessa forma, cria-se o precedente de que multa moratória aplicada em porcentagem de até 20% sobre o valor do tributo não configura confisco. O que contraria, de certa forma, as decisões que criam como precedente a análise de cada caso concreto.

Quando se trata de multa qualificada, a porcentagem pode ser 5 vezes maior do que a da multa moratória, chegando a até 100% do valor do tributo e, no caso de reincidência, quase 8 vezes maior, chegando a 150%, conforme os incisos VI e VII do art. 44 da Lei 9.430/1996. Estes incisos, porém, só foram incorporadas ao texto da lei em 2023, por meio da Lei 14.689/2023 e têm sido reiteradas pela jurisprudência.

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário. 1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade. 2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº

14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio. 3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”. 4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral. 5. Recurso extraordinário parcialmente provido.

(RE 736090, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 03-10-2024, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 28-11-2024 PUBLIC 29-11-2024)

Está para ser votado no Plenário do Supremo Tribunal Federal o Tema de Repercussão Geral 487, que diz respeito sobre as multas isoladas, aquelas que não se relacionam com as obrigações principais. A questão gira em torno da limitação percentual da multa sobre o descumprimento de obrigações acessórias e, no caso concreto do Recurso Extraordinário nº 640.452, uma empresa de energia elétrica foi punida por erros nos documentos que atestam a compra de óleo diesel para a geração de energia e os encargos tributários que sobre esta operação recaem. A empresa, então, alegou que a multa configurava o caráter confiscatório. Foi reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada: a aplicação de multa superior a 20%, quando o art. 78, III, i, da Lei nº 688/1996, hoje, revogado, previa o cálculo de 40% do valor da operação ou da prestação pela aquisição de mercadoria sem documento fiscal próprio ou regular.

No dia 26 de maio de 2025 foi publicada decisão de julgamento do Tema 487 que envolve duas propostas de teses de repercussão geral apresentadas por diferentes Ministros.

No voto do Ministro Luís Roberto Barroso, foi estabelecido que a multa isolada aplicada por descumprimento de obrigações acessórias não deve ultrapassar 20% do valor do tributo ou crédito correlato, em respeito à proibição constitucional do confisco. Além disso, se não houver um tributo ou crédito diretamente associado, mas for possível estimar um valor, o limite de 20% deve ser calculado sobre essa base estimada. O legislador, conforme a proposta, pode definir critérios para aumentar ou diminuir a multa, desde que respeitados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, com a possibilidade de controle judicial.

Por outro lado, o voto do Ministro Dias Toffoli apresenta uma abordagem diferente. Ele propõe que, quando houver um tributo ou crédito vinculado, a multa decorrente do descumprimento de deveres instrumentais pode chegar a 60% do valor, podendo ser elevada a 100% em casos de circunstâncias agravantes. Em situações onde não há tributo, mas um valor de operação relacionado, a multa deve ser limitada a 20%, podendo aumentar para 30% se houver agravantes. Nessa hipótese, a multa aplicada isoladamente fica restrita a 0,5% ou 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente. O Ministro Toffoli também destaca a importância de observar o princípio da consunção na aplicação da multa, considerando outros parâmetros qualitativos que podem influenciar a análise das circunstâncias agravantes e atenuantes.

Além disso, foi proposta uma modulação dos efeitos da decisão, sugerindo que as novas regras passem a valer a partir da data da publicação da ata do julgamento. No entanto, ações judiciais e processos administrativos pendentes até essa data, assim como fatos geradores ocorridos até então sem o pagamento de multa, seriam ressaltados.

Uma questão iniciada em 2011 se estendeu por mais de dez anos, isso comprova que o efeito confiscatório nem sempre é de fácil identificação e que as diferentes modalidades de multas tributárias ensejam diferentes ponderações acerca de seu percentual a ser aplicado.

Balthazar e Machado (2012) observam que o STF tem adotado uma postura prudente ao julgar casos de confisco tributário, buscando equilibrar o interesse público na arrecadação com os direitos individuais dos contribuintes. Essa abordagem interpretativa é crucial para garantir que a proibição do confisco seja aplicada de maneira eficaz, evitando que se torne apenas uma norma simbólica sem efeitos práticos.

