

**UNIVERSIDADE FUMEC
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Leniederson Rosa Pinto

**SANÇÕES TRIBUTÁRIAS PECUNIÁRIAS E EFEITO CONFISCATÓRIO:
uma análise a partir do postulado da proporcionalidade**

Belo Horizonte

2016

Leniederson Rosa Pinto

**SANÇÕES TRIBUTÁRIAS PECUNIÁRIAS E EFEITO CONFISCATÓRIO:
uma análise a partir do postulado da proporcionalidade**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, da Universidade FUMEC, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Esfera pública, legitimidade e controle

Orientador: Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito

Co-orientadora: Maria Tereza Fonseca Dias

Belo Horizonte

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

P659s Pinto, Leniederson Rosa, 1979-
Sanções tributárias pecuniárias e efeito confiscatório: uma análise a partir do postulado da proporcionalidade / Leniederson Rosa Pinto. – Belo Horizonte, 2016.
148 f. ; 29,5 cm

Orientador: Raphael Frattari Bonito
Co-orientadora: Maria Tereza Fonseca Dias
Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, Belo Horizonte, 2016.

1. Sanções tributárias - Brasil. 2. Obrigação tributária - Brasil. 3. Proporcionalidade (Direito) - Brasil. I. Título. II. Frattari, Raphael. III. Dias, Maria Tereza Fonseca. IV. Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde.

CDU: 336.2



UNIVERSIDADE
FUMEC/FCH

FACULDADE DE CIÊNCIAS
HUMANAS, SOCIAIS E DA SAÚDE

PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO EM INSTITUIÇÕES SOCIAIS, DIREITO E DEMOCRACIA

NOTA FINAL DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

BANCA EXAMINADORA:

ASSINATURAS:

Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito

Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho

Prof. Dr. Valter de Souza Lobato

MESTRANDO: LENIEDERSON ROSA PINTO

TÍTULO DA DISSERTAÇÃO:

“SANÇÕES TRIBUTÁRIAS PECUNIÁRIAS E EFEITO CONFISCATÓRIO: Uma
Análise a partir do Postulado da Proporcionalidade”

NOTA: (85)

ASSINATURA ORIENTADOR:

DATA DA DEFESA: 18/11/2016

AGRADECIMENTOS

Deus, meu sempre e constante agradecimento por me fortalecer nos momentos difíceis do caminho, todo agradecimento a Vós, Meu Deus, pois só Vós sabeis de mim.

Minha família, meu amor e consolo constante; meus pais, meus irmãos, agradeço pela paciência para lidar com minha impaciência, agradeço pela compreensão por saberem lidar com meus vazios, com meus devaneios, com minhas falhas.

A meu orientador, Prof. Dr. Rafael Frattari Bonito, por compreender minhas ausências e falhas, por se manter firme e constante durante a construção deste trabalho, meu especial agradecimento.

A minha co-orientadora, Prof^a Dr^a. Maria Tereza Fonseca Dias, pelas lições constantes durante todo o mestrado e na execução do Projeto de Pesquisa em que fui seu bolsista, agradeço pelos seus conhecimentos a mim transmitidos, dedicação e lhaneza.

Ao Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho, Prof. Dr. Eduardo Martins de Lima e Prof. Dr. Luís Carlos Balbino Gambogi, os quais, além de mestres neste caminho, se mostraram amigos e abertos a discussões acadêmicas e pessoais que em muito enriqueceram minha caminhada. Agradeço pelas contribuições à minha vida profissional, para além das cadeiras do mestrado.

A meu sempre professor, amigo e exemplo, Prof. Dr. José Emílio Medauar Ommati, grande incentivador de minha carreira acadêmica, minha gratidão por sempre estar disposto a contribuir com minha evolução na seara do Direito.

À FUMEC, que se revela a cada dia uma referência no ensino superior, meu agradecimento por me receber e propiciar meu amadurecimento intelectual durante o curso do mestrado.

Por fim, a você, que foi um divisor de águas em minha vida, que fez com que eu reencontrasse meu caminho quando já não sabia mais para onde ir, proporcionando-me o acalentado sossego da alma para voltar a mim mesmo.

“O meio será desproporcional se a importância do fim não justificar a intensidade da restrição dos direitos fundamentais.”

(Humberto Ávila)

RESUMO

A dissertação que ora se apresenta como conclusão do curso de mestrado em Direito tem como objetivos investigar a natureza jurídica das obrigações tributárias e principalmente das sanções pecuniárias, identificar o melhor critério técnico-jurídico para aferição da constitucionalidade das multas tributárias, a partir do postulado da proporcionalidade, para se chegar ao efeito ou não do confisco das sanções pecuniárias consideradas exorbitantes ou desproporcionais. Para cumprir esses objetivos, a pesquisa tem como indagação central a seguinte: o critério para aplicação/reconhecimento do efeito confiscatório, disposto no artigo 150, inciso IV, da CF/88, das sanções tributárias pecuniárias exorbitantes e/ou abusivas, a partir do princípio da capacidade contributiva e do direito de propriedade, conforme aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, reflete uma atuação doutrinária condizente com o sistema de limitações constitucionais ao poder de tributar e, especificamente, com o postulado da proporcionalidade? Para responder a ela, verificou-se, tanto no âmbito da jurisprudência quanto da doutrina, posições díspares sobre o efeito confiscatório das multas aplicadas por descumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. Como marco teórico para o estudo das sanções tributárias utilizou-se a doutrina tributária nacional, com especial foco para as obras de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, Paulo Roberto Coimbra Silva e Hugo de Brito Machado. No que se refere especificamente ao postulado da proporcionalidade, o marco teórico é a teoria dos princípios de Humberto Ávila. A metodologia utilizada fundamenta-se em pesquisas teórico-doutrinárias selecionadas, pesquisas doutrinárias em livros, periódicos, revistas jurídicas e artigos científicos. Por fim, a pesquisa empreendida é do tipo bibliográfico, realizada mediante o levantamento da bibliografia nacional publicada, artigos e revistas científicas, bem como periódicos que permitiram maior conhecimento sobre o objeto de investigação. Por conclusão, não se compreende que as multas exorbitantes sejam limitadas pelos princípios da capacidade contributiva e da garantia do direito de propriedade, mas sim que a sanção pecuniária será excessiva quando desproporcional e desarrazoada se comparada com a conduta antijurídica praticada pelo contribuinte na seara do Direito Tributário.

Palavras-chave: Sanções tributárias. Efeito confiscatório. Postulado da proporcionalidade.

ABSTRACT

This dissertation, conclusion of the Master's degree in Law, intends to investigate the legal nature of tax obligations and especially of financial penalties, to identify the best technical and legal criteria for assessment of tax penalties constitutionality, from the proportionality postulate, to get the effect or not the confiscation of financial penalties considered exorbitant or disproportionate. To do so, the research has this central question: Does the criteria for application / recognition of the confiscatory effect, Article 150, section IV of the Brazilian Federal Constitution - BFC of 1988, the exorbitant pecuniary tax penalties and / or abusive, from principle of ability and property law, as applied by the Supreme Court, reflect a doctrinaire performance consistent with the system of constitutional limitations, on the power to tax and, specifically, with the principle of proportionality? To answer it, we found, both in the case law doctrine, disparate positions on the confiscatory effect of fines for non-compliance with tax obligations, whether principal or accessory. As a theoretical basis for tax penalties study it was used the national tax doctrine, with special focus on the works of Angela Maria Lopes Paulino Padilha, Paulo Roberto Coimbra Silva and Hugo de Brito Machado. Regarding the principle of proportionality, the theoretical basis is Humberto Avila's theory of principles. Methodology was based on selected theoretical and doctrinal research, doctrinal research in books, periodicals, legal journals and scientific articles. Finally, this survey is bibliographic, held by the compilation of published national bibliography, articles and scientific magazines and journals, which allowed the investigation greater knowledge. Concluding, it is incomprehensible that exorbitant fines are limited by the principles of ability to pay and the guarantee of property rights, but that the penalty is excessive when disproportionate and unreasonable if compared to the unlawful conduct practiced by the taxpayer in the tax law field.

Keywords: Tax penalties. Confiscatory effect. Proportionality postulate.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

§	– Parágrafo
ADI	– Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	– Agravo de Instrumento
Ag.Reg.	– Agravo Regimental
art.	– Artigo
ADI	– Ação Direta de Inconstitucionalidade
ARE	– Agravo em Recurso Extraordinário
AREsp	– Agravo em Recurso Especial
CP	– Código Penal
CF/88	– Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	– Código Tributário Nacional
DF	– Distrito Federal
GO	– Goiás
MG	– Minas Gerais
Min.	– Ministro
RE	– Recurso Extraordinário
Rel.	– Relator
RJ	– Rio de Janeiro
RS	– Rio Grande do Sul
SP	– São Paulo
STF	– Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	14
2.1 Relação jurídico-tributária	14
<i>2.1.1 Os sujeitos da relação jurídico-tributária.....</i>	<i>16</i>
2.2 A obrigação tributária – Natureza jurídica.....	18
<i>2.2.1 Obrigação principal</i>	<i>25</i>
<i>2.2.2 Obrigação acessória.....</i>	<i>28</i>
2.3 Descumprimento das obrigações tributárias	34
3 AS SANÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	38
3.1 A infração tributária.....	38
3.2 Noções terminológicas da sanção.....	40
3.3 A sanção na teoria geral do Direito	41
<i>3.3.1 A sanção para Hans Kelsen.....</i>	<i>42</i>
<i>3.3.2 A sanção para Norberto Bobbio</i>	<i>45</i>
3.4 A sanção no Direito Tributário	47
3.5 Funções da sanção tributária	48
3.6 Classificação das sanções.....	52
<i>3.6.1 Sanções não pecuniárias.....</i>	<i>54</i>
<i>3.6.2 Sanções pecuniárias.....</i>	<i>60</i>
<i>3.6.2.1 Multas de mora.....</i>	<i>64</i>
<i>3.6.2.2 Multas de ofício – Punitivas</i>	<i>66</i>
<i>3.6.2.3 Multas isoladas.....</i>	<i>68</i>
<i>3.6.2.4 Multas agravadas e qualificadas.....</i>	<i>70</i>
<i>3.6.2.5 Multas graduáveis, proporcionais, fixas e progressivas.....</i>	<i>72</i>
3.7 Juros e correção.....	75
4 A ORDEM CONSTITUCIONAL – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS ÀS	
NORMAS SANCIONADORAS TRIBUTÁRIAS.....	78
4.1 Regras e princípios.....	80
<i>4.1.1 Regras e princípios.....</i>	<i>81</i>
4.2 Princípio da legalidade tributária.....	91
4.3 Princípio da capacidade contributiva.....	94
4.4 Princípio da vedação ao confisco	98

4.5 Princípio da isonomia	116
4.6 Postulados normativos	120
<i>4.6.1 Postulado da proporcionalidade</i>	<i>121</i>
5 CONCLUSÃO	137
REFERÊNCIAS	141

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo constitui uma investigação sobre o critério para aplicação/reconhecimento do efeito confiscatório – vedação ao confisco, disposta no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) – das sanções pecuniárias aplicadas pelo Fisco – municipal, estadual ou federal –, e sua relação com os princípios da capacidade contributiva, direito de propriedade e o postulado da proporcionalidade.

Parte-se da compreensão de que não é legítimo conceber que a mera existência de uma norma legal se mostre suficiente para confirmar a legitimidade de sanções pecuniárias consideradas exorbitantes, nem se mostra verossímil que o ato administrativo de constituição da multa que carece de observância dos dispositivos legais e constitucionais deva ser considerado válido frente às normas constitucionais de 1988.

A fim de investigar o tema, em entrelaçamento com as discussões teóricas e dogmáticas, realiza-se uma análise jurisprudencial que está sendo construída sobre a matéria no Supremo Tribunal Federal, uma vez que não há que permanecer no ordenamento normas legais que não coadunem com a Constituição Democrática, legitimada pelo povo e para o povo.

Diante desse contexto, a pesquisa propõe-se a responder à seguinte indagação: O critério para aplicação/reconhecimento do efeito confiscatório – vedação ao confisco, disposta no artigo 150, inciso IV, da CF/88 – das sanções tributárias pecuniárias exorbitantes e/ou abusivas, a partir do princípio da capacidade contributiva e direito de propriedade, conforme aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, reflete uma atuação doutrinária condizente com o sistema de limitações constitucionais ao poder de tributar e, especificamente, com o postulado da proporcionalidade?

Para responder à indagação central, verificam-se, tanto no âmbito da jurisprudência quanto da doutrina, posições díspares sobre o efeito confiscatório das multas aplicadas por descumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. Tais posições divergem desde a natureza jurídica da multa, bem como a aplicabilidade do princípio do não confisco em relação a ela, revelando-se, assim, a necessidade de aprofundamento e assimilação das dúvidas que pairam sobre o tema.

Sob tal perspectiva, afirma-se que a desproporção entre o não acatamento à lei tributária (descumprimento de obrigação) e sua implicação jurídica (aplicação de multa) confirma o caráter violador do texto constitucional, não a partir da análise do princípio da capacidade contributiva e da garantia do direito de propriedade, mas sim pelo caráter

desproporcional e desarrazoado da sanção pecuniária, via aplicação do postulado da proporcionalidade, que configurará o efeito confiscatório.

Por tais razões, este trabalho alinha-se à linha de pesquisa “Esfera pública, legitimidade e controle”, eis que, se a sanção tributária se mostra contrária às disposições constitucionais, carece de legitimidade, advinda da soberania, que não pode ser afrontada por sanções que se opõem ao texto constitucional, contra o próprio Estado Democrático de Direito.

Sob a ótica do controle, em um Estado que se diz democrático, não se pode permitir que a administração fiscal continue a aplicar tais quantitativos de multa, sendo parte, pois, do constitucionalismo democrático o controle de leis que se mostrem em desconformidade com a Constituição Federal.

O marco teórico para o estudo das sanções tributárias é a doutrina tributária nacional, com especial as obras de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, Paulo Roberto Coimbra Silva e Hugo de Brito Machado. No que se refere ao postulado da proporcionalidade, o marco teórico s é a teoria dos princípios de Humberto Ávila.

Muito embora sejam respeitáveis os trabalhos dos tributaristas Sacha Calmon Navarro Coêlho, Marciano Seabra Godoi, Paulo de Barros Carvalho, que visam em seus estudos conferir maior proteção ao contribuinte, o entendimento teórico que melhor se alinha ao da presente dissertação provém dos autores acima mencionados, possibilitando amplas discussões a respeito do tema.

Como objetivo geral deste trabalho, busca-se investigar a natureza jurídica das obrigações tributárias e principalmente das sanções pecuniárias, de maneira a identificar o melhor critério técnico-jurídico para aferição da constitucionalidade das multas tributárias, a partir do postulado da proporcionalidade, para se chegar ao efeito ou não do confisco das sanções pecuniárias consideradas exorbitantes ou desproporcionais.

A metodologia utilizada fundamenta-se em pesquisas teórico-doutrinárias selecionadas, pesquisas doutrinárias em livros, periódicos, revistas jurídicas e artigos científicos. Desenvolve-se uma pesquisa jurisprudencial, para analisar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e como este está aplicando a vedação ao confisco, em acórdãos selecionados pelo critério ‘precedentes mais citados sobre a matéria’, excluindo-se os que não estão em conformidade com o objeto de estudo ou mesmo para limitar a análise a acórdãos mais citados nos recentes julgados.

A pesquisa empreendida é do tipo bibliográfico, realizada mediante o levantamento da bibliografia nacional publicada, artigos e revistas científicas, bem como periódicos que permitiram um maior conhecimento sobre o objeto de investigação.

O trabalho, após esta introdução, parte da apresentação, no capítulo dois, das obrigações tributárias – principal e acessória –, pontuando suas peculiaridades a partir das teorias civilista e tributária, construindo o perfil de sua natureza jurídica. Analisa-se a principal, que é de recolher tributos, e a acessória, relativa aos deveres instrumentais que auxiliam a administração tributária na fiscalização do cumprimento da obrigação tributária principal.

