A VEDAÇÃO AO CONFISCO E AS MULTAS TRIBUTÁRIAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: LIMITES CONSTITUCIONAIS E ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE PROHIBITION AGAINST CONFISCATION AND TAX PENALTIES FOR NON-COMPLIANCE WITH ANCILLARY OBLIGATIONS: CONSTITUTIONAL LIMITS AND THE UNDERSTANDING OF THE SUPREME FEDERAL COURT

https://doi.org/10.63330/aurumpub.066-008

Gabrielle Nazareth de Almeida Correa
Bacharela em Direito pela Universidade Nilton Lins (AM); Pós-graduada em Direito Civil e Processo Civil pela Faculdade Legalle (SP)
E-mail: gabriellealmeidac@gmail.com
Lattes: https://lattes.cnpq.br/3872624711521533
ORCID: https://orcid.org/0009-0006-5389-3780

Resumo

O estudo analisa a aplicação do princípio constitucional da vedação ao confisco, previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988, às multas tributárias por descumprimento de obrigações acessórias e a delimitação de seus valores. Trata-se de pesquisa teórica, de abordagem qualitativa, cujo objetivo é examinar se e em que medida o princípio limita a imposição de sanções pecuniárias pelo Fisco e quais parâmetros vêm sendo adotados pelo Supremo Tribunal Federal. A metodologia consistiu em revisão bibliográfica e análise documental da doutrina, da legislação tributária, de projeto de lei complementar arquivado no Senado Federal e de precedentes da Corte. Os resultados indicam que o Tribunal aplica a vedação ao confisco também às multas, embora estas não sejam tributo, e que a jurisprudência firmou o limite de 100% do valor do tributo para as multas punitivas, ao passo que a multa isolada por descumprimento de dever instrumental recebeu tese própria, com teto de 60% do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% na presença de agravantes. Conclui-se que a definição de parâmetros objetivos fortalece a segurança jurídica e a efetividade do princípio, embora persista a crítica quanto ao fundamento dos percentuais adotados.

Palavras-chave: Multas tributárias; Obrigações acessórias; Proporcionalidade; Supremo Tribunal Federal; Vedação ao confisco.

Abstract

This study analyzes the application of the constitutional principle prohibiting confiscatory taxation—enshrined in Article 150, IV, of the 1988 Federal Constitution—to tax penalties resulting from the non-

compliance with ancillary (administrative) obligations, as well as the determination of the amounts of such penalties. It is a theoretical, qualitative study that examines whether and to what extent this principle limits the imposition of pecuniary sanctions by the tax authorities, and which parameters have been adopted by the Supreme Federal Court. The methodology involved a literature review and an analysis of legal doctrine, tax legislation, a draft supplementary law (previously filed in the Federal Senate), and the Court's precedents. The findings indicate that the Supreme Federal Court applies the prohibition against confiscation to tax penalties, even though such penalties do not constitute taxes themselves. The Court's jurisprudence has established a limit of 100% of the tax amount for punitive penalties, while a separate legal standard has been set for penalties related to the failure to fulfill ancillary (instrumental) obligations—establishing a cap of 60% of the tax or the associated tax credit, which may reach 100% in the presence of aggravating circumstances. It is concluded that the establishment of objective parameters strengthens legal certainty and the effectiveness of the principle, although criticisms persist regarding the rationale behind the specific percentages adopted.

Keywords: Ancillary obligations; Prohibition against confiscatory taxation; Proportionality; Supreme Federal Court; Tax penalties.

1 INTRODUÇÃO

A arbitração das multas tributárias por obrigações acessórias e a delimitação de valores na sua aplicação têm sido objeto de expansivas ações no Poder Judiciário brasileiro e, ao mesmo tempo, tornando-se questão de grande repercussão, originando assim vastas discussões doutrinárias, sobretudo quando estas demonstram estar em conflito com o Princípio Constitucional de Vedação ao Confisco, previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Compreende-se que, ao desempenhar a atividade confiscatória, o Estado arrecada para si parte de patrimônios particulares. Isto se forma através de uma relação entre o fisco e o contribuinte, que muitas vezes não é tão harmoniosa, porém é necessária para que haja a garantia da realização de prestações que são essenciais para a sociedade, como a segurança, saúde, educação, entre tantos outros, porém, sempre levando em consideração que o fisco necessita possuir certas cautelas em sua atuação para que os direitos dos contribuintes não sejam desrespeitados. Embora a Constituição Nacional não se refira diretamente a sanções, proibindo a utilização de tributo como confisco, fora pacificado o entendimento de que o mesmo dispositivo abrangeria também multas e penalidades pecuniárias, como poderá ser constatado no desenrolar deste artigo.

Constata-se que a natureza jurídica específica do tributo é apenas determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, de acordo com a lei maior. Em um período anterior à promulgação da então

Constituição Federal Brasileira, o entendimento de doutrinadores e juristas era de que existiam apenas três tipos de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, nomeando assim o nome da teoria até hoje aceita por alguns pensadores do direito, chamada de teoria tripartite (ou tricotômica), e definição essa ainda encontrada no artigo 5º do CTN – Código Tributário Nacional.