É indubitável a importância das multas punitivas, visto que buscam coibir práticas de sonegação fiscal e garantir a conformidade dos contribuintes com as obrigações tributárias. Todavia, sua aplicação pode resultar em uma abordagem excessivamente punitiva, onde a administração tributária foca mais na arrecadação de penalidades do que na educação e esclarecimento dos contribuintes sobre suas obrigações fiscais.

4.2 Outros Tribunais

O Superior Tribunal de Justiça não tem competência para julgar a constitucionalidade das leis porque essa função é atribuída especificamente ao Supremo Tribunal Federal no Brasil. O STJ é responsável principalmente por uniformizar a interpretação das leis e garantir a sua aplicação em todo o território nacional. Ele julga matérias infraconstitucionais, ou seja, questões que não envolvem diretamente a interpretação da Constituição. Assim, enquanto o STF tem a função de avaliar a constitucionalidade e resolver conflitos que envolvam normas constitucionais, o STJ atua como instância superior para dirimir questões de direito comum.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ. CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA 83/STJ. INVIABILIDADE DE EXAME DE DIREITO LOCAL. SÚMULA 280/STF. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. ART. 105, III, DA CF. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Verifica-se a incidência da Súmula 7/STJ quando a discussão acerca da idoneidade das notas fiscais e do efetivo destino das mercadorias exige revolvimento do conjunto fático-probatório, inviável em recurso especial.

2. A orientação jurisprudencial do Tribunal de origem, no sentido de prevalência da presunção de legitimidade relativa do lançamento fiscal, atrai a incidência da Súmula 83/STJ.

3. A análise de suposta ofensa a normas de direito local (leis estaduais e decreto regulamentador do ICMS) não pode ser feita em recurso especial, nos termos da Súmula 280/STF.

4. Matéria de índole constitucional, especialmente quanto ao suposto caráter confiscatório da multa, não se submete ao crivo do STJ em recurso especial, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal, conforme o art. 105, III, da CF.

5. Agravo interno não provido.

Como demonstrado na decisão acima, ocorre muito, no âmbito do STJ, julgados improcedentes devido ao pedido de análise de matéria constitucional.

Os tribunais de segundo grau, entretanto, têm constantemente sido provocados a analisar questões que envolvem o efeito confiscatório diante dos direitos tributários dos contribuintes, especialmente no que tange às multas tributárias.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, por exemplo, no agravo de instrumento nº 10000241056852001, em que discutia-se a rejeição, por parte da 2ª Vara Cível da comarca de Araxá, da exceção de pré-executividade que argumentava que a multa moratória estipulada em 25% e a multa isolada de 112% do tributo configuraram o efeito confiscatório, decidiu

O mais interessante nesta decisão anteriormente citada não se trata do que restou definido pelo órgão de segunda instância, mas sim a análise e os argumentos apresentados pelo Desembargador Márcio Idalmo Santos Miranda, dos quais são citados e analisados o trecho a seguir:

“Digo em parte porque não houve, até o presente momento, manifestação do plenário do Supremo Tribunal Federal no sentido de que toda e qualquer multa moratória tributária que ultrapasse o limite de 20% (vinte por cento) do valor do tributo deve ser tida como confiscatória.”

Esta frase, que inaugura o voto do desembargador, é reforçada por duas jurisprudências: a primeira demonstra o não reconhecimento do efeito confiscatório de multa moratória fixada no importe de 20% e a segunda reconhece o referido efeito em multa fixada em 200%. dessa forma, observa que não existe manifestação do STF acerca das multas que se encontram fixadas entre os valores de 20 e 200%. Reconhece, entretanto, decisão de relatoria do Ministro Roberto Barroso que fornece a ideia de limitação de multa moratória em até 20%, porém, alega que esta decisão não configura tema de repercussão geral.

Existe, de fato, como alegado pelo desembargador, em trâmite de julgamento o Tema de Repercussão Geral nº 816, porém, até o momento de produção deste trabalho, ainda não foi julgado. Ademais, como alegado no voto do agravo em questão, o STF “poderá vir a se posicionar, ou não, a respeito de um limite para o percentual das multas moratórias tributárias”. Em contrapartida, o juiz do Tribunal de

Justiça de Minas Gerais, reconhece que configura confisco multa isolada fixada acima de 100%, em razão de posicionamento adotado por este mesmo Tribunal.