Ainda no capítulo 2, no que tange à natureza jurídica das obrigações tributárias, discorre-se sobre algumas controvérsias relativas a seu conteúdo patrimonial/econômico ou não, embora não seja este o objetivo do presente trabalho. Busca-se, contudo, descrever as obrigações e sua natureza jurídica como forma de melhor compreender o descumprimento delas, para chegar a seu conseqüente normativo, objeto de estudo no presente trabalho, a sanção. Assim, compreendendo que as obrigações de substância patrimonial – principais – se encontram previstas no núcleo da norma que define a incidência, e outras relacionadas à operatividade da instituição tributária – acessórias –, constituem os deveres instrumentais e formais, analisa-se a sanção a partir dos princípios constitucionais do Direito Tributário.

Ressalta-se que o objeto de estudo deste trabalho são as sanções denominadas ‘estritamente tributárias’, eis que a análise, no capítulo 3, passa pela delimitação de sua função e de sua natureza jurídica. Perpassando as conceituações de ‘sanção’ na teoria do Direito, especificamente pelos filósofos do Direito, Hans Kelsen e Norberto Bobbio, são apresentados os conceitos e características da sanção tributária, compreendida como a relação jurídica desencadeada pela prática do ilícito tributário, praticado pelo sujeito passivo, que faz nascer a pretensão punitiva pelo Fisco em desfavor daquele.

No capítulo 4, adota-se a teoria dos princípios de Humberto Ávila, frisando-se que não fazem parte do presente estudo as divergências acerca das distinções entre regras e princípios, muito embora seja apresentada brevemente a visão de Robert Alexy sobre estas, e seja feita uma abordagem singela sobre o entendimento doutrinário de Luís Virgílio Afonso da Silva, que não compreende a proporcionalidade como norma principiológica nem como postulado, mas sim como regra.

Ressalte-se que, no presente estudo, a proporcionalidade é compreendida como postulado normativo aplicativo, conforme proposto por Humberto Ávila, não sendo, entretanto, objeto de estudo os critérios de diferenciação dela com o postulado da

razoabilidade e com a proibição do excesso. O estudo atém-se à análise da proporcionalidade como postulado normativo, ou seja, norma estrutural para aplicação de princípios, no caso, do princípio da vedação ao confisco aplicado às multas tributárias.

Não se compreende que as multas exorbitantes sejam limitadas pelos princípios da capacidade contributiva e da garantia do direito de propriedade, mas sim que a sanção pecuniária será excessiva quando desproporcional e desarrazoada se comparada com a conduta antijurídica praticada pelo contribuinte na seara do Direito Tributário.

2 AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

As relações jurídico-tributárias se dão por meio de liames subjetivos criados a partir da norma. Essas ligações impõem aos cidadãos/contribuintes as obrigações tributárias que constituem ora da imposição de pagar tributos, ora dos meios necessários ao recolhimento daqueles, além de impor rotinas que visam propiciar maior fiscalização dos atos dos contribuintes para viabilizar ao Fisco a arrecadação.

Nesse sentido, o presente capítulo se propõe a estudar os elementos subjetivos que vinculam, nas relações jurídico-tributárias, o contribuinte aos entes federados, e a natureza jurídica das obrigações por estes impostas, bem como seu descumprimento, que ensejará a aplicação da sanção tributária descrita na norma.

2.1 Relação jurídico-tributária

A relação existente entre os sujeitos na seara jurídico-tributária deverá sempre constar da norma legal, que descreverá as obrigações que permeiam todos os atos necessários à compulsória invasão patrimonial do contribuinte/cidadão.

Assim, a Constituição Federal de 1988 atribui aos entes políticos competência tributária, conferindo-lhes o poder de instituir tributos que poderão ser cobrados de seus cidadãos. O Estado deve propiciar a estes a realização de suas vidas em sociedade, retirando deles os recursos necessários para arcar com a manutenção da saúde, das vias públicas, da vida social, dos serviços públicos em geral colocados à disposição de todos os membros do corpo social.

A partir desta premissa de realização da vida coletiva, o Estado deve se organizar para manter e executar o orçamento, apurando suas finanças, propiciando meios legais de invadir o patrimônio do contribuinte para, a partir do princípio da solidariedade social, fazer com que todos arquem com as despesas de organização do aparato estatal, para a prestação de diversos serviços públicos e efetivação de direitos fundamentais e sociais, cuja relevância é inegável no Estado Democrático de Direito.

A CF/88, ao dispor em capítulo próprio sobre o poder de tributar, permite que os entes federados, no exercício de suas prerrogativas constitucionais, instituem tributos, que servem de receita para abastecer os cofres públicos a fim de manter os diversos gastos com os serviços públicos prestados à coletividade.

Então, se o Estado, por meio da tributação – relação *mediata* com funções fiscais, arrecadatórias –, busca recursos financeiros para sua manutenção, paralela e igualmente, aponta no tributo uma relação *imediate*, quando considera sua função indutora de comportamentos¹ (SCHOUERI, 2012).

Nesse aspecto, toda relação tributária existente entre os cidadãos e o Estado é permeada pela legalidade máxima do Estado de Direito, consubstanciada no sentido de que todos as obrigações tributárias deverão ser instituídas por lei e precedidas pelo devido processo legislativo, que deverá conter todos os elementos obrigatórios à instituição do tributo, conforme rol taxativo do artigo 97² do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966), o que representa a estrita legalidade ou a reserva legal em matéria tributária. Isso quer dizer que “a tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa” (COELHO, 2012, p. 179).

Nessa esteira, a lei deve prever os sujeitos da relação jurídico-tributária, a majoração e redução do tributo, a definição do fato gerador da obrigação principal, a fixação de alíquota, a base de cálculo, a cominação de penalidades ou outras infrações legais, além das hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário, dispensa ou redução de penalidades.

Porém, nessa relação jurídico-tributária, que deve submeter-se à estrita legalidade, observa-se a ausência das obrigações acessórias entre as matérias que deveriam ser sujeitas à tipicidade legal fechada do artigo 97 do CTN. Isso porque a dicção do artigo 113, § 2º, do mesmo diploma, dispõe que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas e negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou na fiscalização dos tributos.

¹ Tais características, como mencionadas por Schoueri, impõem o reconhecimento de várias funções da tributação, além da mais óbvia, a arrecadatória, que seriam a distributiva (redistribuição de renda, tirando de uns e repassando a menos abastados), alocativa (quando a ação tributária não é considerada neutra sobre a economia, pois acaba por ter reflexos na forma como a totalidade de recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado), e, por fim, estabilizadora, quando se considera que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico (SCHOUERI, 2012).

² “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.” (BRASIL, 1966).

Portanto, por força dessa relação, sujeito ativo e sujeito passivo se entrelaçam nos contornos delineados na lei, para então, aquele, através de vários vínculos elencados, impor a este o recolhimento do tributo, sujeitando-o a diversos deveres instrumentais para a consecução dos fins públicos almejados pelo Estado.

2.1.1 Os sujeitos da relação jurídico-tributária

Conforme acima salientado, a relação jurídico-tributária dá-se a partir do entrelaçamento dos sujeitos ativo e passivo, sendo aquele o credor da obrigação tributária, enquanto este é a pessoa que possui o dever jurídico da prestação.

O CTN, em seu artigo 119, dispõe que o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir seu cumprimento. Aqui, destaca-se que competência tributária diverge da capacidade tributária ativa.

A competência tributária pressupõe a capacidade ativa. Nesse sentido, poderá a lei que cria a exação indicar um sujeito ativo diverso daquele que detém a competência tributária, situação que leva a concluir que uma coisa é a competência tributária e que outra é a pessoa indicada para executar o cumprimento da obrigação (CARVALHO, 2012).

Pois bem, pode-se conceituar o “sujeito ativo como o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária” (CARVALHO, 2012, p. 369), ou melhor, como aquela pessoa de direito público ou privado que possui a capacidade ativa tributária para cobrar, fiscalizar, lançar e executar o tributo³.

Importante salientar que há dois tipos de sujeitos ativos:

a) sujeito ativo direto: são os entes tributantes – União, Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 41, I, II, III do Código Civil, lei 10.406/2002 – detentores de competência tributária, ou seja, do poder legiferante de instituição do tributo.

b) sujeito ativo indireto: são os entes parafiscais – CREA, CRM, CRC, entre outros – detentores da capacidade tributária ativa, ou seja, do poder de arrecadação e fiscalização dos tributos. (SABBAG, 2012, p. 682-683)

³ A fim de esclarecer o tema, ainda que de modo simplificado, as lições de Paulo de Barros Carvalho, elucidando sobre a sujeição ativa na relação tributária: “O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam que venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas”. CARVALHO, 2012, p. 313).

Já no que se refere à sujeição passiva tributária, prescreve o artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, do CTN, que o sujeito passivo poderá assumir a feição de *contribuinte* quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou de *responsável*, sem revestir a condição de contribuinte.

Assim, a sujeição passiva acima mencionada diz respeito às obrigações principais, entretanto, no que se refere às obrigações acessórias, elas estariam na dicção do artigo 122 do CTN, que menciona que o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto, conjugado com o artigo 113, § 2º, do mesmo diploma, que dispõe que o objeto da obrigação acessória serão as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Nesse sentido, o sujeito passivo é aquele considerado o devedor da obrigação jurídico-tributária, podendo esta ser a principal, e que terá a obrigação de pagar o tributo ou penalidade pecuniária, na forma dos artigos 113, § 1º, e 121, do CTN.

Para Luciano Amaro, o sujeito passivo da obrigação acessória:

[...] é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (art. 122), ou seja, se o objeto da obrigação acessória é uma prestação positiva ou negativa não pecuniária (fazer ou não fazer alguma coisa, que não seja dar dinheiro, nos termos do art. 113, § 2º), o devedor dessa obrigação é a pessoa que estiver obrigada a efetuar a respectiva prestação. (AMARO, 2014, p. 218)

Nesse consignar, não basta a existência desses dois sujeitos para se formar a relação jurídica; é necessária a ocorrência de um vínculo que os conecte entre si. Na relação haverá um sujeito ativo, podendo ser um dos entes políticos da Federação, ou entidade paraestatal, dotado de capacidade ativa tributária; de outro, um sujeito passivo, como aquele que, praticando a hipótese de incidência prevista na norma tributária, estará obrigado a recolher aos cofres públicos parte de sua riqueza.

Essa relação jurídica que entrelaça os sujeitos da relação pode ser compreendida na teoria geral do Direito como:

[...] o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. (CARVALHO, 2012, p. 354-355)

Tem-se, assim, que a relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de fato previsto em uma norma capaz de produzir esse efeito –uma hipótese de incidência –, que correspondente a uma previsão legal tributária, consagrando o princípio da legalidade, da reserva legal, ou taxatividade legal no Direito Tributário.

2.2 A obrigação tributária – Natureza jurídica

Ao tratar do aspecto ‘obrigação tributária’, necessário se faz dizer que tal obrigação é sempre oriunda da lei. Em Direito Tributário, a legalidade estrita deve ser observada, para que o Estado possa invadir o patrimônio do contribuinte, retirando parte da riqueza produzida.

Desse modo, somente haverá obrigação se antes estiver descrita a hipótese de incidência dessa obrigação, que se dará através do fato gerador, subsumindo-se o comportamento humano à hipótese descrita da norma. Sendo assim, precede a obrigação a descrição que a lei traça do fato tributário, nascedouro da obrigação de mesmo trato.

Mas o que é a obrigação? Percorrendo a doutrina, o termo *obrigação* é encontrado com diversos sentidos, desde os mais simples aos mais complexos e, no Direito, também possui diferentes sentidos, seja no campo do Direito Civil, Penal, Administrativo, Processual ou Tributário.

Isso porque a linguagem jurídica poderá apresentar-se em sentidos diversos, de forma dúbia e imprecisa, indicando um conceito diferenciado, ficando a cargo da ciência jurídica a delimitação de determinado conceito e a descrição de suas diferenças, devido a uma “textura aberta”, conforme menciona Eros Roberto Grau (1982, p. 177).

Segundo o referido autor, as situações de imprecisão das palavras ou termos:

[...] se manifestam quando não há limites precisos do campo de significação a que corresponde a palavra ou expressão, levando o jurista à análise dos conhecidos conceitos jurídicos indeterminados, abertos ou práticos. Já no que se refere à ambiguidade, esta surge quando a mesma palavra ou expressão assumem, em contextos distintos, diversos significados, surgindo os conceitos plurissignificativos. O horizonte de indagações que desde aí se abre nos conduz às questões da discricionariedade e da interpretação. (GRAU, 1982, p. 177)

Assim, a determinação do significado das palavras demandará da ciência jurídica a obtenção do conceito ou significado/sentido da palavra ou da expressão que se pretender compreender, seja em determinado contexto ou mesmo em um ramo do Direito, neste caso, do Direito Tributário.

Em se tratando do termo obrigação, no Direito ele poderá ser entendido de diversos modos, entre eles a obrigação do autor de apresentar provas, do réu de apresentar sua defesa criminal, do contribuinte de entregar sua declaração de ajuste anual; o que já demonstra diversas acepções. Pode-se entendê-la como obrigação, como dever ou mesmo como ônus a ser suportado pela parte em determinada relação jurídica. A obrigação tributária, que precipuamente interessa neste estudo, se comportaria como dever, como ônus? Qual a natureza de tal obrigação que entrelaça os sujeitos da relação jurídico-tributária?

O termo obrigação, nesse aspecto, advém da teoria geral do Direito, cabendo delimitá-lo como dever, ônus ou mesmo a obrigação de cunho patrimonial (ou não), uma vez que, nos dizeres de Eros Roberto Grau, os termos obrigação e dever são ambíguos, assim como ônus, demandando-se algumas ponderações sobre eles. Acresce o autor:

As situações de imprecisão — que se manifestam quando não há limites precisos do campo de significação a que corresponde a palavra ou expressão — leva o jurista ao necessário exame dos chamados conceitos indeterminados, abertos ou práticos. As de ambiguidade — que se manifestam quando a mesma palavra ou expressão assume, em contextos distintos, diversos significados — impele-nos ao tratamento dos chamados conceitos plurissignificativos. O horizonte de indagações que desde aí se abre nos conduz às questões da discricionariedade e da interpretação. (GRAU, 1982, p. 174-175)

Assim, as palavras podem adquirir significados diferentes em um ramo do Direito ou não, ora como dever, ora como ônus ou mesmo como sujeição oriunda da lei, que lhe dará contornos diferenciados. Nesse sentido, parte da doutrina compreende obrigação, em sentido amplo, “como sinônimo de dever jurídico ou como incluindo também a noção de sujeição” (ANDRADE, *apud* GRAU, 1982, p. 178).

Maria Helena Diniz, examinando o conceito de *dever jurídico*, o entende como “comando imposto, pelo direito objetivo, a todas as pessoas, para que observem determinada conduta, sob pena de receberem uma sanção pelo não cumprimento do comportamento prescrito pela norma jurídica” (DINIZ, 2007, p. 25).

Uma vez não observado o dever jurídico, o sujeito sofrerá implicações pela infração à norma, sujeitando-se a sanções – processuais ou não – para que cumpra ou repare o mal causado. A autora defende, sob tal ângulo, que o dever jurídico acaba por se apresentar como conceito mais amplo que obrigação, por incluir não só relações creditórias, mas também relações de outros ramos do Direito, entre eles o Tributário (DINIZ, 2007). E, citando Antunes Varela, apresenta a diferença entre dever jurídico, obrigação e estado de sujeição:

Na obrigação ter-se-á, ao lado do dever jurídico de prestar, um direito à prestação. No estado de sujeição haverá tão somente uma subordinação inelutável a uma modificação na esfera jurídica de alguém, por ato de outrem. Assim, no estado de sujeição uma pessoa não terá nenhum dever de conduta, devendo sujeitar-se, mesmo contra a sua vontade, a que sua esfera jurídica seja constituída, modificada ou extinta pela simples vontade de outrem, ou melhor, do titular do direito potestativo. (DINIZ, 2007, p. 26)

Maria Helena Diniz explica que, em determinadas situações, se estaria diante de um *ônus jurídico* e não de uma *obrigação*, uma vez que o primeiro consiste na necessidade de observar certo comportamento para a obtenção ou conservação de uma vantagem para o próprio sujeito e não para a satisfação de interesses alheios.