A aplicação das multas provém da particularidade de atos praticados, sendo estas aplicadas por órgãos competentes em âmbito federal, estadual ou municipal, sempre agravando com mais rigor as infrações cometidas com intenção dolosa por parte do sujeito passivo. Esta aplicação tem a finalidade de reparar os prejuízos que foram ou podem ferir o erário público, denominadas de multas moratórias, assim possuindo natureza civil e caráter ressarcitório, compensatório ou indenizatório.

No sistema jurídico tributário brasileiro, é comum a competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. E, segundo a doutrina adotada majoritariamente, o Poder de Tributar do Estado é vasto, sendo de grande importância impor restrições a tal direito, sendo assim sua competência de tributar exclusiva e prevista em leis para instituir, aumentar e diminuir tais cobranças, de modo que se façam nos limites que a lei determinar.

Ao longo dos últimos anos, precisamente a partir da década de 90, tem-se verificado no Brasil um elevado crescimento na carga tributária. Fato este que não era considerado recorrente nas décadas passadas. Diversos governos se sucederam, porém a política de subtração de recursos dos contribuintes não mudara; ao contrário, fora muito aperfeiçoada, fazendo com que o sistema de arrecadação tributária se tornasse extremamente eficiente em nível nacional. Contudo, a nobreza na arrecadação de tributos, excepcionalmente, não se ajuíza em uma gestão de recursos públicos melhorada. Com isso, arrecada-se cada vez mais e negligencia-se no tocante às despesas públicas. O aumento da carga tributária tem, ao longo dos últimos anos, sido superior ao crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) do País, o que significa uma perda gradativa do poder aquisitivo da população, em especial da classe média, que é a que mais tem sofrido os efeitos trágicos de uma tributação excessiva.

Dentre os objetivos desta pesquisa, procura-se analisar brevemente, na esfera dos direitos fundamentais do contribuinte, o princípio constitucional do não confisco frente ao Sistema Constitucional Tributário e realizar a tentativa de compreender qual seria o limite, imposto pelo artigo 150, IV, da CF/88, da contribuição do cidadão ao Estado e, também, se há uma relação equitativa entre os deveres dos contribuintes com o Estado e os deveres deste para com aqueles. Ante esta análise, o presente trabalho tem por desígnio elencar quais os reflexos sociais que podem resultar da não realização da norma constitucional.

2 METODOLOGIA

O estudo caracteriza-se como pesquisa teórica, de abordagem qualitativa, desenvolvida por meio de revisão bibliográfica e análise documental. As fontes consistiram em obras doutrinárias de direito tributário

e de teoria do direito; na Constituição Federal de 1988 e na Constituição de 1824; no Código Tributário Nacional; em leis federais relativas às multas fiscais; no Projeto de Lei Complementar 168/1989 e no Regimento Interno do Senado Federal; e em decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

A análise percorreu, em sequência, a delimitação do princípio da vedação ao confisco, o exame do conceito de tributo e das obrigações tributárias, a distinção entre sanções e multas tributárias e o exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre os limites das multas. Por não envolver seres humanos como sujeitos de pesquisa, o estudo dispensa apreciação por Comitê de Ética em Pesquisa.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

3.1 ASPECTOS GERAIS DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Para iniciar a contextualização deste artigo, devemos introduzir inicialmente a fundamentação do princípio da vedação ao confisco no âmbito das multas tributárias. Este é um garantidor do sujeito passivo, não permitindo que o Estado cobre tributos de forma desequilibrada, de maneira que os particulares possam sofrer a perda de bens totais ou parciais.

3.1.1 O princípio da vedação ao confisco e suas relações historiologicas

Historicamente, a confiscalidade ou "confisco" fora uma prática comum em diversas civilizações. Quando uma enfrentava outra, a vencedora aplicava aos perdedores uma punição, ou seja, confiscava os bens do povo derrotado neste conflito. Também era um costume em estados absolutistas, principalmente nos situados na França, sendo a confiscalidade um dos motivos caracterizados como estopim para o acontecimento da Revolução Francesa. O filósofo Montesquieu (1982), no século XVIII, nos disse que "Não há nada que a sabedoria e a prudência devam melhor regrar do que esta porção que se retira e esta porção que se deixa para os súditos.", assim, já definindo em épocas passadas a presença da aplicação do confisco advindo do Estado. Na Constituição Federal Brasileira de 1988, há uma previsão expressa da aceitação da prática em determinadas situações, por exemplo, o perdimento de bens, encontrado no artigo 5º, XLVI, b:

> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
> XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:
> b) perda de bens; [...]

Confisco é definido em dicionários jurídicos como "o ato punitivo em razão de contravenção ou crime praticado por uma pessoa, pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco seus pertences, através de ato administrativo ou por sentença judiciária fundados em lei" (Houaiss, 2001). Na doutrina, a conceituação

do referido confisco é definida como a apreensão pelo fisco de bens do patrimônio de alguém como pena por violação da lei, configurando-se também quando a base econômica sofre tributação tão elevada que implica a transferência do bem ou direito do contribuinte para o fisco. Verifica-se, assim, que a tributação excessiva sempre fora motivo de conflitos. Quando a tributação atinge os termos do confisco, tais conflitos assumem uma grande dimensão, como pode ser concluído historicamente.