Portanto, para o Des. Márcio Miranda, a falta de repercussão geral no que diz respeito às multas moratórias, mesmo havendo decisões de diversos tribunais e do próprio Supremo que reforma decisão com multa acima de 20%, não basta para o reconhecimento do confisco. Todavia, a decisão de seu próprio tribunal que limita outra forma de multa é suficiente.

Não que seja o caso de considerar completamente incoerente a decisão do Desembargador, todavia, mais uma vez, nota-se a insegurança jurídica no tocante ao tema da identificação do efeito confiscatório.

Outra decisão, desta vez do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, com Acórdão nº 1974430 e tratando de reexame de apelação, tem-se o seguinte contexto jurídico, apenas no que tange o assunto desta monografia:

De lide envolvendo a empresa Comercial de Alimentos ITA LTDA e o Distrito Federal, foi proferida uma sentença em uma ação anulatória de débito tributário. Tal sentença decidiu, em primeira instância, pela redução da multa aplicada, a qual foi diminuída de 200% para 50% do valor do crédito tributário principal. A Comercial Alimentos, inconformada com a decisão, interpôs apelação, pleiteando que a aplicação da multa fosse condicionada à comprovação de dolo, fraude ou má-fé por parte do fisco, argumentando que a penalidade imposta não poderia ser aplicada sem a verificação de tais elementos.

Por outro lado, o Distrito Federal também recorreu da decisão, sustentando que a sentença reconheceu a existência de sonegação e fraude e, portanto, solicitou a manutenção da multa no patamar original de 200%. Contudo, as apelações apresentadas por ambas as partes não foram providas, mantendo-se a decisão de primeira instância.

Em seguida, o Distrito Federal interpôs um recurso extraordinário, reiterando a solicitação para que a multa fosse mantida em 200% e alegando a existência de repercussão geral da matéria tratada, que foi objeto de embargos. Em resposta a esse recurso, o Presidente do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT) determinou a suspensão do andamento recursal, aguardando o julgamento da repercussão geral, identificada pelo Tema 863. Após a decisão relativa ao tema repetitivo, foi estabelecida a necessidade de uma reanálise do caso, com o objetivo de avaliar os impactos da nova interpretação sobre a matéria em questão.

A Desembargadora Relatora, Sandra Reves, acompanhada pelos demais membros da turma julgadora, proferiu seu voto acerca da apelação interposta no âmbito do processo em questão. A relatora iniciou sua explanação ressaltando que, o acórdão anterior reconheceu a existência de atos fraudulentos, porém, a quantia estabelecida como multa, correspondente a 200%, foi considerada excessiva e, portanto, abusiva, por isso, foi mantida a redução da multa para 50%.

Com a determinação da reanálise da apelação, destacou, também, que esta se restringia à discussão sobre a adequação da multa, sem adentrar em outros aspectos do caso.

Em sua fundamentação, a Desembargadora justificou:

“Dessa forma, é necessário o provimento parcial do recurso da embargante para reduzir o valor da multa tributária aplicada em razão da sonegação fiscal para 100% (cem por cento) sobre o montante principal não recolhido, em atenção à tese fixada pelo Tema 863/STF e ao princípio da retroatividade benéfica consagrado no art. 106 do CTN.”

Esta decisão reflete a busca por um equilíbrio entre a aplicação da justiça e a preservação dos direitos das partes envolvidas no litígio. Em contrapartida, demonstra também a morosidade na análise de questões tão importantes para o direito tributário, podendo levar à incerteza sobre a aplicação da lei e os direitos das partes envolvidas. Além do acúmulo de processos nos tribunais, criando uma bola de neve que torna ainda mais difícil a celeridade na análise e julgamento de novos casos.