Pois bem, o termo obrigação ainda pode indicar outras situações jurídicas diversas, entre as quais as obrigações tributárias e a obrigação probatória processual, em que, na forma disposta no Código Civil – artigo 233 e seguintes –, é usado de forma técnico-jurídica, não se sujeitando aos conceitos de dever jurídico, ônus jurídico ou mesmo estado de sujeição, conforme acima exposto (DINIZ, 2007, p. 27).

Maria Helena Diniz relata que os juristas modernos trouxeram o conceito de obrigação dos romanos, do *Institutas de Justiniano*, em que ‘obrigação é um vínculo jurídico, que nos compele a pagar alguém alguma coisa, conforme direitos de nossa cidade’. Embora a autora compreenda que existem falhas na conceituação, devido ao fato de as obrigações não significarem apenas pagar alguém, demonstra que é preciso compreender que as obrigações podem ensejar relações diversas além de dar, como fazer e não fazer, extraíndo, a partir daí, conceito mais amplo (DINIZ, 2007, p. 27).

O moderno conceito de obrigação gira em torno das ideias romanas, fazendo ressoar um conceito mais atual, definido por Clóvis Beviláqua como sendo:

“Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constringe a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém, que, por ato nosso, ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão” (BEVILÁQUA *apud* DINIZ, 2007, p. 28).

Nesse aspecto, na seara tributária o conceito de obrigação teria o mesmo significado que no Direito Privado?

Carlos Roberto Gonçalves entende que é incorreto, do ponto de vista técnico-jurídico, afirmar que o réu tem a obrigação de contestar ou de impugnar ou que o adquirente de imóvel tem a obrigação de registrar. Para ele, o que de fato existe é o ônus de promover o registro em caso de compra de imóvel, ou seja, ônus jurídico de se observar determinada conduta para atender ao próprio interesse (GONÇALVES, 2011, p. 38)

Em entendimento doutrinário diverso, José Souto Maior Borges busca distinguir dever de obrigação, aduzindo que o primeiro, sob o aspecto formal, é despojado de conteúdo e que o segundo seria um dever de conteúdo normativo imposto pelo Direito positivo, porque:

[...] o dever é uma categoria formal, estudada na teoria geral do Direito, e a obrigação, uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas jurídicas particulares. Daí a possibilidade de falar-se – com pertinência ao objeto de estudo – de obrigações de direito civil, comercial, tributário etc. (BORGES, 2015, p. 40)

Para o mencionado autor, a obrigação não é uma categoria lógico-jurídico, mas sim jurídico-positiva, portanto, ela é a construção do Direito posto, cabendo ao Direito positivo a

descrição dos requisitos imperativos que possibilitarão a assimilação de um dever jurídico qualquer, que consistirá em um dever obrigacional. Isso quer dizer que quem define o significado de obrigação é o Direito positivo (BORGES, 2015, p. 40).

José Souto Maior Borges ainda menciona que há deveres que são obrigacionais e deveres que não são obrigacionais, uma vez que, se por um lado o dever formal pode ser preenchido por conteúdos de normatividade diversos, por outro a obrigação é uma categoria jurídico-dogmático, podendo ser preenchida apenas por um conteúdo, daí o motivo de estar ligada a uma doutrina do Direito específico e não à teoria geral do Direito, como ocorre com o dever (BORGES, 2015).

Parece, nesse sentido, que o autor entende que o *dever-ser*, como categoria formal, pode ser compreendido como a circunstância de certa pessoa estar vinculada ao ordenamento jurídico total e não específico, que, necessariamente, não se fará caracterizar como obrigação. Ou seja, o caráter formal existe devido a determinado dever ser maior, abrangendo o sujeito em todo o sistema.

O *dever-ser* pode ser compreendido como a necessidade de observar certas normas, de caráter mais geral, sem lhes ser uma imposição direta, específica. Já a obrigação, sendo fruto de determinada categoria dogmática, oriunda da lei, poderá ser uma conduta específica de dar, fazer ou não fazer, situação que demonstra que o sujeito não está limitado por norma abstrata, mas sim específica. Por assim ser, impõe-lhe um agir ou não agir, que representa a obrigação, de maneira que, descumprindo-a, estará sujeito a sanção específica disposta na respectiva norma.

Na perspectiva apresentada, o *dever-ser*, como categoria geral, impõe a todos determinadas condutas, estas oriundas e destinadas a todo o ordenamento, destacando-se que não há substância de conduta a ser respeitada ou observada, mas sim uma situação impositiva ao indivíduo, não se exigindo dele qualquer ação determinada. Por outro lado, conforme já destacado, a obrigação é caracterizada por condutas específicas, podendo se enquadrar em um não fazer, um fazer ou um dar.

Prosseguindo no Direito Civil, é importante destacar a divisão sobre os direitos patrimoniais, que englobam os direitos reais e obrigacionais e os não patrimoniais, ligados à pessoa, tais como direitos da personalidade e o direito de família. Os que interessam ao presente estudo referem-se aos obrigacionais, pessoais ou de crédito, que compõem a categoria dogmática do Direito das Obrigações.

Conforme lições de Carlos Roberto Gonçalves, a obrigação:

[...] é o vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação. Corresponde a uma relação de natureza pessoal, de crédito e débito, de caráter transitório (extingue-se pelo cumprimento), cujo objeto consiste numa prestação economicamente aferível. (GONÇALVES, 2011, p. 37)

No entendimento do mencionado autor, as obrigações possuem elementos próprios que compõem as relações jurídicas em geral, podendo-se considerar três:

a) o subjetivo, concernente aos sujeitos da relação jurídica (sujeito ativo ou credor e sujeito passivo ou devedor); b) o objetivo ou material, atinente ao seu objeto, que se chama prestação; e c) o vínculo jurídico ou elemento imaterial (abstrato ou espiritual) (GONÇALVES, 2011, p. 38).

Carlos Roberto Gonçalves entende que as obrigações, conforme delineadas no Direito Civil, se aproximam das obrigações tributárias propriamente ditas, uma vez que se encontram na relação obrigacional os elementos que compõem ou completam a obrigação tributária.

Assim como no Direito Civil existem o credor e o devedor, que travam uma relação obrigacional de cunho subjetivo, igualmente no Direito Tributário há os sujeitos da relação jurídico-tributária, quais sejam, o sujeito ativo como credor e o sujeito passivo como devedor/contribuinte.

Já em relação ao elemento material ou objetivo, se no Direito Civil o objeto da relação é a prestação – dar, fazer ou não fazer, objetivo lícito, possível e determinável –, no Direito Tributário as obrigações podem ser principais e acessórias, ou seja, um fazer ou um não fazer.

Por derradeiro, “o vínculo jurídico é o liame existente entre o sujeito ativo e o sujeito passivo e que confere ao primeiro o direito de exigir do segundo o cumprimento da prestação” (GONÇALVES, 2011, p. 45), podendo ser compreendido como débito e responsabilidade. Pode-se, assim, entender que esse vínculo “abrange tanto o poder conferido ao credor de exigir a prestação como o correlativo dever de prestar imposto ao devedor, estabelecendo o liame entre um e outro” (MONTEIRO, 2003b, p. 23).

Ao tratar da obrigação tributária, Luciano Amaro leciona que a relação jurídica designa o vínculo que impõe ao devedor uma prestação em favor do credor, que terá o direito de exigir a prestação em razão do vínculo existente. Assim, a obrigação tributária poderá assumir conotações de dar, fazer ou não fazer, dependendo na natureza do vínculo (AMARO, 2014).

Na interpretação de Luciano Amaro, as obrigações no Direito Tributário não se desassemelham das obrigações do direito obrigacional comum, mas apenas se particularizam,

considerando que na seara dos tributos o objeto será uma prestação de natureza tributária – dar, fazer ou não fazer – de conteúdo pertinente a tributo:

O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária. (AMARO, 2014, p. 221)

Nessa senda, as consequências do descumprimento das obrigações tributárias oriundas do direito público podem ser maiores, com prejuízos maiores para o cidadão/contribuinte.

Ainda, a diferenciação entre as obrigações tributárias e as obrigações privadas é feita por Luís Eduardo Schoueri, que menciona seis diferenças específicas apontadas por Ruy Barbosa Nogueira, embora considere que elas não sejam suficientes para distingui-las:

1. A primeira objeção seria quanto ao nascimento, já que a obrigação de direito privado nasceria com base na manifestação de vontade, *ex voluntate*, enquanto a obrigação tributária nasceria *ex lege*. Este argumento cai por terra quando se vê que também o direito privado conhece obrigações *ex lege*. Assim, por exemplo, a obrigação de pagar alimentos decorre da previsão legal, independentemente da vontade das partes; o mesmo se diga da obrigação de reparar por um dano civil.

2. Continua o catedrático apontando a diferença quanto à apuração, já que a obrigação de direito privado poderia ser apurada por atos das próprias partes, cabendo arbitragem de terceiros em caso de conflito, enquanto a obrigação tributária seria feita exclusivamente por meio do procedimento de lançamento. Contra tal arrazoado, vale lembrar que o modo de apuração é posterior ao surgimento da obrigação. Ademais, o artigo 1º da Lei 9.307/1996 é claro ao dispor que a arbitragem apenas caberá em caso de direitos disponíveis. Daí também em matéria privada haver direitos indisponíveis, cuja apuração não se faz por arbitragem.

3. Outra diferença seria a exigibilidade e coercibilidade, já que a obrigação privada somente poderia ser deduzida coativamente no caso de provocação por parte de quem tenha interesse, enquanto a obrigação tributária já seria de imediato vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional. Esta, entretanto, não existe apenas nos créditos tributários: se o administrador público abrir mão de créditos de natureza privada devidos ao Estado, será ele igualmente responsabilizado. Tampouco se há de aceitar que o crédito privado não seja exigível, quando vencido: se não o fosse, não haveria título para o credor receber o que lhe é devido. Mesmo a coercibilidade, conquanto infrequente, não é desconhecida no direito privado. Mencione-se o artigo 1.467 do Código Civil, que autoriza o hospedeiro a reter pignoriaticamente a bagagem do hóspede.

4. A inderrogabilidade é apresentada pelo titular do direito de crédito poder dispor livremente de seu crédito, o que não haveria em Direito Tributário. Este argumento ignora o fato de que também no direito privado existem direitos indisponíveis. Assim, por exemplo, os direitos morais do autor sobre sua obra.

5. As consequências puníveis do inadimplemento são apontadas porque no direito privado, o não cumprimento acarretaria, em geral, consequências puramente cíveis de reparação de dano, sendo as multas de caráter indenizatório e não punitivo, enquanto na matéria tributária haveria multas ou penalidades exemplares ao infrator. Esta diferença também não poderá ser aceita como definitiva, já que também em direito privado se admitem multas punitivas. Se houver crimes, seja em face da

obrigação tributária, seja em face da obrigação privada, o infrator será penalmente responsabilizado.

6. Finalmente, quanto à executoriedade, o próprio catedrático já reconhecia que também em direito privado, há títulos que dão ação executiva, assemelhando-se ao crédito tributário. (NOGUEIRA *apud* SCHOUERI, 2012, p. 529-530)

Assim, ponderando as conclusões de Ruy Barbosa Nogueira, Luís Eduardo Schoueri argumenta que, embora haja semelhanças entre a obrigação tributária e a privada, ainda que possam se igualar em sua estrutura, a primeira não se confunde com a obrigação comum civil devido a sua origem, uma vez que ela nasce do poder de tributar do Estado, de sua soberania. Outra diferenciação que também pode ser mencionada é seu regime jurídico, uma vez que a obrigação tributária é de direito público, regida pela supremacia do interesse público (SCHOUERI, 2012).

Dessa feita, tem-se a noção de que o indivíduo não é compelido a cumprir todos os mandamentos legais que se encontram em vigência no ordenamento pátrio, se não praticar a hipótese nele prevista. Porém, o que na verdade acontece é que, a partir da ocorrência no mundo dos fatos daquela obrigação descrita na norma, o indivíduo é obrigado a cumprir seus mandamentos.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho leciona que, embora a maioria dos civilistas e dos teóricos gerais do Direito mencionem a patrimonialidade como aspecto que distingue as relações jurídicas, apartando as obrigacionais das não obrigacionais, tal vertente não é majoritária, sendo contestada por muitos. Mas o autor acaba por adotar o entendimento, devido à possibilidade de ser a melhor explicação do instituto (CARVALHO, 2012).

Recolhendo o vocábulo obrigação como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, Paulo de Barros Carvalho a define como:

[...] vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, *o cumprimento de prestação de cunho patrimonial*. Advertimos que o termo obrigação costuma ser empregado com outras significações, representando o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, no seio das relações de cunho econômico (obrigacionais) e, até, o próprio dever jurídico, nos liames não obrigacionais. Vê-se que a palavra é multissignificativa, problema semântico, que persegue e atormenta constantemente o cientista do Direito.

Relações jurídicas tributárias. No conjunto de prescrições normativas que interessam ao Direito Tributário, vamos encontrar os dois tipos de relações: as de *substância patrimonial* e os vínculos que fazem irromper meros *deveres administrativos*. As primeiras, previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência — regra-matriz — e as outras, circunpostas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária: são os *deveres instrumentais ou formais*. (CARVALHO, 2015, p. 295, sem grifos no original)

Coaduna-se com o entendimento desse autor, pela compreensão de que as obrigações de substância patrimonial – principais – previstas no núcleo da norma que define a incidência – e outras relacionadas à operatividade da instituição tributária – acessórias – são os deveres instrumentais e formais.

Sobre a “hipótese de incidência” que marcará todas as relações obrigacionais tributárias que neste estudo serão tratadas, importante trazer a noção de Geraldo Ataliba, designado por ele como fato gerador ‘*in abstracto*’ e, como ‘fato imponível, o fato gerador ‘*in concreto*’ (ATALIBA, 1999, p. 51) evidenciando, assim, o nascimento da obrigação tributária:

Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato, vale dizer: acontece, realiza-se. Se ele revestir as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária, colocando a pessoa (que a lei indicou) como sujeito passivo, ligado ao estado até obter a sua liberação, pela prestação do objeto da obrigação (tendo o comportamento de levar aos cofres públicos a quantia de dinheiro fixada na lei). Preferimos designar fato gerador ‘*in abstracto*’ por hipótese de incidência’ e ‘*in concreto*’ por ‘fato imponível’, pelas razões já expostas. (ATALIBA, 1999, p. 51).

Delineados os contornos doutrinários das relações jurídico-tributárias com a compreensão da obrigação tributária que nasce da norma, da dogmática jurídica a entrelaçar os sujeitos envolvidos, se adentrará, nas próximas seções, na delimitação conceitual e doutrinária de obrigação tributária principal e acessória.

2.2.1 Obrigação principal

Consoante analisado nos tópicos acima, a obrigação, assim, entrelaçar os sujeitos ativo e passivo, sendo que, o primeiro, por meio da norma, imporá ao segundo condutas de dar, fazer ou mesmo não fazer, quais sejam, prestações positivas ou negativas conforme descrição legal.

Segundo lições do jurista Geraldo Ataliba, o Direito é uma realidade abstrata e, como tal, não tem como objeto coisas concretas; assim, o dinheiro não pode ser objeto do Direito. O objeto do Direito é o comportamento humano e, especificamente, o objeto da relação jurídico tributária é o de levar dinheiro ao Fisco (ATALIBA, 1999). Assim, a obrigação principal corresponderia a levar dinheiro aos cofres públicos, ou seja, promover a entrada de numerários nas receitas derivadas do ente federado.

A lei tributária assim trará a hipótese de incidência, que representa o momento abstrato que deflagrará a relação jurídico-tributária com a prática no mundo real do fato gerador ‘*in concreto*’, nascendo daí a obrigação tributária, que deverá ser cumprida, fazendo surgir o crédito tributário.

A patrimonialidade da obrigação consiste em uma obrigação de dar, que é a obrigação principal, definida no artigo 113, § 1º, do CTN, que dispõe que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Por assim ser, de acordo com o CTN, a obrigação principal é uma prestação que impõe um ato de pagar, seja o tributo ou mesmo a multa, eis que tem por objeto o pagamento de um ou outro, conforme previsto no artigo mencionado acima.

É importante destacar que a obrigação principal terá sempre como fato gerador aquele definido em lei, ressoando assim a tipicidade fechada tributária no que tange a sua obrigação principal. Refere-se ao pagamento do tributo, conceituado, na forma do artigo 3º do CTN, como 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 (BRASIL, 1966).