Confisco, no entender de Leandro Paulsen (2004, p. 150):

> [...] É a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização... refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório.

A vedação ao confisco esteve presente nas Constituições brasileiras, explícita ou implicitamente, desde a primeira Constituição, de 1824, até a atual Constituição, de 1988. A Constituição Política do Império, de 1824, empregava no artigo 179, XX, o seguinte:

> Art. 179. A inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte: [...].
> XX – Nenhuma pena passará da pessoa do delinquente. Portanto, não haverá em caso algum confiscação de bens, nem a infâmia do réu se transmitirá aos parentes em qualquer grau que seja.

Verifica-se, assim, que desde a primeira Constituição Brasileira já era existente a garantia ao direito de propriedade e a proibição ao confisco de bens. A Constituição Federal Brasileira de 1988 distinguiu, em seu artigo 150, expressamente o Princípio do Não Confisco. Diante de sua redação, estabeleceu limites para o Estado e seus entes federativos, no sentido de restringir o poder de confisco a partir da imposição de tributos: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco [...]”.

O princípio opera com a finalidade de frustrar, através do inciso IV, a tributação exacerbada por parte do Estado, com o fim de resguardar a renda e o patrimônio do contribuinte. Assim, inflige ao legislador que este imponha limites à voracidade fiscal no Estado.

Em se tratando de confisco em matéria tributária, cabe lembrar que houve, no Brasil, uma tentativa de se estabelecer a vedação de tributo confiscatório por meio de uma regra. Tal iniciativa foi do, na época, Senador Fernando Henrique Cardoso, com o Projeto de Lei Complementar 168/89, que estava assim disposto:

> Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.
> § 1º É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadoria previstas na legislação vigente.
> § 2º Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.
> § 3º As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.

O referido projeto, arquivado no final do mandato do senador em 1994, teve o interesse de propor a iniciativa de implantar um termo regulador no controle da arrecadação tributária do Estado brasileiro. Sobressaindo-se também o uso da carga tributária total como parâmetro, conforme visto no § 2º do projeto acima. Ademais, seria atribuída às entidades políticas uma espécie de "planejamento tributário às avessas", feito este pelo Fisco e não pelo contribuinte, no entendimento de que as incidências tributárias ordenadas pelo Estado tributante deveriam respeitar o teto estabelecido pela lei (50%) em decorrência do postulado da vedação ao confisco.

O projeto em questão teve sua tramitação encerrada, ficando arquivado em março de 1995, devido ao fim da legislatura do Senador que o sugeriu, nos termos dos artigos 332 e 333 do Regimento Interno do Senado Federal, rematando assim o que, até hoje, fora a única tentativa de delimitação e regulamentação de características do princípio em comento.

3.1.2 Intuitos do princípio da vedação ao confisco

O intuito do princípio é prevenir o legislador no que concerne à elaboração de leis tributárias, atentando-o para que a incidência do tributo não gere confisco patrimonial ao contribuinte, além de buscar uma harmonia ao sistema tributário, propiciando ao cidadão a garantia de não ter sua capacidade contributiva prejudicada.

Princípios jurídicos são normas que propõem nortear o legislador e os intérpretes da lei, na intenção de limitar suas ações diante do que é disposto em seu conteúdo principiológico. São definidos como norteadores, com o intuito de estabelecer regras sociais e regras a serem seguidas. Na doutrina, segundo Reale (1986):

> Princípios são, pois verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validez de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.

Neste sentido, o princípio do não confisco surge com o escopo de orientar o legislador, diante do preceito legal de vedação ao confisco de propriedade, para que cumpra respectivamente sua função social. O princípio do não confisco está contemplado no artigo 150 da Constituição Federal, no qual se preconiza de forma expressa, em seu inciso IV, a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco.

Vale ressaltar que o confisco esbarra no direito de propriedade, que é uma das garantias constitucionais. A obediência ao princípio da vedação ao confisco reforça a segurança jurídica, essência do Estado democrático de direito. O Ministro Celso de Mello, no julgamento da ADI 1.075-DF, afirmou que a proibição do confisco em matéria tributária pode ser entendida como:

> A interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

A semelhança existente entre o princípio da proporcionalidade e o direito tributário mostra-se importante quando versa sobre norma jurídica sancionatória, pois encontra o seu limite no princípio da proporcionalidade. As sanções tributárias, pretendendo acautelar um dano ao Fisco, atuam de forma a cercear o contribuinte com ameaças de penas pecuniárias ou de medidas restritivas de liberdade, em caso de descumprimento das normas tributárias. Ocorre que as sanções tributárias se tornam, na maioria das vezes, muito elevadas ou desproporcionais ao dever não cumprido. O princípio da proporcionalidade constitui-se em uma importante ferramenta constitucional que possibilita o controle dos excessos praticados quer pelos legisladores, quer por autoridades da administração pública.