Outro caso de destaque ocorrido do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, desta vez a respeito das multas isoladas, é o Agravo de Instrumento nº 1.0000.24.479431-9/001. Trata-se de um Agravo com pedido de efeito suspensivo interposto por VALDIRENE FERNANDES DE SOUZA ME e outra parte em face de uma decisão proferida pelo Juízo da 1ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte. Na referida decisão, foi rejeitado o incidente de pré-executividade apresentado pelas agravantes, que buscavam questionar a legalidade da penalidade imposta.

Entre as várias alegações levantadas pelas recorrentes, destaca-se, devido ao tema deste trabalho, a argumentação de que a multa isolada aplicada possuía caráter confiscatório, uma vez que seu valor ultrapassa em mais de 100% (cem por

cento) a quantia da exação fiscal referente ao ICMS. Essa questão é central para a discussão, pois a caracterização de uma multa como confiscatória implica na violação do princípio da não confiscatoriedade, que é garantido pela Constituição.

A relatora do recurso, em sua análise, defendeu que a multa isolada imposta às agravantes decorreu de uma omissão na declaração do faturamento, caracterizando, assim, um descumprimento de obrigação acessória. A penalidade administrativa, que foi fixada em 20% (vinte por cento) da exação fiscal, não apresentava, segundo a relatora, a feição confiscatória alegada, visto que seu valor não ultrapassou o montante do ICMS apurado no período compreendido entre dezembro de 2018 e julho de 2022, mês anterior à realização da atividade fiscalizatória, portanto, não excedia o montante a que se referia a obrigação acessória.

A relatora também fez referência aos Temas Repetitivos 487 e 863, sendo o primeiro relacionado à definição do caráter confiscatório da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, quando a penalidade varia entre 5% (cinco por cento) e 40% (quarenta por cento) e o segundo tema mencionado estabelece limites para a multa qualificada em 100% para casos de fraude ou sonegação, e de 150% em situações de reincidência. É importante destacar que, ao tempo do acórdão, o tema 487 ainda não havia sido julgado.

Assim, a partir dos precedentes citados e da ausência de uma conclusão definitiva do julgamento sobre os Temas 487 e 1.195 pelo STF, a relatora concluiu que a multa isolada, arbitrada em 20% (vinte por cento) da exação fiscal, não caracteriza contrariedade ao princípio do não-confisco, uma vez que não ultrapassa o valor da obrigação principal. Consequentemente, a relatora manteve a decisão impugnada, considerando-a em conformidade com os princípios constitucionais e os entendimentos recentes do Supremo Tribunal Federal.

Ainda sobre as multas isoladas e as obrigações principais, outro relevante entendimento do mesmo Tribunal de Segunda Instância, é a Apelação Cível nº da qual se extrai a seguinte ementa, que terá os elementos com grifo próprio melhor explicados:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. ESTADO DE MINAS GERAIS. ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TRANSPORTADOR. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.

ALÍQUOTA APLICÁVEL. MULTAS FISCAIS. AUSÊNCIA DE EFEITO CONFISCATÓRIO. RECURSO NÃO PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1. Apelação Cível interposta por contra sentença que julgou improcedentes os pedidos formulados em ação anulatória de débito tributário ajuizada em desfavor do Estado de Minas Gerais, mantendo a exigência fiscal relativa a Auto de Infração referente à cobrança de ICMS e multas por transporte de mercadorias desacobertas de documento fiscal válido.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. Há quatro questões em discussão: (i) definir se a legislação estadual pode atribuir responsabilidade tributária solidária ao transportador da mercadoria desacoberta de documento fiscal; **(ii) estabelecer se o Estado de Minas Gerais é o sujeito ativo da relação tributária em operação supostamente interestadual; (iii) determinar se a alíquota de ICMS aplicada (23%) foi indevida, em razão da Resolução do Senado Federal nº 22/1989; e (iv) verificar se as multas aplicadas possuem efeito confiscatório e se há ilegalidade na sua cumulação.**

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A legislação estadual atribui responsabilidade tributária solidária ao transportador, com fundamento no art. 21, II, da Lei nº 6.763/1975, sendo válida essa previsão, pois encontra amparo nos arts. 122, 124, II, e 128 do Código Tributário Nacional, que autorizam a lei ordinária a designar terceiros como responsáveis tributários.