Paulo de Barros Carvalho menciona que a “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias” (CARVALHO, 2012, p. 24).

Tem-se que a compulsoriedade dessa prestação nada mais é que sua imposição por comandos legais, independentemente de qualquer manifestação volitiva das partes. Isso representa dizer que, ocorrendo a hipótese de incidência prevista na lei tributária, a obrigação se materializará no mundo fático a partir da ocorrência do fato gerador (COÊLHO, 2012).

Ao se falar de obrigação tributária principal, adentra-se no próprio conceito de tributo e se faz necessário conceituá-lo doutrinariamente, até pela afirmação inicial de que obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo, que entrega dinheiro aos cofres públicos.

Nessa linha, Leandro Paulsen esclarece que as obrigações principais:

[...] (de pagar) estão sob reserva legal absoluta (art. 150, I, da Constituição Federal e 97, V, do Código Tributário Nacional), dependendo de lei que defina seus diversos aspectos. Assim é que, tanto a instituição de tributo, como o estabelecimento da obrigação de terceiro de pagar tributo devido por outrem, na condição de substituto ou de responsável e, ainda, a cominação de penalidades dependerão de tratamento legal exaustivo, não admitindo delegação ao Executivo. (PAULSEN, 2012, p. 213).

Assim considerando, tem-se que a obrigação principal – de dar dinheiro aos cofres públicos – advirá sempre da lei, considerando estar sob a reserva legal ou princípio da legalidade estrita. Isso porque, como a expressão monetária corresponde a tributo, o fato gerador que lhe dará nascimento deverá estar previsto hipoteticamente na norma, ou seja, deverá configurar hipótese de incidência tributária.

A obrigação tributária principal “surgirá quando a conduta humana praticar o fato gerador – compreendido como circunstância da vida, representada por um fato, ato ou situação jurídica, que, definida em lei, dá nascimento a obrigação tributária” (TORRES, 2011, p. 241) –, descrito na norma em abstrato.

Resta, por fim, acrescentar que também corresponderá à obrigação principal a sanção pecuniária, porém tal colocação disposta no CTN gera discordância na doutrina, “uma vez que não se confunde tributo com penalidade/sanção e não poderia se incorporar no conceito de obrigação tributária principal, algo que não é tributo, mas sanção administrativa” (AMARO, 2014, p. 248).

Tem-se, assim, que o legislador quis dar às multas tributárias, ou ao crédito que delas advém, o mesmo tratamento outrora conferido aos tributos no que toca a sua cobrança, tanto que incluiu o § 1º no artigo 113⁴ do CTN. Porém, não se pode afirmar que tributo e multa se confundem, uma vez que o próprio Código trouxe de forma clara a conceituação de tributo em seu artigo 3º, estabelecendo que este não constitui sanção de ato ilícito.

Na esteira de críticas ao legislador sobre tal confusão conceitual entre tributo e multa, Sacha Calmon Navarro Coêlho lança suas críticas no sentido de que:

No §1º do artigo, o legislador do CTN quis dar às multas fiscais, ou seja, ao crédito delas decorrente, o mesmo regime processual do tributo (inscrição em dívida ativa, execução forçada, garantias e privilégios típicos do crédito tributário). Para tanto cunhou o §1º do art. 113. Mas o fez com desastrada infelicidade, passando a ideia de que o tributo e multa se confundem, o que não é permitido pelo art. 3º do CTN, nuclear e fundante do conceito de tributo, eis que este último, conquanto implique, juntamente com multa, uma prestação pecuniária compulsória, prevista em lei, em prol do Estado, dela se diferencia, precisamente, porque não é sanção de ato ilícito. Rigorosamente, a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo. O não-pagamento do tributo é que origina uma multa à guisa de sanção. Todavia, não quitada a multa, pode esta ser exigida, como se fora crédito tributário, juntamente com o tributo. A redação do §1º está a exigir reforma urgente. (COÊLHO, 2012, p. 584-585)

Assim, adere-se ao entendimento de Luís Eduardo Schoueri no sentido de que, mesmo que o tributo não constitua sanção por ato ilícito, a obrigação tributária é instituto mais amplo,

⁴ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, ter por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.” (BRASIL, 1966)

nela incluindo-se tributo e sanção. O citado autor paulistano, considera injusta a crítica ao legislador, não compreendendo que este tenha intencionado ser incoerente pelas próprias diferenças previstas no CTN. Ele compreende que nada mais quis o legislador que assegurar que a criação e cobrança das sanções fosse cercada da mesma rigidez nos procedimentos relacionados à cobrança das exações (SCHOUERI, 2012, p. 484-485).

Ainda, tem-se a previsão, no § 3º do artigo 113 do CTN, de que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária⁵.

Bem, alguns são os posicionamentos favoráveis e desfavoráveis a essa previsão legal. Porém, como se trata especificamente de uma obrigação acessória descumprida que se converterá em principal, tal ponto será analisado na seção posterior, de maneira a deixar a matéria disposta de forma mais didática e colher um melhor entendimento.

2.2.2 Obrigação acessória

Conforme mencionado na seção sobre a obrigação principal, o artigo 133 do CTN traz em si não apenas a obrigação de pagar o tributo, eis que apresenta duas obrigações, a principal e a acessória, sobre as quais se passará agora a expor.

Se na obrigação principal pagar o tributo é sua correspondência, ou seja, uma obrigação de dar, o artigo 113, §§ 2º e 3º, do CTN, traz o conceito de obrigação acessória, porém vários autores procuram conceituar a obrigação acessória de maneira afastada da obrigação principal, levando a entendimentos díspares.

Hugo de Brito Machado, minoritariamente, posiciona-se na direção de que o conceito de obrigação acessória no CTN decorre da legislação tributária, tendo por objetivo prestações positivas e negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos – artigo 113, § 2º, CTN –, distanciando-se do conceito de obrigação do direito privado. Para o tributarista cearense:

[...] no plano da ciência do direito não se pode negar a existência de obrigações acessórias sem conteúdo patrimonial.

O ser acessória, em Direito Privado, significa estar ligada a uma outra determinada obrigação. O caráter de acessoriedade manifesta-se entre uma determinada obrigação, dita principal, e uma outra, também determinada, dita acessória. No

⁵ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.” (BRASIL, 1966)

Direito Tributário não é assim, mas o caráter de acessoriedade não deixa de existir, embora sob outro aspecto. (MACHADO, 2016, p. 127)

Hugo de Brito Machado, assim, afirma que a obrigação acessória só existe devido à obrigação principal; se esta não existisse, não precisaria existir a acessória, pois esta só ocorre em função daquela.

José Souto Maior Borges entende que tal crítica não merece prosperar, eis que, por vezes, a obrigação acessória persistirá, independente da obrigação principal, não passando tais questões de caráter especulativo. O autor afirma não sustentar a invalidade das normas do CTN sobre obrigações acessórias, mas apenas restringir e tentar corrigir as impropriedades técnicas que são lançadas (BORGES, 2015).

Vejam-se suas lições sobre a temática:

Sem embasamento, no entanto, em norma alguma de direito positivo, porque apenas respaldada em opinião doutrinária, a posição criticada só admite sejam autênticas obrigações acessórias as de pagar os juros e a correção monetária acrescidos ao débito tributário, fianças cauções etc., porque esses acréscimos são insubsistentes ao perecimento da obrigação principal.

Acrescente-se, ainda, que, no Direito Civil, o substrato da obrigação de não fazer e a licitude da abstenção da prática de ato pelo contraente da obrigação. Contrariamente, no Direito Tributário, o substrato das obrigações de não fazer é a ilicitude da realização positiva do ato. O contribuinte que adultera livros fiscais ou embaraça a fiscalização descumpra obrigação de fazer, e esse descumprimento não a converte numa obrigação de não fazer.

Essa independência da obrigação tributária acessória com relação à obrigação principal é o polo da atração da crítica. Como a obrigação acessória dependeria da obrigação principal, não surgindo a obrigação principal, seria inviável o surgimento da obrigação acessória. E, com as obrigações tributárias acessórias independentes, muitas vezes, da obrigação tributária principal, e.g., as hipóteses de imunidade e isenção, a obrigação acessória não é senão um dever jurídico (administrativo), porque só é obrigação num sentido tecnicamente impróprio. Não haveria, pois, relação de acessoriedade do dever administrativo com relação à obrigação tributária principal, dadas as suas dessemelhanças. Essa crítica não tem contudo procedência. Afirmar que a obrigação acessória só o é impropriamente não implica negar-lhe o caráter obrigacional. (BORGES, 2015, p. 47)

Nesse sentido, vê-se claramente a independência entre obrigação tributária principal e acessória, não cabendo dizer que deva existir uma obrigação principal para que exista uma acessória, como ocorre no Direito Civil, na lógica de juros e correção, conforme acima mencionado. Como obrigação de cunho administrativo – obrigação, ainda que sua nomenclatura seja considerada impropriedade técnica –, não se compreende a acessória como dependente de existência da obrigação principal.

Ressalta-se, ainda, que o artigo 113 do CTN traz em si um conteúdo de dever jurídico pecuniário – principal – e um dever jurídico não pecuniário – acessório. José Souto Maior

Borges (2015) argumenta que o conteúdo patrimonial ou não da obrigação é uma querela do Direito positivo, opção do legislador, motivo pelo qual não deve estar atrelado à teoria do Direito. Para ele, apenas será possível a existência de deveres jurídicos pecuniários se a metalinguagem da ciência do Direito apresentar o conjunto de proposições normativas e válidas no ordenamento. Por outro lado, caso a ciência jurídica preceitue a existência de obrigações não patrimoniais, ambas existirão: patrimoniais e não patrimoniais. Assim, a lei formal definirá os deveres jurídicos patrimoniais ou não, prescrevendo ações positivas ou negativas (BORGES, 2015, p. 44-45).

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 585), “as obrigações acessórias são destituídas de valores patrimoniais, não são pecuniárias, substanciam deveres de fazer e não fazer previstos em lei”.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o artigo 3º do CTN dá aspecto nitidamente patrimonial ao vínculo tributário, porque considera tratar-se de pecúnia, forma de se levar dinheiro ao Fisco, de nítido caráter econômico. Assim, releva clara relação obrigacional, porém, tal não se aplica às obrigações acessórias, eis que, embora de caráter tributário, seu objeto corresponde a um fazer ou não fazer, que não poderá ser convertido em expressão econômica (CARVALHO, 2012).

O autor afirma que as obrigações tributárias acessórias são meros liames concebidos para fazer surgir os deveres jurídicos, que os súditos do Estado deverão observar para imprimir efeitos práticos ao recolhimento dos tributos:

Aos nexos jurídicos que surgem à luz, sem o requisito da patrimonialidade, e que, quase sempre, circundam numerosamente a obrigação tributária, Renato Alessi chamou de deveres de contorno e o direito positivo brasileiro de obrigações acessórias. Preferimos nominá-los de deveres instrumentais ou formais, [...] (CARVALHO, 2012, p. 296)

O autor denomina as obrigações acessórias de deveres instrumentais ou formais, observando, primeiro, no que se refere à expressão contida no Código, dois signos: primeiro, porque há deveres que não giram em torno dos vínculos obrigacionais, por faltarem-lhes o conteúdo mensurável em valores econômicos. Assim, para ele, além de não serem obrigações, nem sempre serão acessórias:

[...] O exemplo anterior vale para demonstrá-lo, porém, muitos outros podem ser aduzidos. Imaginemos uma série de atos, compostos dentro de um procedimento de fiscalização, armado para certificar a ocorrência de um evento tributário. Depois de exaustivas diligências, em que o sujeito passivo se viu compelido a executar atos de informação, de comprovação, de esclarecimentos, concluem as autoridades fazendárias que não se deu o evento de que cogitavam e, portanto, não nascera a relação jurídica obrigacional. Pergunta-se: as obrigações (que são meros deveres)

seriam acessórias de que, se não houve aquilo que o legislador do Código chama de obrigação principal? Ao cabo de contas, não são obrigações e, nem sempre, são acessórias. Nossa preferência recai, por isso, na expressão deveres instrumentais ou formais. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus em valores econômicos. E, além de não serem obrigações, nem sempre são acessórias.

Nossa preferência recai, por isso, na expressão deveres instrumentais ou formais. Deveres, *com o intuito de mostrar, de pronto, que não têm essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade.* E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, *é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários.* Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência do liame obrigacional que brota com o acontecimento fático, previsto na hipótese da norma. Encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo. (CARVALHO, 2012, p. 303-304, sem grifos no original)

São, portanto, deveres instrumentais do contribuinte (CARVALHO, 2012), que viabilizam a este recolher um valor em dinheiro devido ao Fisco, sujeito ativo da relação jurídico-tributária. O citado autor assim cunha a expressão devido às críticas da doutrina de que o termo obrigações não comportaria a patrimonialidade.

No mesmo sentido e corroborando a posição do doutrinador Paulo de Barros Carvalho, Zelmo Denari (2008) entende que pelas obrigações tributárias o sujeito passivo não está compelido apenas a pagar o tributo e a multa (obrigações de dar), mas também:

[...] declarar produtos, prestar informações, declarações, compromissos, escriturar livros, emitir notas fiscais (obrigações de fazer), bem como, deixar de fazer certas práticas (obrigações de não fazer), como não rasurar ou adulterar livros e documentos fiscais, não criar embaraços à fiscalização. Para ele, os civilistas advertem que para qualificar uma obrigação de fazer não basta o simples fazer, mas necessariamente, um fazer que seja a finalidade última da obrigação. No direito tributário a obrigação de fazer não seria finalística, eis que, quando do inadimplemento, a administração demanda o cumprimento da obrigação, limitando-se a aplicar uma penalidade pecuniária ao inadimplente. (DENARI, 2008, p. 198-199)

Daí, conclui o autor, que atenta é a observação de Paulo de Barros Carvalho (2012) no sentido de que “essas prestações positivas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos constituem deveres administrativos, cuja inobservância implica cominação de sanção” (DENARI, 2008, p. 199).

Assim, conceber-se-á o conceito de obrigações acessórias como a cunhada por Paulo de Barros Carvalho, como deveres instrumentais, sendo desprovidos de obrigação essencial e carecedores de patrimonialidade. Tomados de forma conjunta, são utilizados pelo Estado

como instrumento de fiscalização para alcançar os fins fiscais almejados (CARVALHO, 2012).

As obrigações instrumentais sempre fizeram parte da vida fiscal das pessoas jurídicas e físicas, que, necessariamente, precisam cumprir uma rotina de fazer e não fazer, para que recolham os valores devidos ao Fisco. No caso daquelas, devem proceder ao preenchimento de diversos livros fiscais e contábeis, emissão de notas e guias mensais, informes de rendimentos, de não proceder ao transporte de mercadoria desacompanhada de nota e diversas outras, tudo como forma de viabilizar o recolhimento do tributo e a atuação do Fisco.

Leandro Paulsen, sobre o assunto, afirma que:

[...] a constatação de que os deveres formais como os de prestar declaração não configuram mera operacionalização do pagamento dos tributos. Lembre-se que as obrigações tributárias ditas acessórias têm autonomia relativamente às obrigações principais, tanto que devem ser cumpridas mesmo por entes imunes e por contribuintes isentos (art. 175, parágrafo único, do CTN). (2012, p. 132).

Nesse caminhar, o Fisco a cada dia aumenta a rotina de obrigações acessórias, ficando o contribuinte obrigado não só ao pagamento do tributo, mas também ao cumprimento dos diversas deveres instrumentais que lhe são impostos.

Tais medidas, ou melhor dizendo, tais imposições de deveres instrumentais se fazem necessárias, a fim de cumprir a obrigação principal, mas não só, conforme alhures mencionado. O recolhimento da exação não traz em si problemas ao contribuinte, porém seu descumprimento daquele enseja a aplicação de sanção a este, por vezes lhe inviabilizando ou mesmo invadindo seu patrimônio, colocando em risco sua própria vida empresarial.

No que tange ao vínculo jurídico, consoante o artigo 115 do CTN, o 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. A esse respeito, alguns autores mencionam que as obrigações principais estão atreladas à tipicidade fechada tributária, ou seja, só podem ser criadas por lei.