É notável que, por meio de cobrança de tributos, o Estado não pode ter a finalidade de se apropriar da propriedade privada, nem de impedir a atividade econômica. Alguns doutrinadores elencam o princípio do não confisco como uma simples derivação de outro princípio, o da capacidade contributiva; contudo, não é possível vê-lo simplesmente desta forma, pois sua atuação acaba por ser cerceada. Não obstante, não se pode negar tal altercação, e é possível admitir que a envergadura do referido princípio provém, sim, do princípio da capacidade contributiva; porém, ainda assim, este não pode ser reduzido apenas à condição de um ramo deste.

3.2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS E SUAS OBRIGAÇÕES

O Sistema Tributário Nacional encontra-se expressamente no Título VI da Constituição Federal, cujo nome é “Da Tributação e do Orçamento”, este situado a partir do artigo 145 e seguintes, no qual versam

as normas vigentes do Sistema Tributário e seu delineamento, carreando os limites ao Poder de Tributar dos Estados e Entes Federativos, no caso do Brasil, o Distrito Federal.

O CTN – Código Tributário Nacional, não obstante seja uma obra-prima para a época, 1966, padece de atualização face ao arcabouço legislativo contemporâneo. O próprio fato de o CTN ser lei ordinária – a Constituição Federal de 1946 não previa a lei complementar –, mas recepcionada como lei complementar, materialmente, como exige a Constituição Federal de 1988, já demonstra a enorme defasagem desse código.

Segundo a previsão legal contida nos artigos 145, 148 e 149 da Constituição Federal e no artigo 5º do Código Tributário Nacional, os tributos compreendem 5 (cinco) espécies tributárias: Impostos, Taxas, Contribuições Especiais, Contribuições de Melhoria e Empréstimos Compulsórios.

O conceito de tributo, inclusive, está previsto também no artigo 3º do CTN – Código Tributário Nacional, conforme é possível observar:

> "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.".

Em consonância com esta ideia inicial abordada, podemos ilustrar a definição de tributos com as palavras do ilustre jurista e doutrinador Hugo de Brito Machado (2009, p. 56), que entende que:

> O legislador, afastando as divergências da doutrina, disse que "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".

O Direito Tributário é predominantemente material, de maneira que, resguardadas as formalidades constitucionais e legais essenciais, o determinante é o fato jurídico, que no seio tributário denomina-se de fato gerador, que é definido pelo artigo 115 do CTN – Código Tributário Nacional, que assim dispõe: "Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.".

De acordo com a Carta Magna, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação. Em um período anterior à promulgação da então Constituição Federal Brasileira, o entendimento de doutrinadores e juristas era de que existiam apenas três tipos de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, nomeando assim a teoria até hoje aceita por alguns pensadores do direito, chamada de teoria tripartite (ou tricotômica), e definição essa ainda encontrada no artigo 5º do CTN – Código Tributário Nacional, que diz que os tributos são "impostos, taxas e contribuições de melhoria".

Derivando da mesma matéria, o CTN, no seu artigo 113, conceitua as obrigações tributárias, dividindo-as em principal e acessória:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
> § 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
> § 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
> § 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

São modelos de deveres instrumentais advindos destas obrigações: emitir nota fiscal, preencher determinadas guias, manter livros à disposição da fiscalização, efetuar lançamentos nos livros fiscais e fazer declaração de imposto de renda, dentre vários outros.

Primeiramente, cabe lembrar que o termo "obrigação acessória", objeto do estudo deste artigo, tem sido alvo de diversas críticas pela doutrina. Autores como Paulo de Barros Carvalho preferem denominar as chamadas "obrigações acessórias" de deveres instrumentais. Neste mesmo raciocínio doutrinário, Carvalho (2006, p. 85) diz:

> "Deveres instrumentais são basicamente obrigações de fazer impostas pelo Estado fiscal, de modo a exercer seu poder de polícia sobre o particular, seja ele contribuinte, seja responsável tributário".

As críticas à declaração "obrigação acessória" explicam-se, pois a expressão "acessória", na verdade, significa algo que depende do principal. As obrigações acessórias estão ligadas a uma obrigação principal, ou seja, o dever de pagar tributos. Ocorre, no entanto, que existem situações em que haverá a obrigação do administrado em cumprir com uma obrigação de fazer e não haverá a obrigação de dar, qualquer que seja a obrigação principal do pagamento do tributo.

Assim, as obrigações tributárias ditas principais têm como objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, ao passo que as obrigações tributárias alcunhadas como acessórias têm por finalidade as prestações no interesse da arrecadação ou da fiscalização.

3.3 DA DIFERENCIAÇÃO ENTRE SANÇÕES E MULTAS TRIBUTÁRIAS

O termo sanção possui duas acepções. Tal fato pode ser explicado pela etimologia do termo: *sancire*, que significa "tornar inviolável através de um ato solene de natureza religiosa". Afastado o sentido religioso, passou a significar "tornar inviolável através de um ato formal". Assim, "sanção" pode "tornar algo inviolável" no sentido de ratificar, confirmar ou tornar algo punível.