4. O Estado de Minas Gerais é o sujeito ativo da obrigação tributária, pois, nos termos do art. 61, § 6º, I, do RICMS/2002, considera-se mineira a mercadoria encontrada sem documento fiscal no território do estado, não havendo prova de bitributação.

5. A aplicação da alíquota de 23% é legítima, pois a inexistência do estabelecimento remetente e a inidoneidade da nota fiscal afastam a caracterização da operação como interestadual, permitindo a incidência da alíquota interna prevista no Regulamento do ICMS de Minas Gerais.

6. As multas aplicadas não possuem efeito confiscatório, pois, conforme entendimento do STF, a presunção de confisco se dá apenas quando o valor ultrapassa 100% do tributo devido, o que não foi demonstrado nos autos.

7. A cumulação das multas é válida, pois decorrem de fundamentos distintos: a multa de revalidação incide sobre o não pagamento do tributo, enquanto a multa isolada decorre do descumprimento de obrigação acessória, conforme previsão expressa no art. 53, § 1º, da Lei nº 6.763/1975.

IV. DISPOSITIVO

8. Recurso não provido.

Tese de julgamento:

1. A legislação estadual pode atribuir responsabilidade tributária solidária ao transportador, porque amparada nas normas gerais do Código Tributário Nacional.

2. O Estado de Minas Gerais é o sujeito ativo da relação tributária quando a mercadoria desacompanhada de documento fiscal válido for encontrada dentro do seu território.

3. A aplicação da alíquota interna de ICMS é legítima quando não comprovada a natureza interestadual da operação.

4. A fixação de multas fiscais não configura **confisco** quando respeitados os limites estabelecidos pelo STF.

5. A cumulação de multas de revalidação e isolada é permitida quando decorrem de infrações distintas e possui previsão legal expressa.

O grifo próprio incluído no item II da ementa resume o seguinte: a apelação interposta aponta a existência de vício material no documento que fixou a alíquota de 23% (vinte e três por cento) em operações interestaduais, em descompasso com o que estabelece a Resolução do Senado Federal nº 22/1989, que determina a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento). Os apelantes argumentam, ainda, que a cobrança da multa isolada, fixada em percentual equivalente a 218% (duzentos e dezoito por cento) do valor do crédito tributário principal, é ilegal. Ademais, sustentam que a legislação veda a apresentação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, caracterizando um efeito confiscatório.

Em sua análise, o Desembargador Relator destacou que, durante a apuração dos fatos, foi verificado que o emitente da Nota Fiscal Eletrônica apresentava a Inscrição Estadual suspensa. Em diligência subsequente, constatou-se a inexistência do estabelecimento emitente, levando à conclusão de que a Nota Fiscal em questão era ideologicamente falsa.

Em relação à alegação da alíquota de 23% (vinte e três por cento), item III, 5 da ementa, o relator argumentou que, devido ao não reconhecimento da Nota Fiscal considerada falsa, a operação interestadual alegada não foi comprovada, justificando, assim, a correta aplicação do regulamento interno do ICMS.

A respeito dos subitens 6, 7 e 8 do item III da ementa, no que tange às multas, o Desembargador esclareceu que “a fixação em valores elevados, por si só, não implica que a cobrança apresente o alegado caráter confiscatório, pois tais penalidades devem ser estabelecidas em montante que atinja seu objetivo repressivo e punitivo.” Ele mencionou decisões judiciais que reconhecem o efeito confiscatório em multas moratórias ou punitivas que ultrapassam 100% do valor do tributo, além de afirmar a legalidade de multas moratórias de 20% e a inexistência de declaração de inconstitucionalidade por parte do STF em relação a cobranças em percentuais superiores a 20%.

Diante desse contexto, o Desembargador concluiu que os percentuais das multas aplicadas — Multa de Revalidação sobre o ICMS de 100%, Multa Isolada sobre o ICMS de 50% e Multa de Revalidação sobre a rubrica "FEM" de 100% — não excedem os limites legais. Ele enfatizou que, mesmo que fixadas em valores elevados, tais penalidades não permitem a conclusão de que a cobrança possui caráter confiscatório, uma vez que correspondem a sanções que devem ser estabelecidas em montante adequado para atender aos objetivos repressivos e punitivos.