Luís Eduardo Schoueri leciona sobre a vinculação do fato gerador da obrigação acessória à legislação tributária:

Como visto no Capítulo II, o art. 96 do Código Tributário Nacional dispõe: “a expressão legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a elas pertinentes”. Por sua vez, o termo “normas complementares” é definido no art. 100 do mesmo Código, ali compreendendo desde atos normativos e decisões até as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Ou seja: legislação tributária é um termo muito mais abrangente do que lei. Enquanto esta compreende apenas o ato proveniente do Poder Legislativo, com a sanção do Poder Executivo, a legislação

tributária inclui atos da própria administração, como uma Portaria de um Ministro ou mesmo, uma Instrução Normativa, editada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil. (SCHOUERI, 2012, p. 489)

Nesse entender, se a obrigação tributária acessória ou deveres instrumentais possuem como fato gerador a legislação tributária, poderão ser criados, exigidos a partir de instrumentos normativos diversos da lei. Afastariam, assim, a tipicidade fechada ou reserva legal tributária das obrigações acessórias, deixando a aplicação da legalidade estrita apenas às obrigações principais, mencionando expressamente que seu fato gerador será definido em lei.

Sob tal ponto a doutrina diverge, sendo que alguns autores mencionam que mesmo os deveres instrumentais, como parte do Direito Tributário, devem obedecer à máxima da legalidade, motivo pelo qual devem respeitar a reserva de lei também nesse ponto.

Paulo de Barros Carvalho, após cunhar o termo *deveres instrumentais*, para melhor definir as obrigações acessórias, uma vez que representam obrigações não patrimonializadas, frisa que restaria agregar a seu entendimento, no que se refere ao fato gerador dos deveres instrumentais como oriundos da legislação tributária, que estes devem observar, estritamente, o mandamento inscrito no artigo 5º, inciso II, da CF/88. Para o autor, somente se poderá exigir do contribuinte prestações positivas ou negativas – obrigações acessórias –, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, se existir lei autorizando nesse sentido (CARVALHO, 2015, p. 300).

Outro a tecer considerações sobre o ponto em questão é Roque Antônio Carrazza. Segundo ele, muitos autores entendem que os deveres instrumentais, desde que não entrem em conflito com qualquer lei, podem encontrar fundamento de validade em um decreto, portaria ou outro tipo legal. Entretanto o autor discorda desse entendimento, frisando que:

Entendemos que os decretos, as portarias, os atos administrativos em geral, só podem existir para tornar efetivo o cumprimento dos deveres instrumentais criados na lei. Assim, v.g., se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais, pode o decreto regulamentar estabelecer o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos, bem como a forma de preenchê-los, de modo a facilitar o manuseio.

Nem se objete que os deveres instrumentais tributários, de tão singelos, são de fácil cumprimento e que, destarte, nada obsta a que sejam veiculados por meios de atos normativos infralegais.

Essa argumentação, impressionante embora, não é jurídica. De qualquer modo, ainda que verdadeira, não teria o condão de sobrepor o princípio da legalidade. (CARRAZZA, 2015, p. 365)

Para Roque Antônio Carrazza, não é aceitável que a Administração comine um fazer e um não fazer ao cidadão sem a devida observância às leis tributárias, de modo que os contribuintes não podem ter sua esfera de liberdade restringida, senão por comandos legais

previamente dispostos. Ainda, segundo ele, existem sanções pecuniárias – multas – que serão aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias, e estas também devem ser previamente tratadas em lei (CARRAZZA, 2015).

Sobre tal ponto, importante trazer à baila o entendimento de Luís Eduardo Schoueri:

O § 3º do art. 113 apenas esclarece que o descumprimento de uma “obrigação acessória” pode gerar uma multa, e esta, como dito acima, é uma obrigação tributária principal. Ou seja: embora os deveres instrumentais possam ser objeto da “legislação tributária”, a sanção por seu descumprimento (multa) submete-se ao regime jurídico da obrigação dita “principal” e, por isso mesmo, deve ser prevista em lei. (SCHOUERI, 2012, p. 493)

Numa tentativa de se alinhar ao tema, Leandro Paulsen dispõe que, na conformidade do previsto no artigo 150, inciso I, da CF/88, há referência apenas à obrigação tributária principal, não mencionando as obrigações acessórias, porém:

[...] não restariam dúvidas de que o Código Tributário Nacional mencionaria que tais deveres instrumentais poderiam ser instituídos pela legislação tributária em sentido amplo, inclusive os atos normativos infralegais, como decorre de interpretação combinada dos seus arts. 96, 100, 113, § 2º, e 115. Também não se pode negar que é prerrogativa do sujeito ativo da relação jurídico-tributária regulamentar as questões operacionais relativas ao tributo de que é credor.

Contudo – e apesar da doutrina em contrário a que durante longo tempo aderimos –, não há como afastar, relativamente às obrigações tributárias acessórias, a garantia geral de legalidade estampada no art. 5º, II, da CF. Devem, pois, ao menos ser instituídas em lei, sem prejuízo de que esta permita ao Executivo a especificação dos seus detalhes, já que o art. 5º, II, constitui garantia de legalidade relativa, e não de legalidade absoluta. (PAULSEN, 2012, 525)

Assim, embora entendimentos diversos e díspares, cabe afirmar que a legislação a que se refere o artigo 150 do CTN somente pode ser coleção de leis em sentido formal e material (COÊLHO, 2012, p. 578), ou seja, tanto leis em sentido estrito, quanto atos normativos exarados pela autoridade administrativa fiscal.

2.3 Descumprimento das obrigações tributárias

Como fenômeno da norma jurídica, a obrigação tributária surge do traçado da hipótese de incidência, de modo que, está-se diante de duas normas jurídicas distintas, quais sejam: *norma jurídica em sentido estrito e norma tributária em sentido amplo*. Tal classificação é dada por Paulo de Barros Carvalho, quando menciona que:

Outro critério focaliza as regras jurídicas tributárias pelo ângulo do grupo institucional a que pertencem, separando-as em três classes:

- a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;
- b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias:
- c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização. (CARVALHO, 2012, p. 251)

O autor explica que nada é mais congruente do que designar por *norma tributária em sentido estrito* aquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e de *normas tributárias em sentido amplo* a todas as demais.

Nesse entendimento, tem-se que as obrigações principais, aquelas de se levar dinheiro ao Fisco, são impostas por normas em sentido estrito, e que as obrigações acessórias, aquelas que consistem em prestações positivas e negativas, um fazer e não fazer, se amoldam às normas jurídicas em sentido amplo.

Conforme já mencionado alhures, ultrapassadas as questões atinentes às divergências quanto ao caráter obrigacional das prestações, as obrigações, na forma prevista no CTN, compreendem a obrigação principal e a obrigação acessória.

A principal será aquela descrita na lei – hipótese de incidência – que, praticada pelo contribuinte – fato gerador –, ensejará a obrigação de dar dinheiro aos cofres públicos. Nessa esfera, tal obrigação advirá sempre da lei, considerando estar sob a reserva legal ou princípio da legalidade estrita, uma vez que a expressão monetária corresponde a tributo, e que o fato gerador que lhe dará nascimento deverá estar previsto hipoteticamente na norma, ou seja, deverá configurar hipótese de incidência tributária.

Praticando o contribuinte a conduta prevista na hipótese de incidência tributária, acionará a relação jurídico-tributária, de maneira a levar dinheiro ao Fisco, sendo que “seu descumprimento, ensejará a aplicação de sanções também previstas na lei tributária, ou seja, a ilicitude tributária como elemento contrário a lei” (OVALLE, 2009, p. 16).

Nessa esteira, tem-se que o indivíduo, em ambas as obrigações, ao descumpri-las, estará sujeito a sanções, que poderão ser patrimoniais ou não patrimoniais, ou corpóreas ou não corpóreas; tema que será estudado em seção própria.

Isso quer dizer que “o ilícito tributário pode ser ocasionado por má-fé do agente quando por ignorância do mesmo, alegando o desconhecimento da norma” (OVALLE, 2009, p.18) ou mesmo por sua desídia.

Paulo de Barros Carvalho menciona que:

As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. (CARVALHO, 2012, p. 556).

Porém, conforme salientado no tópico sobre as obrigações principais, tem-se que, de acordo com o § 1º do artigo 113 do CTN, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Embora haja divergências quanto à diferença entre tributo e multa, concorda-se com o posicionamento de Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 484-485), no sentido de que, “embora o tributo não seja uma sanção por ato ilícito, a obrigação tributária é algo bem mais amplo, que já incluiu tributo e sanção”.

Por assim ser, a obrigação tributária principal surge não apenas com o fato gerador; também surgirá do inadimplemento da obrigação tributária principal ou acessória, que estão sujeitas à penalidade pecuniária. Assim, a obrigação tributária principal tem como nascedouro o fato gerador do tributo ou o ato ilícito de inadimplemento da obrigação.

As multas que são aplicadas pelo descumprimento de obrigações principais são fixadas, na maioria das vezes, em um percentual sobre o valor do tributo devido. Por isso, são chamadas de multas de mora, sendo que algumas discussões se travam em relação à própria nomenclatura da “multa de mora” em decorrência do atraso do pagamento, mas que serão discutidas em capítulo e seções próprias.

Especificamente no que tange às discussões sobre o descumprimento dos deveres instrumentais tributários, conforme já salientado, as relações obrigacionais tributárias acessórias trazem como objetivo um fazer ou não fazer, tolerar ou suportar algo no auxílio da fiscalização e arrecadação tributária, ou seja, relações de trato positivo ou negativo, deveres formais a compelir o contribuinte para cumprir determinadas condutas em interesse do Fisco.

Assim, uma vez que a norma em sentido amplo trará a conduta ou o comportamento a ser adotado pelo contribuinte, para viabilizar a arrecadação ou mesmo a fiscalização, se descumprida, ensejará a aplicação de penalidade porquanto houve infração tributária, que consistirá:

[...] na violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas, sua base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para com o fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa ou noutra hipótese, as infrações tributárias materiais e formais. (COSTA JÚNIOR; DENARI, 1996, p. 143)

Conforme dicção do artigo 115 do CTN, o 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. Assim, tais fatos podem envolver a elaboração e guarda de livros fiscais, apresentações de declarações ao fisco, abstenções em não transportar determinada mercadoria sem a devida nota fiscal.

Nas lições de Leandro Paulsen, entre os documentos fiscais, é de elevada importância a emissão de nota fiscal de venda e de prestação de serviços, bem como a obrigação das pessoas físicas e jurídicas de apresentarem declarações, como a Declaração de Rendimentos do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Para as pessoas jurídicas, há, por exemplo, a Declaração de Informações:

Há diversos livros fiscais. No Livro-Diário, são lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante. O Livro-Razão é utilizado para resumir ou totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro-Diário. O LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) é obrigatório para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real e se destina à sua apuração para fins de cálculo do imposto de renda devido. Mas há ainda, inúmeros outros livros, como o Livro de Apuração do IPI, o Livro de Apuração do ICMS, o Livro de Registro Especial do ISSQN, o Livro Registro de Inventário, o Livro Registro de Entradas, o Livro Registro de Saídas, o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, o Livro Registro Permanente de Estoque, o Livro de Movimentação de Combustíveis, o Livro Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, o Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais, o Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, o Livro Caixa – Carnê-Leão e o Livro Caixa da Atividade Rural.

As pessoas físicas e jurídicas estão obrigadas, ainda, à apresentação de declarações, como a Declaração de Rendimentos do Imposto de Renda da Pessoa Física. Para as pessoas jurídicas, há, por exemplo, a Declaração de Informações. (PAULSEN, 2012, p. 214).

Nesse sentido, uma vez descumpridos os deveres instrumentais ou formais, a norma ensejará a aplicação da sanção, considerando a ocorrência de infração à legislação tributária, tema a ser explorado no próximo capítulo.

3 AS SANÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Neste capítulo, é realizado um estudo sobre as sanções no sistema tributário brasileiro. A abordagem perpassará a infração tributária como fato que desencadeia a sanção. Na teoria do Direito, se apresentará o conceito de sanção, a fim de chegar ao entendimento desta no Direito Tributário, sua classificação e funções, delimitando o objeto de estudo nas sanções estudadas e sua natureza jurídica.

Delimitado o objeto, serão tratados brevemente, entre as sanções pecuniárias, os tipos de multas tributárias mais usuais que são previstas na legislação tributária dos entes da federação. Por fim, se analisará a natureza jurídica dos juros e da correção monetária aplicados quando do descumprimento das obrigações tributárias.

3.1 A infração tributária

Nos termos propostos pelo presente estudo, há que se limitar seu objeto considerando que estará restrito às sanções denominadas ‘estritamente tributárias’, devido aos diversos questionamentos existentes sobre sua natureza jurídica, aplicação e possível limitação quando consideradas afrontosas aos direitos e garantias dos contribuintes dispostas na Constituição Federal de 1988.

No ordenamento jurídico brasileiro, quando uma norma estabelece um dever-ser e este não é observado, por conseguinte haverá uma sanção, coação que se dará por meio da execução forçada ou da privação da liberdade, ou seja, demonstração de traço marcante do Direito: a coatividade (CARVALHO, 2012).

A norma, então, poderá trazer condutas comissivas ou mesmo omissivas, de fazer ou não fazer, de maneira que, não cumprida a determinação legal, recairá sobre o infrator a sanção prevista na norma secundária, penalizando-se aquele que deixou de observar os comandos normativos.

Paulo de Barros Carvalho (2015) conceitua infração tributária como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais. Assim, as infrações demonstram o descumprimento da lei, no caso aqui abordado, o desatendimento às obrigações tributárias, conforme previstas nos artigos 113 a 115 do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966).

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha conceitua infração tributária como o:

[...] núcleo de materialidade da proposição-hipótese, que pode ser definida como a ação ou omissão que configure uma violação aos deveres jurídicos prescritos nas leis tributárias, mormente uma violação, mormente o descumprimento da obrigação tributária principal (não recolhimento do tributo) ou a não prestação de deveres instrumentais, i.e., das providências formais destinadas a auxiliar na arrecadação e na fiscalização da Administração Fazendária. (PADILHA, 2015, p. 40)

No ensejo, os deveres oriundos da norma tributária denominam-se obrigações principais e acessórias, estas distinguindo-se de acordo com a natureza do comando emanado pela lei. Desatendida a lei tributária, serão infrações substanciais aquelas relativas ao não pagamento do tributo, e formais as referentes à inobservância das obrigações de fazer ou não fazer especificadas na legislação tributária (COÊLHO, 1995), ou mesmo dos deveres instrumentais ou formais.

Destaca-se que as infrações substanciais/materiais ou mesmo formais podem, outrossim, ser caracterizadas como ilícitos penais, valendo dizer que determinada conduta – omissiva ou comissiva – poderá ser considerada uma infração tanto tributária como penal, mas cada uma delas recebendo a sanção respectiva, conforme se verá mais adiante.

Ressalte-se que não se trata de ilícitos análogos ou mesmo que possam ser confundidos, pois o ilícito penal demanda a presença do elemento subjetivo, sob pena de sua própria desconfiguração (IBRAIM, 2010). conforme o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho (1995), a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação.

O autor distingue o ilícito penal do ilícito fiscal da seguinte forma:

É preciso deixar claro que o ferimento da lei fiscal pode fazer com que o legislador tipifique a conduta lesiva como delito. O tipo na espécie tanto se baseia na descrição da conduta de não pagar o tributo, agregando-lhe um *plus* (v.g. dolo específico), como na descrição da conduta descumpridora dos deveres instrumentais (fazer ou não fazer com intenção fraudulenta). Todavia, se a infração é tal que não merece cuidados do legislador penal, então não adentra o Código Penal, mantendo-se os limites do Direito Administrativo e Direito Tributário. Nesta última hipótese, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais de Direito Administrativo e Tributário aplicáveis, e as sanções são aplicadas, igualmente, pelas autoridades administrativas competentes. Via de regra as sanções são pecuniárias (multas). São inconvertíveis em penas privativas de liberdade e, em alguns casos, passam da pessoa do infrator para os sucessores, *inter vivos ou causa mortis*. (COÊLHO, 2012, p. 640)

Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que as infrações penais e fiscais são diversas, sendo que as penais, embora apresentem certos contornos de delito, são

estritamente objetivas. Comumente, o tipo penal é composto de dois elementos: o objetivo, que descreve a conduta considerada criminosa, e o subjetivo, ou seja, o elemento volitivo, podendo, assim, os delitos ser culposos ou dolosos (COÊLHO, 2012).