No âmbito do direito tributário, a doutrina demonstra a existência de variados tipos de sanções. Doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho (2008) relacionam as espécies seguintes: penalidades

pecuniárias; multas de mora; juros de mora; apreensão de mercadorias; documentos ou dos respectivos veículos que os transportem; perda de mercadorias; sujeição a regime especial de controle; cassação de regimes especiais deferidos aos contribuintes.

O conceito de sanção é desenvolvido a partir da observação de sua função nas sociedades modernas, de acordo com Rocher (1977, p. 94):

> Uma sanção tanto pode ser positiva como negativa. Pode ser a retribuição ou a pena, anuência ou desaprovação que acarreta determinado ato para a pessoa que o realiza. Em toda a coletividade, a conformidade aos modelos pode promover diversas recompensas e o não jugo provocar a imposição de certas penas.

A infração fiscal, em consonância com as normas jurídicas, pode ser definida como sinônimo de ilícito tributário, sendo assim configurado como ato não benévolo com obrigações principais ou acessórias. É a violação de uma norma jurídica, classificada também como descumprimento de normas impostas. A natureza das infrações tributárias pode se enquadrar como exclusivamente administrativa fiscal, no qual são sujeitas a órgãos administrativos, classificadas como úteis ou inúteis, a partir da utilidade de que delas é possível se extrair uma solução.

São três os artigos do Código Tributário Nacional – CTN (1966) que elucidam a temática sobre Infrações Tributárias e a responsabilidade dos infratores, e estes se encontram na Seção IV, Responsabilidade por Infrações, como é possível observar:

> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.
> Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:
> I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
> II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
> III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
> a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
> b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
> c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.
> Art. 138. A responsabilidade é excluída, inclusive em relação à multa de mora, pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional dispôs sobre multas de mora somente a partir do ano de 2026, por conta da criação da Lei Complementar nº 236, de 04/09/2026, que fora criada para dispor sobre normas gerais para solução de controvérsias, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária e aduaneira.

Como bem exemplificado, as multas são espécies de infrações tributárias, todas elas formadas por peculiaridades e critérios próprios. Podem ser classificadas de acordo com o tipo de obrigação a que são acessórias. Para a maioria dos doutrinadores, essa classificação é dividida na dualidade: multas por descumprimento de obrigação tributária principal e multas por descumprimento de obrigações acessórias.

A aplicação destas multas provém da subjetividade de atos praticados, sendo estas aplicadas pelo órgão competente em âmbito federal, estadual ou municipal, sempre agravando com mais rigor as infrações cometidas com intenção dolosa por parte do sujeito passivo. Esta aplicação tem a finalidade de reparar os prejuízos que foram ou podem ferir o erário público, denominadas de multas moratórias, assim possuindo natureza civil e caráter ressarcitório, compensatório ou indenizatório. Ressarcitório, ou compensatório, no sentido de realizar a reparação ao dano causado à Fazenda Pública. Indenizatório, de modo que qualquer infração tributária favorece o patrimônio do infrator, de modo direto ou indireto, em desvantagem do patrimônio do sujeito ativo.

Ao contrário dos impostos, as multas tributárias não têm natureza constitutiva e jurídica de tributos, obrigando assim à sua aplicação a respeitar princípios implícitos e explícitos subordinados à tributação, ficando essas observáveis à violação de garantias e direitos fundamentais.

Importante ressalvar, no entanto, que, independentemente da corrente adotada, é que, se o Sistema Constitucional Tributário vigente impõe restrições à tributação e se existem limites que resguardam a propriedade privada, é certo também que haja no ordenamento jurídico nacional um limite para as multas, se estas se mostrarem excessivas, sejam estes limites explícitos ou implícitos.

Assim, pode-se findar que, ainda que a multa não seja tributo, por tratar-se de sanção de ato ilícito, conforme a definição do artigo 3º do CTN, também pode vir a ser considerada confiscatória, seja por uma interpretação abarcante de toda a obrigação tributária, fundamentada no artigo 113, § 3º, do CTN, seja quando a multa ultrapassar os limites da razoabilidade, distorcendo-se, assim, da sua real finalidade.

3.4 OS ENTENDIMENTOS DO STF SOBRE O NÃO CONFISCO

O Supremo Tribunal Federal é o responsável por deliberar os limites que o legislador tem de obedecer ao fixar as multas tributárias, e notadamente a sua adequação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Os debates envolvendo decisões pertinentes a limites constitucionais que devem ser impostos por legisladores em multas tributárias são considerados antigos, porém pouco explorados. De acordo com decisões recentes, a Corte maior tem entendido que são confiscatórias as multas punitivas que ultrapassem o percentual de 25% do valor do tributo devido, como é possível acompanhar o entendimento proferido no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 905.685/GO, nas palavras do Ministro Roberto Barroso:

> A abusividade se revela nas multas punitivas quando arbitradas acima do montante de 100% e, no caso das multas moratórias, o percentual é de 25% do valor do tributo. Isso porque a multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Considerando tais circunstâncias, sobrelevando o caráter pedagógico da penalização, seja para impedir o cometimento de futuras infrações, seja para coibir o locupletamento indevido, há que se reconhecer a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria.