Adicionalmente, o Desembargador ressaltou que a cumulação das multas não gera qualquer ilegalidade, considerando que elas decorrem de fundamentos distintos. A multa de revalidação resulta do descumprimento da obrigação principal, enquanto a multa isolada tem origem no não cumprimento de uma obrigação acessória.

Analisando esta decisão, observa-se que existe vertente jurisprudencial de que há determinação no sentido de que multas moratórias de 20% são legais, mas que não há, de fato, determinação acerca de valores acima de 20% e inferiores a 200%. Ademais, demonstra posicionamento no sentido de que não configura efeito confiscatório o conjunto de multas ultrapassar o valor do crédito, muito menos estabelece até qual porcentagem o conjunto de multas pode ser superior ao crédito. desde que, cada uma delas, individualmente, respeitem os tetos estabelecidos, quando existirem, e não caracterizem o efeito confiscatório.

5. CONCLUSÃO

O princípio da vedação ao confisco se configura como um dos pilares fundamentais do direito tributário brasileiro, assegurando que a carga tributária não se torne excessiva a ponto de inviabilizar a atividade econômica ou o sustento do contribuinte.

As decisões analisadas evidenciam como a jurisprudência influencia a prática fiscal e a política tributária. Embora a vedação do confisco seja melhor identificada conforme a análise de cada caso concreto, levando em consideração a capacidade contributiva de cada executado, a presença ou não de dolo ou fraude, entre outros

elementos, tem-se observado uma crescente arbitrariedade percentual nas imposições. A discussão acerca de um teto percentual para cada tipo de multa tem ganhado destaque, revelando a necessidade de uma análise mais acurada e contextualizada de cada situação específica. Visto que a porcentagem geral, determinada por meio de súmulas, temas repetitivos ou entendimentos baseados em diversas outras decisões jurisprudenciais, pode, mesmo que respeitada, apresentar efeito confiscatório a depender das circunstâncias particulares de cada crédito a ser executado e, até mesmo, do contribuinte em cada caso.

Ademais, uma abordagem mais educativa por parte do Fisco poderia incentivar a conformidade voluntária com as normas fiscais, reduzindo a necessidade de penalidades severas e promovendo uma cultura de responsabilidade fiscal. Assim, o Estado assegura seu sustento financeiro, enquanto preserva os direitos do contribuinte, além de contribuir para uma maior eficiência nos processos judiciais, especialmente se as mudanças em relação a uma análise mais personalizada de cada caso se iniciam na esfera administrativa, e não apenas na judicial.

As multas punitivistas, embora necessárias para coibir a sonegação, devem integrar uma estratégia mais ampla de política fiscal que inclua incentivos à conformidade, facilitação do cumprimento das obrigações tributárias e um diálogo aberto entre o fisco e os contribuintes. Dessa forma, busca-se a construção de um sistema tributário mais justo e eficiente, que respeite os direitos dos cidadãos enquanto assegura a arrecadação necessária para o financiamento das atividades estatais.

Entretanto, apesar de a limitação máxima das multas proporcionar uma aparente segurança jurídica, não se garante a adequada verificação dos elementos específicos de cada caso. A jurisprudência, apesar de ter evoluído ao longo do tempo, suscita questionamentos sobre se essas mudanças têm ocorrido na direção mais apropriada. O princípio da vedação ao confisco, que se origina da contenção de excessos, pode também ser atendido ao buscar garantir o que é mais justo. Portanto, este trabalho defende que o cumprimento do princípio da vedação ao confisco exige uma análise à luz dos princípios constitucionais relevantes em cada caso concreto.

Em síntese, apesar dos avanços já conquistados, ainda há espaço para melhorias na legislação tributária e na atuação administrativa. É imperativo que

sejam promovidas reformas que assegurem maior equidade e justiça fiscal, criando um ambiente em que os direitos dos cidadãos sejam respeitados e as obrigações tributárias sejam cumpridas de maneira justa e equilibrada. Essa transformação não apenas contribuirá para um sistema tributário mais eficiente, mas também fortalecerá o Estado democrático de direito, garantindo a todos os cidadãos um tratamento equitativo e justo nas relações tributárias.