Paulo Roberto Coimbra Silva dispõe que o ilícito fiscal encontra-se previsto na norma tributária e terá natureza penal se a conduta estiver entre aquelas mais reprováveis, com maior potencial ofensivo e, via de consequência, penalidade mais dura, ou seja, tipificada pelo Direito Penal (SILVA, 2007).

Ainda, “o ilícito fiscal, na proporção de seu desvalor ou repulsa social, como é cediço, pode ser digno de tutela penal ou meramente daquela prevista na própria legislação tributária” (SILVA, 2007, p. 189). O ilícito será delituoso ou não delituoso, importando, no presente estudo, os ilícitos tributários não delituosos.

3.2 Noções terminológicas da sanção

Praticada a infração fiscal, considerada como inobservância da lei tributária, nasce a sanção, ou seja, a ação estatal em face do contribuinte que descumpriu as obrigações previstas na norma.

Diante da variedade terminológica existente no que tange às normas impositivas e sancionantes, para evitar equívocos, mister se faz discorrer sobre o ponto de vista que considera as normas condicionais em posição estática, segundo Hans Kelsen.

Conforme Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Do ponto de vista que considera as normas condicionais em posição estática segundo a tradição kelsiana, estas se dividem em dois tipos básicos: normas impositivas e normas sancionantes. A diferença entre elas é simples. As impositivas têm hipóteses de incidência compostas de fatos jurídicos lícitos e, por consequência, comandos que impõem direitos e deveres (relações jurídicas). As sancionantes, são feitas de hipóteses de incidência que representam, fatos ilícitos e de consequência que consubstanciam, sempre, sanções (castigos, penas). (COÊLHO, 1979, p. 394)

Em termos de normas sancionantes, tome-se como exemplo a hipótese de uma pessoa física ou jurídica que não tenha pago o imposto devido ou não tenha praticado determinado dever instrumental e, via de consequência, sofreu a sanção de pagar a multa prevista legalmente (COÊLHO, 1979).

Entretanto, necessário se faz mencionar que, por vezes, a doutrina costuma utilizar como sinônimos os termos sanção, coerção e coação, embora possuam significações distintas que não permitem a confluência conceitual.

Vista por seu uso mais corriqueiro, a sanção pode ser compreendida como resultado jurídico da prática de um ato proibido no ordenamento jurídico, não sendo consequência *in concreto* da ocorrência do ilícito, mas sim de sua descrição abstrata prevista na norma jurídica (IBRAIM, 2010). Assim, inicialmente, tem-se que a sanção se encontra no plano abstrato, e a coação será aquela vivida concretamente, que ocorre no mundo real (PONTES, 2000).

No que tange à coerção, pode-se tomá-la como a pressão exercida pelas normas jurídicas que preveem sanções sobre aqueles a ela submetidos, conformando-a à própria vontade destes (IBRAIM, 2010); constituindo, assim, verdadeira coação psíquica, psicológica, tendente a inibir transgressões (SILVA, 2007).

No que se refere ao termo sanção, devido a diversas ambiguidades, é importante valer-se da teoria do Direito, a fim de encontrar o sentido para sanção que sirva de suporte ao presente estudo. Há que se ressaltar, ainda, que por muito tempo esse termo foi usado como sinônimo de ‘castigo/punição’, sendo que estudiosos do tema superaram o equívoco da ideia, conforme se passará a expor.

3.3 A sanção na teoria geral do Direito

Para um melhor entendimento do sentido do termo ‘sanção’, a busca na seara da teoria do Direito se mostra necessária, considerando o fato de que a linguagem científica geral poderá auxiliar a desnudar um ponto em comum de compreensão no ordenamento jurídico, que se mostra permanente, independentemente dos aspectos temporâneos ou territoriais que se apresentam (HARET, 2010, *apud* PADILHA, 2015, p. 50).

A sanção, por ser necessária ao Direito, revela-se significativa ao Estado no que se refere ao exercício do poder de tributar, demonstra o caráter coercitivo do Estado, que compele o contribuinte/cidadão, seja de forma preventiva ou mesmo punitiva, a obedecer às normas primárias que impõem o cumprimento das obrigações de caráter fiscal.

No entendimento de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, para a compreensão do termo, requer-se a realização de um amplo corte metodológico, que permita ao cientista afastar significados de caráter geral de todos os subdomínios do Direito, compreendidos como fundamentais – conforme menciona Vilanova – para então atribuir identidade à linguagem. A teoria geral do Direito visa conferir à ‘sanção’ uma acepção conforme a classe a que pertence no sistema jurídico (PADILHA, 2015, p. 51).

Com base nesse entendimento, se recorrerá a alguns teóricos do Direito, considerando suas significativas contribuições para a teoria geral e sobre o tema, ressaltando que não se

pretendeu ou pretende esgotar a questão, mas apenas destacar aqueles mais significativos para elucidação do termo.

3.3.1 A sanção para Hans Kelsen

Hans Kelsen se esforça para definir ou caracterizar o Direito, partindo de uma assimilação com a ordem social que regula a conduta humana, por vezes relacionada com outros indivíduos pertencentes à coletividade.

Segundo o autor, a conduta que uma pessoa observa perante uma ou várias outras pessoas pode ser prejudicial ou útil a ela ou essas pessoas. Assim:

Vista de uma perspectiva psicossociológica, a função de qualquer ordem social consiste em obter uma determinada conduta por parte daquele que a ela está subordinado, fazer com que essa pessoa omita determinadas ações consideradas como socialmente prejudiciais e, pelo contrário, realize determinadas ações consideradas socialmente úteis. (KELSEN, 2003, p. 26)

Tem-se, assim, que a ordem social é aquela que se ocupa da regulação de comportamentos – a conduta humana –, visando, pois, à garantia dos indivíduos que lhe são subordinados a conduzir-se de maneira a evitar ou abnegar-se da prática de atos considerados inapropriados para a vida social. Ou seja, “uma ordem normativa que regula a conduta humana na medida em que ela está na relação a outras pessoas é uma ordem social. A moral e o direito são ordens sociais desse tipo” (KELSEN, 2003, p. 25).

Dessa forma, a função de qualquer ordem social consiste em obter determinada conduta daqueles que a ela se subordinam, objetivando garantir que eles se conduzam de tal ou qual forma, ou mesmo não mais pratiquem comportamentos considerados socialmente danosos. Enquadram-se nessas características o direito, a moral, a religião, entre outras áreas que contenham características da moral, da religião e do próprio direito, ou outras áreas conexas.

Nesse sentido, para Hans Kelsen, as ditas normas sociais visam à horizontalização de comportamentos, de maneira que a pessoa poderá agir ou não agir a partir da compreensão de condutas consideradas prejudiciais ou úteis. A não observância das normas sociais teria como consequência a concessão de desvantagens – penas – ou mesmo vantagens – prêmios –, construídas a partir do *princípio retributivo*:

O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção. No entanto, usualmente, designa-se por sanção somente a pena, isto é, um mal – a privação de certos bens como a vida, a

saúde, a liberdade, a honra, valores econômicos – a aplicar como consequência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa. (KELSEN, 2003, p. 26)

O mestre de Viena ensina que o princípio retributivo é aquele que leva à reação de determinada conduta como prêmio ou pena, ou seja, ambos estão incluídos no conceito de sanção, embora, frequentemente, a sanção seja compreendida apenas como *pena*, um mal, uma privação de certos valores da vida, liberdade e não o prêmio. Daí então concluir que tanto os prêmios quanto as penas seriam consequência da conduta e estariam abarcados dentro do conceito de sanção.

Expõe o autor que:

Sanções, isto é, atos de coerção que são estatuídos contra uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica, como, por exemplo, a pena de prisão prevista para o furto; e atos de coação que não têm este caráter, como, por exemplo, o internamento compulsório de indivíduos atacados por uma doença perigosa ou que são considerados perigosos por causa de sua raça, das suas convicções políticas ou de seu credo religioso, ou ainda a aniquilação ou privação compulsória da propriedade no interesse público.

Nestas últimas hipóteses, entre os pressupostos do ato da coerção estatuído pela ordem jurídica não se encontra qualquer ação ou omissão de determinado indivíduo especificada pela mesma ordem jurídica.

As sanções no sentido específico desta palavra aparecem - no domínio das ordens jurídicas estaduais - sob duas formas diferentes: como pena (no sentido estrito da palavra) e como execução (execução forçada). Ambas as espécies de sanções consistem na realização compulsória de um mal ou – para exprimir mesmo sob a forma negativa – na privação compulsória de um bem: no caso da pena capital, a privação da vida, no caso das penas corporais, outrora usadas (como a privação da vista, a amputação de uma mão ou da língua), a privação do uso de um membro do corpo, ou o castigo corretivo: a provocação de dores; no caso da pena de prisão, a privação da liberdade; no caso de penas patrimoniais, a privação de valores patrimoniais, especialmente de propriedade. Mas também a privação de outros direitos pode ser cominada como pena: tal a demissão ou a perda dos direitos políticos. Também a execução é a produção compulsória de um mal. Distingue-se, porém, da pena pelo fato de - como costuma dizer-se - ser levada a efeito para compensar (indenizar) o ilícito que consiste na conduta contra a qual esta sanção é dirigida como reação. A chamada indenização do ilícito consiste em pôr termo à situação criada em virtude da conduta contrária ao Direito (situação que, nestes termos, é também contrária ao Direito) e em produzir ou restabelecer uma situação conforme ao Direito. (KELSEN, 2003, p. 121-122)

Hans Kelsen defende que o Direito deve ser qualificado como ordem de conduta humana, sendo esta um sistema de normas cuja unidade pressupõe possuírem todas elas um mesmo fundamento existencial – a norma hipotética fundamental:

Uma ‘ordem’ e um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade. E o fundamento de validade de uma ordem normativa é - como veremos - uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas as normas pertencentes a essa ordem. Uma norma singular é uma norma jurídica enquanto pertence a uma determinada ordem jurídica, e pertence a

uma determinada ordem jurídica quando a sua validade se funda na norma fundamental dessa ordem. (KELSEN, 2003, p. 33)

Nesses termos, as normas jurídicas também se diferenciam das simples normas de conduta social em razão do monopólio estatal do uso da força física, compreendendo Kelsen que um sistema jurídico necessariamente conterà normas sancionatórias.

O Direito, por exprimir uma ‘ordem coativa’, difere das demais ordens sociais. A coação, isto é, a imposição de ato como resultado de uma conduta considerada inadequada, deve ocorrer ainda que contra a vontade da pessoa. Se esta resiste fisicamente contra a ordem emanada, tal atitude será considerada um fator decisivo para a aplicação da sanção. (KELSEN, 2003). “A ordem jurídica, assim, difere-se das demais ordens sociais pelo ato de coação que deve ser efetivado quando verificada, não a conduta prescrita, mas a conduta proibida, contrária ao direito” (PADILHA, 2015, p. 54).

Hans Kelsen leciona que entre outras características das ordens sociais a que chamamos Direito é que são ‘ordens coativas’, por reagirem contra situações socialmente indesejáveis, condutas perniciosas. Tais atos são recebidos pelo destinatário como um mal, uma privação de bens, como a liberdade e o patrimônio (KELSEN, 2003).

Seu argumento clareia o conceito de sanção relacionando-o com o conceito de ilícito, afirmando ele existir uma vinculação entre ambos indissociável, valendo dizer que, se a sanção é consequência do ilícito, este acaba por ser pressuposto daquele, porque não há ilicitude fora do Direito.

Nesse entender, a aplicação da sanção jurídica quando da prática de determinada conduta ilícita advém da ligação existente entre a proposição antecedente e a proposição consequente da norma jurídica. Para Hans Kelsen, a sanção encontra-se no centro da complexidade jurídica, estruturado na justificativa de que um comportamento humano qualifica-se como ilícito se tomado como pressuposto da sanção (PADILHA, 2015).

Portanto, Hans Kelsen entende que as “normas sancionantes é que consubstanciavam, verdadeiramente o Direito e, por isso, nomeou-as de normas primárias e autônomas”, via de consequência, chamando de secundárias as normas impositivas (COÊLHO, 1979, p. 394). Ou mesmo, no contexto da *bimembridade normativa*, ou seja:

[...] a norma sancionadora como norma primária e a norma de conduta como norma secundária, para somente depois, na obra póstuma *Teoria Geral das Normas*, reconhecer a primária como prescritora da conduta e a secundária como a norma sancionadora (PADILHA, 2015, p. 55).

3.3.2 A sanção para Norberto Bobbio

Para o jurista italiano Norberto Bobbio, as normas jurídicas pertencem, por se constituírem em proposições, a uma linguagem propositiva dando lugar a diferentes considerações sobre sua natureza, lógica e função.

Segundo o autor, as normas prescrevem um *dever-ser*, porém aquilo que *deve ser* nem sempre corresponde ao que é. Assim, se a ação fidedigna não corresponde à ação prescrita, admite-se que a norma foi violada. A violação é o ilícito, e este recai sobre uma ação, sendo um imperativo negativo – regra não observada –; já quando da omissão da norma, está-se diante de um imperativo positivo – não executada (BOBBIO, 2001).

Portanto:

[...] os termos ‘observação’ e ‘execução’ de uma norma sejam usados indiscriminadamente para indicar o comportamento conforme à norma, o que se avista é uma proibição, o que se executa é um comando, daí dois modos diversos de violação, a inobservância em relação ao imperativo negativo, a inexecução em relação ao imperativo positivo (BOBBIO, 2001, p. 152).

Assim, de acordo com o jurista, a violação está na natureza de toda prescrição, de todo sistema normativo, correspondendo a sanção como resposta à violação, que tem como finalidade preveni-la, ou, em caso de sua ocorrência, acabar com suas consequências nocivas. Assim, a sanção pode ser definida como o recurso que visa, dentro de um sistema normativo, resguardar a lei da deterioração de ações adversas (BOBBIO, 2001).

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha destaca que Norberto Bobbio, tratando das diferenças entre sanção jurídica e sanção moral, entende que aquela é externa por ser uma resposta de grupo, ao passo que esta é puramente interna e reflexiva, na proporção em que a decorrência desfavorável da violação de uma norma moral é infligida pelo próprio agente, externada como sentimento de culpa, remorso ou arrependimento. Nesse sentido, por ser a sanção moral intrínseca ao campo da consciência, Bobbio considera que ela não possui tanta eficácia, eis que só tem funcionalidade para os que experimentam insatisfações ou satisfações pessoais, mais comum entre aqueles indivíduos que observam as normas (PADILHA, 2015).

Se de um lado a sanção moral é interna, porque incide sobre o próprio indivíduo, a sanção externa é aquela que o atinge por meio dos outros. Quando uma norma é violada, suscita resposta por parte daqueles com quem o indivíduo convive, ou seja, é externamente sancionada. Assim, a sanção externa é característica das normas sociais, ou seja, todas aquelas relativas aos costumes, educação, vida, sociedade em geral.

Nesse sentido, as sanções sociais possuem diversos graus de gravidade, desde a simples reprovação, eliminação de certo grupo, chegando ao linchamento, sendo que, para Norberto Bobbio:

Não há nenhuma dúvida de que sanções deste gênero são eficazes. Grande parte da coesão de um grupo social é devida à uniformidade de comportamentos, provocada pela presença de normas com sanção externa, isto é, normas cuja execução é garantida pelas diversas respostas, mais ou menos enérgicas, que o grupo social dá em caso de violação. Afirma-se que a reação do grupo à violação das normas que garantem sua coesão é um dos mais eficazes meios de controle social. (BOBBIO, 2001, p. 157)

Porém a sanção social, ainda que eficaz, é diversa da sanção jurídica, eis que esta é institucionalizada e, em razão disso, as sanções sociais provocam desproporcionalidade entre a violação e a resposta, variando de acordo com o humor e a opinião do grupo, inexistindo graduação em conformidade com a gravidade da violação.

A fim de evitar os inconvenientes da sanção interna – devido a sua escassa eficácia – e os da sanção externa não institucionalizada, sobretudo a falta de proporção entre a violação e a resposta, o grupo social institucionaliza a sanção, além de regular o comportamento dos cidadãos, ainda que contrário. Assim, as sanções jurídicas se distinguem das demais por serem externas e institucionalizadas.