O fato de o princípio possuir um conteúdo prolixo demanda certo nível de correlação com o caso concreto. Como não há um limite objetivo, é inevitável verificar concretamente o quanto invasivo foi o encargo para o contribuinte nos diversos casos. Essa forma de pensar sobre o princípio do não confisco fez surgir vários precedentes no referido tribunal, como o referido julgado:

> [...] É necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988). Pressupõe, pois, a clara delimitação de cada um desses elementos. Assim, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula 279/STF, teor da qual, "para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário". (RE 760783, Rel.ª Min.ª Rosa Weber).

Por conseguinte, e sintetizando o entendimento da ilustre jurista, no caso de multas punitivas, foram normalizadas pelo fisco as ações em que o contribuinte seria penalizado com multas aplicadas com valores equivalentes ao dobro ou até o triplo do valor do tributo devido, ou até mesmo do produto apreendido. Surgindo, assim, o embate entre empresas e órgãos fiscalizatórios sobre a ilegalidade da aplicação das referidas multas, os primeiros se resguardando no artigo 150, IV, da Constituição Federal, como é possível observar:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

Não obstante, nota-se que, apesar de haver entendimento jurisprudencial majoritário de que é, sim, aplicável o princípio da vedação ao confisco às multas tributárias, a razão para tal não está estritamente relacionada ao disposto no artigo 150, IV, da CF. Em observância, embora o dispositivo constitucional tenha forte impacto nas decisões judiciais, há outros argumentos que pesam na aplicação do princípio às multas fiscais, como, por exemplo, a ideia de que as penas devem ser proporcionais ao "ilícito" cometido e ao princípio da vedação ao excesso.

Segundo a jurisprudência da Corte, no Recurso Extraordinário 582.461/SP, julgado por Gilmar Mendes:

> [...] 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.

Porém, preconiza em suas decisões o entendimento de que não basta ao contribuinte fazer mera alusão ao percentual utilizado pela Fazenda Pública; é inegável que se comprove que a multa aplicada é insuportável, irrazoável.

Em um exemplo de caso concreto, é possível abordarmos um caso em que estava sendo julgada a legalidade da aplicação de multa tributária punitiva no percentual de 120% sobre o valor do tributo principal, prevista em lei estadual em vigor no Estado de Goiás. Existira o embate entre as partes acerca da constitucionalidade da referida sanção aplicada pelo fisco estadual, em valor superior ao tributo principal, já que, de acordo com o posicionamento do contribuinte, tal multa possui caráter confiscatório.

O Tribunal de Justiça de Goiás entendeu que era, sim, legal a aplicação da referida multa tributária, estando afastadas quaisquer violações à Constituição Federal pela prática, já que a sanção não possuiria caráter de confisco, como alegado pelo contribuinte. Frustrado com a decisão da Corte Estadual, o contribuinte prejudicado interpôs recurso extraordinário perante o STF, com o interesse de alcançar o reconhecimento da inconstitucionalidade da sanção tributária prevista na legislação do Estado.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento do referido caso, reabordando decisão que anteriormente já havia tomado, entendeu que é inconstitucional a aplicação de sanções administrativas tributárias punitivas, tanto em caráter federal quanto estadual e municipal, em percentual superior ao real valor do tributo devido pelo contribuinte.

Seguem alguns extratos da decisão prolatada:

> [...] A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 551/RJ relator ministro Ilmar Galvão, Diário de Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº. 582.461/SP relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário de Justiça de 18 de agosto de 2011.
> 2. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais.

Portanto, em razão de o fisco de Goiás ter fixado o valor da multa em 120% sobre o montante do débito tributário, prática que violaria os preceitos constitucionais, a Corte realizou a redução do valor da sanção para o percentual de 100%, limite máximo, sob pena de a sanção passar a ter caráter confiscatório.

O Fisco Estadual interpôs Agravo Regimental frente à decisão monocrática prolatada pelo ministro Marco Aurélio, porém fora negado o provimento, pois a decisão estaria em acordo com o entendimento do Supremo, não havendo motivo para qualquer alteração.

A decisão exposta pelo STF no julgamento do caso em questão é de extrema relevância para a construção do estudo aqui emanado. Apesar de não ter sido apreciado em repercussão geral, o tal serve como patamar para os Fiscos Estaduais na aplicação de novas multas tributárias aos contribuintes, e também serve de precedente para cortes inferiores, que podem passar a adotar tal entendimento a fim de evitar a interposição de recursos extraordinários, gerando assim reforma de decisões.

Outro possível exemplo de caso concreto é o da revogação de artigos da Lei nº 8.846/94, em razão de decisão proferida em acórdão na ADI 1.075/DF, resultando na Lei nº 9.532/1997. Na matéria da Lei em questão, no seu artigo 3º era possível constatar:

> Art. 3º Ao contribuinte, pessoa física ou jurídica, que não houver emitido a nota fiscal, recibo ou documento equivalente, na situação de que trata o art. 2º, ou não houver comprovado a sua emissão, será aplicada a multa pecuniária de trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado, não passível de redução, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais.