Uma forma de conciliar as atuais decisões jurisprudenciais acerca do Princípio da Vedação ao Confisco, especialmente do Supremo Tribunal Federal, com a necessidade que urge de mudanças no sistema tributário nacional a fim de garantir maior justiça fiscal, seja ao contribuinte, seja ao Fisco, é a continuidade de determinações semelhantes ao voto do Ministro Dias Toffoli no Tema de Repercussão Geral 487, como previamente explicado neste estudo. Em que existem limitações percentuais, mas, cabe, também, a majoração limitada a depender dos agravantes em cada caso concreto.

Idealiza-se que, essa “dosimetria tributária” preveja percentuais mínimos e máximos para cada tipo de infração tributária, assim, não serão punidos excessivamente ou, até mesmo, infimamente, condutas reprováveis no Direito Tributário. Seriam previstas, também, situações que, quando ocorridas, sejam passíveis de majoração dos percentuais, também de forma limitada. A estipulação da multa, analisada em cada caso concreto, realizada, primeiramente, na esfera administrativa pelos representantes do órgão a quem o tributo é devido, e, caso necessário, também pela via judicial, algo semelhante ocorre no Instituto Nacional de Seguridade Social, em que servidores analisam os pedidos de benefícios individualmente (MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, 2024).

Essas possibilidades no cálculo de multas tributárias, especialmente as punitivas, reflete, de certa forma, o que ocorre no Direito Processual Penal, especialmente quando se importa, para as infrações tributárias a frase de Aury Lopes Junior (2015) sobre os delitos, sendo, então, as multas tributárias as penas: “não existe delito sem pena, nem pena sem delito e processo, nem processo senão para determinar o delito e impor uma pena”

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

BALTHAZAR, U. C. MACHADO, C. H. A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco como instrumento de proteção do contribuinte. *Prisma Jurídico*, v. 11, n. 2, p. 293 - 332, 2012.

BORGES, Daniel Moura. **Método dedutivo, indutivo ou comparativo. Qual o mais adequado à pesquisa do direito internacional do meio ambiente?**. Planeta Amazônia: Revista Internacional de Direito Ambiental e Políticas Públicas. 6ª edição, janeiro de 2014. Disponível em: <https://periodicos.unifap.br/planetaamazonia/issue/view/48>. Acesso em:

BRASIL, Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, Brasília, DF, Presidência da República. Disponível em https://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 maio de 2025.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Data de julgamento: 08 de fevereiro de 2005. Brasília, DF https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf

BRASIL. **Lei nº 0.865**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm acesso em:

BRASIL. **Lei nº 113.988**, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em:

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 de maio de 2025.

BRASIL. **Projeto de lei nº 1.649, de 2024**. Institui o regime especial de tributação para as obras de reconstrução de infraestrutura básica em casos de catástrofes e para obras de relevante interesse nacional. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/163396>. Cesso em:

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.340.553/RS**. Recorrente: fazenda Nacional. Recorrido: Djalma Gelson Luiz ME - MCROEMPRESA. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 12

de setembro de 2018. Disponível em:

<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=78186560&tipo=5&nreg=201201691933&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20181016&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Constitucionalidade nº8**. Rel. Min Celso de Mello. Data de julgamento: 13 de outubro de 1999. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;plenario:acordao;adc:1999-10-13;8-3726193>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 2.551**. Data de julgamento: 02 de abril de 2003. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;plenario:acordao;adi:2003-04-02;2551-3728835>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 800/RS. TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PEDÁGIO. NATUREZA JURÍDICA DE PREÇO PÚBLICO. DECRETO 34.417/92, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONSTITUCIONALIDADE**. Requerente: Partido Socialista brasileiro -PSB. Relator: TEORI ZAVASCKI. Data de Julgamento: 11/06/2014. Data de Publicação: 01/07/2014. disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/863672419>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**. Rel. Min. Ilmar Galvão. Data de julgamento: 24 de outubro de 2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&numProcesso=551>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 448432/CE**. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Data de julgamento: 20 de abril de 2010. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14352805>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 582461/SP**. Rel. Min. Gilmar Mendes. Data de julgamento: 17 de agosto de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 736090**. Rel. Min. Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4370056>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 325822**.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 279. Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. Data do julgamento: 13 de dezembro de 1963. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2174>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 730**. A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada

se não houver contribuição dos beneficiários. Brasília, DF. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula730/false>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 58**. Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula817/false>. Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral 487**. Rel. Min. Luís Roberto Barroso. Data de julgamento: 26 de maio de 2025. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4071634&numeroProcesso=640452&classeProcesso=RE&numeroTema=487>. Acesso em: 27 de maio de 2025.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Agravo de Instrumento nº 10000241056852001/MG**. Rel. Des. Wauner Batista Ferreira Machado. Data de julgamento: 24 de julho de 2024. Disponível em: https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?jsessionid=C17615A58938743DA6BC6DBEAA639EC3.juri_node1?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.24.105685-2%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar. Acesso em:

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Agravo de Instrumento nº 10000244794319001**. Rel. Des. Carlos Levenhagen. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=1&totalLinhas=142&paginaNumero=1&linhasPorPagina=1&palavras=Acess%F3rias%20confisco&pesquisarPor=ementa&orderByData=2&referenciaLegislativa=Clique%20na%20lupa%20para%20pesquisar%20as%20refer%EAncias%20cadas%20tradas...&pesquisaPalavras=Pesquisar&>. Acesso em:

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº 10000241100155002**. Rel. Des. Luís Carlos Gambogi. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=2&totalLinhas=142&paginaNumero=2&linhasPorPagina=1&palavras=Acess%F3rias%20confisco&pesquisarPor=ementa&orderByData=2&referenciaLegislativa=Clique%20na%20lupa%20para%20pesquisar%20as%20refer%EAncias%20cadas%20tradas...&pesquisaPalavras=Pesquisar&>. Acesso em:

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão nº 1974430**. Rel. Des. Sandra Reves. Disponível em: <https://jurisdf.tjdft.jus.br/acordaos/1974430/inteiro-teor/75a320e3-e55d-418e-82ec-925a1a009434>. Acesso em:

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho (8ª Turma). **Agravo de Instrumento em Recurso de Revista 11245-43.2017.5.03.0021/DF**. Relatora: Ministra Dora Maria da Costa. Brasília, 24 de junho de 2025. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tst/869037788>

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário**. 7ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Direito Tributário**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

CEZAROTTI, Guilherme. **Aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias**. Razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação. RDDT nº 148, jan/2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das lutas tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. P. 7

COSTA. Leonardo de Andrade. **Sistema Tributário Nacional**. FGV Direito Rio. 2014.2. Disponível em:

https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/40775241/sistema_tributario_nacional_20014-2-libre.pdf?1450209193=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DSistema_tributario_nacional_20014_2.pdf&Expires=1748475004&Signature=PMNo3vgghfqkaMJ1M4NFy1TbD7gaAqGDMJ-cc174fcPVtrLVnq7tdiKEyO9gpQBtx113F1DW4QLJYgtC09VcpNtYTusS6UGnt2ysgxl2qEQf~3dk4YaD0F0H~jNI2Kmk0~y4WtwaUtdjPSqnbT6K0TNImQZqlPVYwrN~9xLz9Cvj~-qBt9unqJQmHZazUGeljahnUiXz8QD36K~vhZ9nAfPduridb-pX1AKCzPwLONd0kOb40aMDUNAunaW1QycU1v4f-UQCAsFcbgWvtJxbwQX5ZofPq~qQ1yNbEF-xoQMB5BwfhbQeL7-1ZUJIAGzliq3FR95M3XgZC2e4~3~IDw &Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acesso em:

DE SÁ, Renato Montans. **Manual de Direito Processual Civil**. 8ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

GOLDSCHMIDT. Fabio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003.

<https://periodicos.uninove.br/prisma/article/view/4337/2496>. Acesso em:

JÚNIOR, Aury Lopes. **Direito Processual Penal**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MENDES, Gilmar FERREIRA; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 11ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 17ª edição. Barueri, SP: Atlas, 2025.