Para o jurista Norberto Bobbio, a presença da sanção externa e institucionalizada é uma das características dos grupos que constituem, em uma acepção que se tornou mais comum, os ordenamentos jurídicos, motivo pelo qual o autor considera esse tipo de sanção como um novo critério para identificar as normas jurídicas, definindo estas como aquelas cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada (BOBBIO, 2001).

Nesse sentido, não restando dúvidas de que o principal efeito da institucionalização da sanção é a maior eficácia das normas relativas, quando se fala em sanção institucionalizada, compreende-se estas três ideias, ainda que não encontradas de forma simultânea: “1) para toda violação de uma regra primária, é estabelecida a relativa sanção; 2) é estabelecida, se bem que dentro de certos termos, a medida da sanção; 3) são estabelecidas pessoas encarregadas de efetuar a execução” (BOBBIO, 2001, p. 161).

Por fim, a institucionalização da sanção garante a proporcionalidade e uma resposta adequada e justa à sanção, de maneira que esta, ao ser exteriorizada, erige-se regulada por outros – externa – a ser aplicada ao sujeito que pratica a infração, e institucionalizada, pois aplicada por órgão competente.

De forma a concluir de maneira sintética a compreensão sobre a sanção tributária, adota-se o entendimento de Hans Kelsen, de que a norma primária é a conduta e a secundária, a norma sancionadora pela inobservância da conduta prescrita pela primeira.

3.4 A sanção no Direito Tributário

Conforme acima exposto, o termo sanção guarda sentidos diversos e, se a consequência da infração (cumulada ou não com a execução coercitiva da obrigação) é um castigo ou punição – devido à conduta ilícita, quando de sua manifestação –, surgirá a sanção (AMARO, 2014).

Nesse entender, conforme o jurista Luciano Amaro, a infração poderá ocasionar implicações díspares. Não ocorrendo o recolhimento da exação devida, poderá o sujeito ativo exigir de maneira coercitiva o adimplemento, ou seja, a imposição da sanção, comumente expressa em valores ou porcentagens sobre o montante da exação inadimplida, parcial ou totalmente. Poderá também ser aplicada quando do descumprimento dos deveres formais, que também ensejará a aplicação de sanção (AMARO, 2014).

Para o renomado Hugo de Brito Machado, a sanção será:

[...] o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.

A ação de execução é sanção destinada a obter do responsável pela inobservância da norma o adimplemento de seu dever. A penalidade, por seu turno, pode ser pessoal e patrimonial. No âmbito da tributação as penalidades pessoais podem ser consideradas obsoletas e inadequadas. São as restrições de direitos, as interdições de atividades. As penalidades patrimoniais são as multas. (MACHADO, 2016, p. 454)

Sinteticamente, Hugo de Brito Machado afirma que a sanção será utilizada no Direito Tributário para que se desestimulem comportamentos ilícitos, ou mesmo, para compelir o contribuinte inadimplente. A penalidade a ser aplicada poderá ser pessoal ou recair sobre o patrimônio do contribuinte.

Para o tributarista Paulo de Barros Carvalho, a estrutura lógica da regra sancionadora – embora o vocábulo sanção não seja unívoco – experimenta sentidos distintos e, adotando um sentido estrito, significa dizer que “a sanção atua como norma em que o Estado-juiz intervém como sujeito passivo da relação deontica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida” (CARVALHO, 2012, p. 521).

O autor afirma que as sanções tributárias assumem a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência, quer dizer, das regras de conduta. Possuem uma hipótese que descreve um fato do mundo real e uma consequência que define o vínculo formado entre dois sujeitos. Assim:

A proposição-hipótese está ligada à proposição-tese ou consequência pelo conectivo *dever-ser* na função neutra, enquanto outro conectivo deontico, modalizado nas formas *permitido, obrigado e proibido*, une os sujeitos da relação – credor e devedor. (CARVALHO, 2012, p. 521)

Assim, o antecedente da regra sancionatória delinea o fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever previsto no consequente da regra-matriz de incidência, sendo que a relação será contra o Direito, surgindo o ilícito. Conectada a esse antecedente está a norma sancionadora, atrelando, de modo abstrato, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado.

Neste estudo, adota-se a compreensão da sanção tributária como apresentada por Paulo de Barros Carvalho: “a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração” (CARVALHO, 2012, p. 530).

3.5 Funções da sanção tributária

As sanções, quando criadas, visam coibir o cidadão/contribuinte à prática do ilícito, eis que a ideia de punição visa desestimular o infrator em potencial da prática do ilícito. Outrossim, as sanções auxiliam o Estado no controle sobre suas receitas, permitindo-lhe saber quanto receberá para manter o equilíbrio fiscal ou o equilíbrio das contas públicas.

Paulo Roberto Coimbra Silva leciona que:

Dentre as diversas virtudes das normas jurídicas, refulge sua utilidade conservadora, de maneira a garantir a manutenção da ordem social. Mas também deve ser destacada sua função transformadora, mostrando-se como um dos mais relevantes agentes de mudança, impulsionamento o processo de desenvolvimento. E, ainda, sua virtude educativa, por colocar em evidência a conduta mais conveniente para a convivência social (SILVA, 2007, p. 60).

Assim, no que tange às finalidades ou funções das sanções tributárias, conforme lições de Paulo Roberto Coimbra da Silva, estas exercem uma utilidade múltipla no Direito, podendo ser preventivas (abstrato), repressivas (ou punitivas), reparatorias ou indenizatórias, didáticas, incentivadoras ou premiaias e terem função assecuratória (SILVA, 2007).

No que se refere à *função preventiva*, o autor esclarece que:

[...] esta possui a virtude de desestimular o rompimento da ordem jurídica, mediante a intimidação de seus possíveis infratores a se sujeitarem aos seus indesejáveis efeitos. Nesse sentido, têm a virtude de reforçar a eficácia das normas tributárias primárias, salvaguardando-as das condutas contrárias aos seus preceitos. (SILVA, 2007, p. 61)

Assim, tem-se que, em seu aspecto abstrato, instrumental, a previsão da sanção na norma busca, justamente, evitar, desestimular que o contribuinte pratique o ilícito, intimidando-o com a possível sanção a ser aplicada.

Portanto, a função preventiva das penas não é mais bem exercida por força de sua intensidade, mas, muito antes, pela convicção de sua escorreita aplicação. Nesse sentido, continua o autor:

As sanções, desta feita, *in abstracto*, atuam preventivamente, com a finalidade de reforçar a eficácia das normas jurídicas, conferindo-lhe, como sustentava Kelsen, coercitividade, imprescindível para evitar ou desestimular a sua violação (SILVA, 2007, p. 61-62).

Já a função repressiva ou punitiva:

[...] considera-se aquela que é a sanção-pena *in concreto*, como punição aplicada ao infrator, devido a um comando normativo que é válido juridicamente, assim, a sanção aplicada antevê um castigo ou aflição como uma solução ordeira para aplacar o instintivo sentimento humano de demandar uma retribuição. (SILVA, 2007, p. 62)

Por consistir em pena *in concreto* aplicada, ainda que em decorrência da simples intempestividade do pagamento – no caso da multa –, embora erroneamente chamada moratória, possui claro caráter repressivo e será usada para punir o infrator (SILVA, 2007).

A *função reparadora* “almeja a indenização do dano ocasionado à vítima do ato ilícito, compelindo o infrator ao dever de repará-lo” (SILVA, 2007, p. 65). Assim, destina-se a recompor o patrimônio do lesado, sendo imperiosa a ocorrência do dano, oriundo de ato ilícito, de maneira a ensejar a incidência da sanção reparadora.

Destaca-se que a *função ressarcitória* “tem como pressuposto fático de sua aplicação não a prática de um ato ilícito por si, mas sim, do dano ou lesão, usualmente dela decorrentes” (SILVA, 2007, p. 65).

Sobre os pressupostos que motivariam a aplicação da sanção reparadora, Paulo Roberto Coimbra Silva leciona que:

Se de um lado a incidência de uma sanção ressarcitória pode prescindir da precedência de uma ilicitude, do outro, ainda que se verifique a prática de um ato ilícito, a menos que se comprove a existência de uma lesão e se demonstre o nexo de causalidade entre ambos, não surgirá o dever jurídico reparatório.

Por certo, não necessariamente, mas no mais das vezes o ato danoso é um ato ilícito. Comumente, a lesividade e a ilicitude decorrem de um mesmo ato, exsurgindo daí a disseminada confusão entre as funções punitivas e ressarcitórias das sanções (SILVA, 2007, p. 66)

O autor esclarece que o que enseja a aplicação da sanção ressarcitória é a prática do dano ou lesão em si e não o ilícito, sendo que, por vezes, tal situação leva a equívocos no sentido de se confundir função punitiva e ressarcitória. Destaca que, além disso, podem a lesividade e ilicitude se originar de um mesmo ato, levando à confusão entre as funções, porém, ressalte-se, ambas não sejam sinônimas.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, discorrendo sobre as multas moratórias, afirma que a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual), já a indenização possui como pressuposto o dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco).

Ainda para o citado tributarista:

A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal 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. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir a obrigação de indenizar. Isto, todavia só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, lesando-o. O ilícito não é a *causa* da indenização, é a causa do dano. E, o dano é o pressuposto, a hipótese a que o direito liga o dever de indenizar. Nada tem a ver com a multa que é sancionatória. (COÊLHO, 1979, p. 426)

Nessa esteira, não se concorda com a função reparadora da sanção, uma vez que a norma indenizatória não recomporá o patrimônio lesado, situação que dependerá da comprovação do dano. No mesmo sentido, Paulo Roberto Coimbra Silva pontua que as sanções aplicadas *in concreto*, embora nomeadas moratórias, possuem nítido sentido repressivo, conforme acima exposto, eis que servem como punição ao infrator (SILVA, 2007).

Ainda segundo o autor, “para a reparação das perdas sofridas em virtude do inadimplemento integral e tempestivo das obrigações principais, são exigidos os juros e a correção monetária” (SILVA, 2007, p. 126), conceitos que serão tratados mais à frente.

De acordo com Maria Ângela Lopes Paulino Padilha (2015), o preceito que possibilita a reposição de prejuízos causados, objetivando o retorno à situação anterior ao dano, assume natureza indenizatória, diferente da função sancionatória.

No que se refere à *função didática*, Paulo Roberto Coimbra Silva entende que a sanção aplicada *in concreto* deve ainda exercer função contributiva para a educação e correção do sujeito, ajudando-o na apreensão de lições que por si mesmo não realizava, de maneira a evitar que ele se torne, no futuro, perigoso para a sociedade (SILVA, 2007).

Também pode se vislumbrar uma função didática na sanção *in abstracto*, uma vez que a reprovação da conduta resta explícita e clara no texto da lei. Esse reforço da vontade da lei acontece na medida em que, se a conduta condicionante da sanção (ato ilícito) é proibida, a conduta antagônica é prescrita (SILVA, 2007).

No que se refere à *função incentivadora* ou *premiar*, faz sentido, a princípio, considerando as acepções que o termo sanção pode conter,

[...] que abranja as consequências jurídicas imputadas tanto às condutas proibidas quanto àquelas desejadas pelo direito. Assim, o pressuposto da sanção não seria unicamente o ilícito, mas também fatos apropriados ao ordenamento por razões econômicas, sociais e políticas (SILVA, 2007, p. 70).

Assim, a sanção premial atua em sentido contrário à sanção repreensiva, eis que busca valorizar a conduta premiada, servindo como incentivo e estímulo a práticas similares.

Decerto não há como excluir o prêmio do conceito lato de sanção, porque é inegável que prêmio e sanção *stricto sensu* se destinam a induzir comportamentos desejados. Entretanto não é pacífico tal entendimento, havendo divergências sobre o conceito de prêmio como sanção (SILVA, 2007).

Por fim, de acordo com Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

No plano teleológico das normas tributárias, podemos afirmar que as sanções destinam-se à prevenção de ilicitudes futuras, exercendo influência tanto sobre a sociedade como um todo (prevenção geral) quanto sobre o próprio contribuinte (prevenção individual) e propiciando o cumprimento da prestação pelo sujeito passivo, consistente em pagar tributo ou realizar deveres jurídicos formais. (PADILHA, 2015, p. 76)

Para além do desestímulo às práticas lesivas e reprováveis no ordenamento, as sanções exercem importante função punitiva, de maneira a reprimir condutas ilícitas, consubstanciando o caráter primordial das sanções no ordenamento jurídico.

Por fim, há que se concluir que a sanção exerce função preventiva e repressiva significativas para o cumprimento da legislação tributária, seja no descumprimento das obrigações principais ou dos deveres instrumentais.

3.6 Classificação das sanções

De fato, a sanção é encontrada em diversas áreas do Direito, como na esfera cível, criminal ou tributária, possuindo, assim, naturezas jurídicas distintas. Porém, no presente trabalho, o que se pretende estudar são as sanções tributárias, de maneira a organizar e facilitar a compreensão das mesmas; por isso, a importância de classificá-las.

Assim, o ilícito pode ensejar a aplicação de sanções de áreas distintas, demonstrando que inúmeras são as sanções, decorrendo seu tipo da natureza do ato ilícito que lhe é pressuposto (SILVA, 2007).

Daí ser importante destacar que a natureza jurídica e a função das sanções não se enleiam. Uma singular sanção, de certa natureza, pode desempenhar díspares funções, cumuláveis inclusive. E, muito embora funções plurais possam coexistir, elas não são cumuláveis em uma única sanção, como as funções punitiva e reparatória, eis que uma exclui a outra, pois são portadoras de pressupostos específicos, carecendo de previsão em comandos legais distintos (SILVA, 2007).

Da definição, portanto, da natureza jurídica da sanção dependerá a “definição de suas fontes, competência para aplicação e, regra geral, os princípios e regime jurídico aplicáveis” (SILVA, 2007). De maneira que existem sanções de natureza jurídica distinta – civil, comercial, penal, tributária etc. –, sendo imperioso distingui-las para correta aplicação, com a observância dos princípios e regras comuns de repressão que devem ser aplicados em qualquer situação que manifesta o poder punitivo do Estado.

Para Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, as classificações jurídicas concernem à ciência do Direito, eis que é o cientista que, analisando a linguagem-objeto do direito positivo, identifica as unidades normativas, agrupando-as conforme certos critérios.

Para a citada autora, porém, determinadas classificações são desprovidas de rigor, cedendo a qualquer olhar mais crítico ou mais grave, devendo ser afastadas da esfera jurídica (PADILHA, 2015). Por isso a classificação se mostra necessária para evitar tais atropelos.

Daí, conforme Moussallém, citado por Maria Ângela Lopes Paulino Padilha (2015, p. 161), “classificar é ato de fala inerente ao conhecer”, consistindo na separação dos objetos em classes, em conformidade com critérios diferenciadores.

Nessa perspectiva, inicialmente pode-se estabelecer uma classificação segundo o critério jurídico: sanções tributárias não delitivas e delitivas. Para essa classificação, tem-se que as infrações tributárias podem, segundo critérios legais, prever sanções particulares do

Direito Tributário ou relacionadas com o Direito Tributário, mas regidas pelo Direito Penal, por exemplo, as relativas aos “crimes contra a ordem tributária⁶”.

Para o tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho:

[...] impõe-se distinguir a infração fiscal (ilícito fiscal) do ilícito penal e teorizar sobre o rico fenômeno da ilicitude. É preciso deixar claro que o ferimento da lei fiscal pode fazer com que o legislador tipifique a conduta como um delito. [...] Todavia, se a infração é tal que não merece os cuidados do legislador penal, então não adentra o Código Penal, mantendo-se nos lindes do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Nesta última hipótese, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais de Direito Administrativo e Direito Tributário aplicáveis, e as sanções são aplicadas, igualmente, pelas autoridades administrativas competentes. (COÊLHO, 2012, p. 640).

Em relação a esse aspecto, é preciso compreender que a expressão delito é tipo de infração, porém sujeita-se à seara criminal e não tributária, de maneira que:

[...] o legislador dá ao ilícito o tratamento específico da seara criminal, ressaltando que, o ilícito fiscal não guarda similitude com as instituições e regras fundantes do direito penal, eis que este não se ramifica como doloso ou culposos (COÊLHO, 2012, p. 640).