Ou seja, em seu período de vigor, se a fiscalização, por exemplo, encontrasse, por absurdo, um automóvel sendo comercializado sem a emissão de nota fiscal correspondente, a sanção corresponderia a trezentos por cento sobre o valor do bem objeto da operação. Em acórdão ementado, o Min. Celso de Mello decide que:

> A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei nº 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). – A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Anos após a referida decisão, a União sancionou a Lei nº 9.532, de 1997, que revogaria o então artigo que propunha o valor absurdo a ser aplicado na multa punitiva.

Portanto, obriga ou impede a aplicação de multas pelo Fisco a não sobrevir o limite imposto pelo STF em futuros casos, já que a legislação existente é de cunho federal e estadual, sendo de competência de

cada um definir se em casos isolados o sancionamento do contribuinte em percentuais superiores ao valor do débito irá ocorrer ou não.

Ademais, a decisão prolatada no julgamento do Recurso Extraordinário 833.106 do Estado de Goiás apenas é aplicável, obrigatoriamente, ao caso concreto. Não existiu declaração de inconstitucionalidade de leis que porventura possibilitem a fixação de multa tributária em valor superior a 100% do montante do débito tributário.

Entretanto, é possível salientar que é possível que este seja um importante precedente para os contribuintes, permitindo que estes, em caso de aplicação de sanções em desacordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, possam buscar judicialmente a inconstitucionalidade da sanção, de caráter confiscatório, com a sua obrigatória redução ao limite de 100%.

Realizando uma leitura formal do conteúdo trabalhado até então, é possível concluir que o princípio da vedação ao confisco não é aplicável às multas, em razão de essas não serem qualificadas como tributos, e sim por se caracterizarem como sanções. Dessa forma, a despeito das diversas nuances até então expostas, tem-se como inegável que o princípio da vedação ao confisco, compreendido como aquele que veda que o Fisco indiretamente e sem prévia indenização adentre no patrimônio do contribuinte, no qual se aplicam também as multas fiscais, mesmo essas não se caracterizando como tributo, em razão da jurisprudência majoritária do STF, ressalvado que há entendimentos doutrinários contrários ao ponto.

Assim, é possível afirmar que, atualmente, o único possível entendimento consolidado no STF acerca das multas punitivas por descumprimento de obrigação acessória é no sentido de que elas não podem ultrapassar o valor do tributo devido, ao qual estão ligados. Já em relação às multas punitivas isoladas, o STF julgou em 17/12/2025, com acórdão publicado em 07/04/2026. A tese fixou o teto de 60% do tributo ou crédito vinculado, chegando a 100% com agravantes, a aplicação do princípio da consunção e a exclusão das multas de natureza predominantemente administrativa, como as aduaneiras.

4 CONCLUSÃO

É de negativa contestação que o Estado necessita de recursos financeiros para realizar atividades essenciais, e o próprio conseguimento das necessidades públicas. A arrecadação de tributos é ferramenta importante para o próprio funcionamento do mesmo, podendo-se dizer que é a fonte para o seu financiamento. Ficando assim evidenciada a imprescindível função do Estado: o estabelecimento e a cobrança de tributos como forma de financiar suas atividades.

Diante de toda a discussão, conclui-se que existe a necessidade de se prover, por meio do legislativo ou do judiciário, uma maneira eficiente de se mensurar o *quantum* ao qual será exposto o contribuinte, procurando assim evitar o confisco e possibilitando uma abordagem mais categórica no que versa a

aplicação do princípio do não confisco. Pois, sendo de outra forma, o que há de continuar é a imposição de eterna majoração da carga tributária ao cidadão.

É fato que os alicerces de fundo para a adoção dos parâmetros nas Turmas do STF não estão claros, nem são de afirmação decisiva. Por que a multa moratória até 100% não seria confiscatória, mas de 101% o seria? Esse é o preço pago na adoção de um parâmetro abstrato.

O sistema sancionatório tributário na ordem jurídica brasileira é claramente ofensivo aos litígios jurídicos impostos pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, e fonte de abarrotamento dos conflitos entre os contribuintes e o Fisco brasileiro. Ao analisar, em grau processual de Repercussão Geral, os recursos referidos, terá o Supremo Tribunal Federal uma oportunidade histórica para estabelecer parâmetros normativos de ajuste do legislador tributário no estabelecimento de multas tributárias em face de exigências impostas constitucionalmente pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

É imprescindível e necessário estabelecer alguns critérios jurídicos para acepção destes limites, visando auxiliar o contribuinte, sem onerar as contas públicas. Tal estudo, assim, se faz dificultoso, porém não impossível, uma vez que é conhecido por todos que os cofres públicos são onerados mais pela má administração; sendo assim, algumas questões podem ser definidas como escolhas para tentar sanar o problema, como, por exemplo, através da intervenção da não confiscatoriedade para evitar a criação ou aumento dos tributos, ou até, repetindo a opção, utilizar o legislativo e o judiciário para garantir que a carga tributária não se exacerbe, estabelecendo um limite máximo de incidência sobre o contribuinte de acordo com a natureza da multa e exercendo seu controle perante o Estado, garantindo desta maneira a aplicação correta do Princípio do Não Confisco, por meio de normas federais.

Estes atos carreariam uma incidência menor de tributos sobre consumo, e atuariam como subsídio para investimentos, tornando esta contribuição a maior parcela no financiamento das contas estatais, deste modo possibilitando um tratamento equitativo na distribuição de renda, uma vez que os rendimentos poderiam ser tributados através da tabela progressiva do imposto de renda, na qual estariam incidentes sempre as novas alíquotas, subvertendo a arrecadação de tributos.

As propostas aqui elencadas têm como intenção tentar edificar uma estrutura tributária menos regressiva e mais equitativa. Desta forma, o ônus referente aos tributos recairia sobre a parcela da população com maior poder aquisitivo, o que ocasionaria uma melhor distribuição de renda e a desoneração da tributação sobre o contribuinte. Assim sendo, a deficiência de aplicação do princípio sob a análise sobre as multas vai de encontro à segurança jurídica, que tem de ser observada por vastos ramos do direito, inclusive o tributário.

Portanto, não aplicar o Princípio da Vedação ao Confisco nas multas tributárias acenaria para relativizar a previsão constitucional, desobedecendo a seu comando impositivo, bem como o demandado que preza pela máxima efetividade das normas constitucionais. Importante também é que a lei tributária

possibilite ao órgão aplicador da lei (autoridade fiscal, por exemplo) o adequado nivelamento da sanção tributária imposta ao fato ilícito tributário.

Conclui-se, assim, diante do tema estudado, que o princípio constitucional do não confisco é um direito fundamental de primeira geração e, como tal, faz jus à sua aplicação imediata. Averigua-se, porém, que o aludido princípio possui pouca efetividade, seja pelo fato de a doutrina explorar pouco o assunto, seja pelo fato de existir escassa jurisprudência sobre tributos confiscatórios. Almeja-se com este trabalho trazer uma cooperação ao debate desse assunto; no entanto, cabe ao Poder Judiciário, especialmente ao Supremo Tribunal Federal, o importante papel de dar efetividade a esse direito fundamental, embasando as suas decisões tanto nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, dignidade da pessoa humana quanto em uma visão mais atual, qual seja, a de considerar também os infaustos reflexos econômicos que podem advir da não observância desse importante princípio constitucional.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição (1824)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br. Acesso em: 5 nov. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03 /constituição /constituição. htm. Acesso em: 12 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm. Acesso em: 9 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm. Acesso em: 10 nov. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 168/1989**. Disponível em: HTTPS://www25. senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/28858. Acesso em: 6 nov. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Regimento Interno**, estabelecido pela Resolução n. 93, de 1970. Texto editado em conformidade com a Resolução n.º 18, de 1989, consolidado com as alterações decorrentes de emendas à Constituição, leis e resoluções posteriores, até 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/norma/563958/publicacao/16433779. Acesso em: 12/10/2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.075/DF – Distrito Federal**. Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em: 05 jun. 2020. Disponível em: HTTPS://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur433829/false. Acesso em: 5 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 760783/SP**. Primeira Turma. Agravante: União. Agravado: Petit Marie Indústria e Comércio de Produtos Químicos

Ltda. Relatora: Min. Rosa Weber. Julgado em: 25 fev. 2014. Disponível em: HTTPS://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur257978/false. Acesso em: 9 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 582461/SP**. Tribunal Pleno. Recorrente: Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 18 maio 2011. Disponível em: HTTPS://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur196428/false. Acesso em: 6 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 905.685/GO**. Tribunal Pleno. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em: 25 out. 2018, em sessão virtual. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9955849&ts=1750262045400. Acesso em: 12/10/2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 24 de outubro de 2002. *Diário da Justiça*, Seção 1, Brasília, DF, p. 57, 14 fev. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106/GO**. Agravante: Estado de Goiás. Agravada: Akaembu Transportes e Comércio Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 25 de novembro de 2014. *Diário da Justiça Eletrônico*: DJe-244, divulgado em 11 dez. 2014, publicado em 12 dez. 2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 236/2026**. Altera o Código Tributário Nacional para dispor sobre consensualidade e processo administrativo fiscal. Publicada no Diário Oficial da União em 04 set. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 640.452/RO**. Redator para o acórdão: Ministro Dias Toffoli. Julgado pelo Tribunal Pleno em 17 de dezembro de 2025. *Diário da Justiça Eletrônico*: DJe, divulgado em 06 abr. 2026, publicado em 07 abr. 2026.

CARVALHO, Cristiano. **Deveres instrumentais e custos de transação**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006. p. 81-88.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Barão de. **O espírito das leis**. Brasília: UnB, 1982, p. 160 Paulsen, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2004, p. 150.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 60.

ROCHER, Guy. **Sociologia geral**. 3. ed. Lisboa: Presença, 1977, p. 94.