A partir das considerações do autor, pode-se distinguir quais seriam as infrações criminais, eis que o próprio legislador dá a estas tratamento diferenciado com a análise da culpa em sentido lato, o que não ocorre com as infrações fiscais, sendo este um dos critérios que as diferenciam. A classificação acima descrita não será esmiuçada, tendo em vista que abre na seara criminal a discussão sobre o que não é objeto do presente estudo, que se concentra nas infrações e sanções tipicamente tributárias.

José Paulo da Cota Junior e Zelmo Denari (1998) seguem parte da doutrina que considera os deveres impostos ao sujeito passivo pela legislação tributária, dividindo as sanções de acordo com os ilícitos que a antecedem. Segundo os autores, sanções materiais ocorreriam diante de ilícitos tributários propriamente ditos ou infrações às obrigações principais – artigo 113, § 1º, do CTN –, e formais, quando do descumprimento de deveres instrumentais, ou seja, das obrigações acessórias – art. 113, § 2º, do CTN.

Após as considerações acima lançadas sobre algumas propostas de classificação, no presente estudo se adotará como critério classificatório do gênero sanção aquele que divide as sanções em pecuniárias e não pecuniárias, conforme o entendimento de Paulo Roberto Coimbra Silva. Segundo o autor, as sanções puramente tributárias, imputadas à prática de

⁶ Vide a Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

infrações materiais e/ou formais⁷, se dividem em duas categorias: sanções pecuniárias e sanções não pecuniárias, ou provocadoras de sanções pecuniárias ou sujeitas a sanções não pecuniárias (SILVA, 2007).

De acordo com Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

Em atendimento aos nossos interesses científicos, edificamos a classificação das sanções tributárias, decorrentes do descumprimento da obrigação de pagar tributo ou da inobservância dos deveres instrumentais, adotando como critério classificador o seu caráter pecuniário, dividindo-as, com isso, nas seguintes subclasses: a das sanções tributárias pecuniárias (multas) e a das sanções tributárias não pecuniárias (conhecidas como sanções restritivas de direitos ou interventivas). (PADILHA, 2015, p. 163)

Assim, traçado o aspecto metodológico quanto à classificação adotada no presente estudo, se analisarão as sanções não pecuniárias, não de forma exaustiva, uma vez não ser objeto primeiro do estudo, mas a título de explanação, para em seguida adentrar na seara das sanções pecuniárias, propriamente as multas tributárias.

3.6.1 Sanções não pecuniárias

No que tange às sanções aplicadas no âmbito da administração fiscal, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que infrações e sanções administrativas são temas indissolúvelmente ligados. O renomado autor defende que a infração é prevista em uma parte da norma e a sanção em outra, motivo pelo qual o estudo delas deve se dar de forma conjunta, de modo a evitar incongruências em sua compreensão (BANDEIRA DE MELLO, 2003).

Frente à inobservância da norma tributária, caberá ao Estado, por meio de sua administração tributária, apurar as infrações cometidas pelos contribuintes e aplicar-lhes as sanções cabíveis, previstas nos comandos normativos. A sanção administrativa, nesse aspecto, é entendida por Celso Antônio Bandeira de Mello (2003, p. 777) “como a providência gravosa prevista em caso de incursão de alguém em uma infração administrativa cuja importância é da alçada da própria administração”.

Assim, considerando as diversas relações do próprio Direito Administrativo e Tributário e as mais variadas formas de sanções, Bandeira de Mello aponta a existência das seguintes sanções:

⁷ Paulo Roberto Coimbra Silva defende a classificação de acordo com os ilícitos que as antecedem e não as suas consequências, de maneira que: infrações materiais consistem no inadimplemento da obrigação principal, ao passo as infrações formais decorrem do descumprimento de uma ou mais obrigações tributárias acessórias (SILVA, 2007, p. 112).

a) advertência; b) sanções pecuniárias – isto é multas; c) interdição do local ou estabelecimento – como o fechamento de uma fábrica por poluir as águas; d) inabilitação temporária para certa atividade – como suspensão do direito de licitar, ou da carteira de habilitação de motorista; e) extinção da relação jurídica entretida com o poder público – como a cassação de licença de funcionamento ou decretação de caducidade de uma concessão de serviço público; e) apreensão ou destruição de bens – como, respectivamente, de equipamentos de pesca ou de caça utilizados fora das normas e de edificação construída em desobediência à legislação edilícia. (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 778-779)

No que toca à sanção, em geral, conforme exposto alhures, para o citado autor, ela visa desestimular a prática daquelas condutas censuradas ou constranger ao cumprimento das obrigatórias, ou seja, objetiva intimidar eventuais infratores para que não pratiquem comportamentos proibidos ou induzir que os cidadãos atuem na conformidade das regras que lhes demandam certo agir positivo. O que se pretende, no entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, é desestimular quem praticou a infração para que nela não reincida, e dar exemplo aos demais.

Nesse aspecto, a Administração aplicará a sanção ao contribuinte, quando da prática de determinada infração, compreendida, por vezes, como forma de coerção ao cumprimento de determinados deveres instrumentais ou mesmo pagamento do tributo, conforme se abordará mais à frente.

Para exercer o controle e fiscalização das atividades praticadas pelos particulares, a Administração utilizará de seu *poder de polícia*. Ela limitará, restringirá, por meio dos atos administrativos ou regulatórios, o exercício dos direitos de liberdade e da propriedade, de forma a compatibilizá-los com o bem-estar coletivo (PADILHA, 2015).

José dos Santos Carvalho Filho, citando Marcelo Caetano, traz como conceito de poder de polícia:

[...] o modo de atuar da autoridade administrativa que consiste em intervir no exercício das atividades individuais suscetíveis de fazer perigar interesses gerais, tendo por objeto evitar que se produzam, ampliem ou generalizem os danos sociais que a lei procura prevenir. (CAETANO *apud* CARVALHO FILHO, 2014, p. 77)

Celso Antônio Bandeira de Mello compreende que o poder de polícia, em seu sentido amplo, corresponde aos atos tanto do Legislativo quanto do Executivo, referindo-se, pois, “ao complexo de medidas do Estado que delinea a esfera juridicamente tutelada da liberdade e da propriedade dos cidadãos” (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 751)

O conceito de poder de polícia, embora impreciso, também se encontra no Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 78, que traz a seguinte dicção:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou

abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 1966)

Ora, será pelo poder de polícia que a Administração exercerá sua função fiscalizadora, a fim de exigir dos cidadãos o cumprimento dos deveres tributários, levando, por vezes, ao perdimento de bens, apreensão de mercadorias, recusa na expedição de certidões, entre outros, manifestando de forma frequente o exercício da coação administrativa.

Tal coação estaria legitimada na supremacia do interesse público, eis que não poderia depender de outros meios, por vezes demorados, para sua eficaz proteção, sob pena de perecimento de bens sociais (BANDEIRA DE MELLO, 2003).

Aqui cabe destacar que parte da doutrina discorda da utilização da expressão ‘sanções administrativas’ para as sanções relativas ao Direito Tributário, conforme cita Paulo Roberto Coimbra, para quem não convém relegar as sanções não delituosas ao universo do Direito Administrativo sancionador:

Com efeito, não obstante serem aplicadas medidas mediante atividade administrativa plenamente vinculada, as normas que erigem as sanções prescritas pelos legisladores tributários, no exercício de suas respectivas competências, merecem ser segregadas e emancipadas como subespécie autônoma das demais sanções administrativas, por várias razões, dentre as quais colacionam:

- a) sendo derivativas do poder de tributar, sujeitam-se aos princípios retentores do poder de tributar a exemplo do princípio que veda seu efeito confiscatório;
- b) por idêntica razão, ou seja, por consistirem em manifestação do *ius tributandi*, diferentemente das sanções penais, a competência legislativa para sua estipulação legal acompanha as mesmas regras da repartição da competência tributária;
- c) decorrem da prática de ilícitos fiscais, matérias ou formais, de cujo estudo, interpretação e escoreita aplicação jamais poderão prescindir;
- d) contém inúmeras peculiaridades, tais como aquelas decorrentes de suas limitações quantitativas e qualitativas;
- e) o seu subserviente entrelaçamento aos princípios e normas gerais de repressão, em sua maioria oriundas do Direito Penal, algumas delas já incorporadas pelo legislador tributário, como a retroação benéfica da lei que estipule sanção menos severa (art. 106, II do CTN), a interpretação mais favorável ao acusado (art. 112 do CTN), e outras sem previsão explícita [...]
- f) a extinção da responsabilidade do infrator por força da denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido, quando for o caso (art. 138 CTN), ou, mesmo, a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento dos valores devidos a título de tributos e seus consectários, quando criminalizada a infração tributária. (SILVA, 2007, p. 113-114)

Para o mencionado autor, é de difícil identificação a natureza jurídica das sanções não delituosas ou mesmo sua inclusão em qualquer outro ramo da ciência do Direito. Sendo essas sanções provenientes da supressão, redução ou atraso no adimplemento da exação, que é indispensável para a manutenção do Estado, e se originando do poder de tributar do Estado, pertencem a parte específica do Direito Tributário, qualificado, ainda que como sancionador (SILVA, 2007).

Nesse sentido, partindo da compreensão da especificidade das normas tributárias aplicáveis quando da prática do ilícito tributário, de fato, são de peculiar trato, representativas do *ius puniendi* estatal, compartilha-se do entendimento do referido autor, no sentido de que, quanto às sanções, as normas a serem aplicadas são as específicas do Direito Tributário.

No que se refere às sanções tributárias não pecuniárias, diversos são os questionamentos sobre a aplicação e execução de tais medidas. Argumenta-se que elas acabam por restringir direitos dos cidadãos/contribuintes, afetando sua propriedade ou mesmo o livre exercício de suas atividades profissionais, tudo para garantir a satisfação parcial ou total do crédito tributário ou como reação ao descumprimento dos deveres instrumentais de contribuição com o Fisco ou facilitação da fiscalização.

Abordado o tema das sanções tributárias, adentra-se na esfera das sanções políticas, sem qualquer intenção de esgotar o assunto, eis que não é o objetivo do presente estudo, uma vez que estas criam restrições de cunho coercitivo em face do cidadão/contribuinte, atentando contra direitos fundamentais destes. Tanto na doutrina quanto na jurisprudência, encontram-se referências às sanções administrativas não pecuniárias como sanções políticas, sanções desproporcionais, conforme se narrará sinteticamente.

Consoante as lições de Hugo de Brito Machado, em Direito Tributário a expressão ‘sanções políticas’:

[...] corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras. Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

[...]

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o

cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência é ou não legal. (MACHADO, 1998, p. 46-47)

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha denomina como “sanções políticas” os constrangimentos inconstitucionais levados a efeito pela Administração no intuito de forçar o sujeito passivo ao pagamento do tributo” (PADILHA, 2015, p. 168):

Trata-se de um desvio da potestade tributário-punitiva do Poder Público. Sua imposição está intimamente relacionada com os limites outorgados à administração no seu exercício do *poder de polícia*, mormente o de fiscalizar as atividades dos contribuintes, a fim de se apurar a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias e deveres instrumentais. (PADILHA, 2015, p. 168)

Assim, as sanções políticas representam medidas que são tomadas pela Administração Tributária como forma de compelir o contribuinte a pagar o tributo, seja gravando, suprimindo ou mesmo mitigando o gozo de determinados direitos e liberdades individuais. Consistem em medidas com caráter coercitivo, sem prévia autorização judicial.

De tempos em tempos, a Administração Tributária, seja federal, dos estados ou mesmo municípios, instituem novas sanções políticas. Entre elas, pode-se mencionar: a proibição de participar de licitações e de contratar com o Poder Público; a apreensão de bens ou de mercadorias; a vedação da concessão do benefício da recuperação judicial; o impedimento à adesão e a cassação de regime especial benéfico de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias; a sujeição do contribuinte ou responsável a regime especial de fiscalização e de cumprimento de obrigações; a inscrição do contribuinte inadimplente em cadastro de maus pagadores; a recusa da Fazenda Pública em emitir certidão negativa de débitos tributários; o protesto da certidão de dívida ativa; entre outras medidas que sempre aparecem em inovações operadas pelo Fisco.

Conforme exposto alhures, sem pretensão de esgotar o tema das sanções políticas, é necessário mencionar que, por diversas vezes, o Supremo Tribunal Federal (STF) já foi chamado a analisar a constitucionalidades das mesmas, sendo que, mesmo na vigência de regimes constitucionais anteriores a 1988, restaram sumulados entendimentos sobre o fechamento de estabelecimentos comerciais, apreensão de mercadorias, além de proibição de livre atividade profissional como forma de cobrar tributos ou coagir para fins de seu pagamento.

Embora a prática das sanções políticas seja antiga, desde a Era Vargas, o STF, mesmo sob regime constitucional anterior à Carta de 1988, veda o uso de sanções políticas, como pode se verificar do conteúdo da Súmula nº 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”, de dezembro de 1963 (BRASIL, 1964a); da Súmula nº 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”, também de dezembro de 1963 (BRASIL, 1964b); e da Súmula nº 547, “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”, de dezembro de 1969 (BRASIL, 1969).

Porém, conforme leciona Carlos Victor Muzzi Filho:

A garantia de acesso ao Poder Judiciário, contudo, não se apresenta como argumento consistente para afirmar a inconstitucionalidade de medidas restritivas da atuação empresarial, visto que a violação àquela garantia seria indireta e meramente teórica, por depender, ainda, da eventual presença de circunstâncias fáticas específicas. Não seria possível presumir que, no caso de interdição de um estabelecimento, sempre e necessariamente, o contribuinte restaria privado de recursos financeiros, não podendo, por causa da restrição, acionar o Poder Judiciário. Esta privação de recursos, em verdade, seria circunstância fática que poderia acontecer, ou não, mas não seria consequência jurídica indeclinável da restrição de natureza tributária. (MUZZI FILHO, 2015, p. 45)

Observa-se que a análise das sanções políticas pelo STF depende de outros elementos caracterizadores da respectiva sanção de cunho coercitivo e impeditivo da atividade profissional, aferíveis no caso concreto, embora a ingerência sobre a liberdade dos cidadãos e sua livre iniciativa deva ser coibida.

Nessa perspectiva, os argumentos da arbitrariedade da exigência de sanções políticas guardam correlação com a liberdade de iniciativa e a liberdade profissional, garantia do direito de propriedade, contraditório, entre outros, significando, conforme lições de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

[...] ingerência estatal nas liberdades conferidas ao contribuinte no exercício de suas atividades profissionais, sem prévio procedimento judicial autorizando-a, com vistas ao recolhimento do tributo não pago, em expressa violação aos artigos 1º, IV (livre iniciativa e valorização do trabalho), 5º caput (inviolabilidade à liberdade e a propriedade), incisos XIII (livre exercício do trabalho, ofício ou profissão), XXII (garantia do direito de propriedade), XVIII, XIX (liberdade de seus bens sem o devido processo legal); LVII (presunção de inocência); e/ou 170, caput, IV e parágrafo único (princípios gerais da atividade econômica), todos da Constituição Federal, conforme as circunstâncias do caso concreto. (PADILHA, 2015, p. 169)

Tanto no regime constitucional anterior quanto no atual, tais argumentos são encontrados nos julgados do STF, consagrando o entendimento de que as garantias de exercício de qualquer atividade econômica, de ofício, de trabalho ou profissão independem de

autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (art. 170, parágrafo único, da atual Constituição Federal), de maneira a impedir a adoção, por parte da administração tributária, das sanções políticas. Ou seja, a partir das garantias constitucionais alhures mencionadas, de proteção ao contribuinte, quando da existência de débitos tributários, não podem ser impostas medidas restritivas ao exercício da atividade econômica (MUZZI FILHO, 2015).

Muito embora o STF possua a tendência de vedar as sanções políticas, essa questão ainda não se encontra pacificada. Ele tampouco estabeleceu critério objetivo para impedir a imposição de tais sanções, entendidas como inconstitucionais devido às restrições criadas e à forma de promover arrecadação por vias oblíquas.

Nesse sentido, para Carlos Victor Muzzi Filho, a jurisprudência do STF sobre sanções políticas não esclarece as situações postas a julgamento, de maneira que permanecem as dúvidas e contradições. Por um lado, subsiste o emprego de medidas restritivas que já se consolidaram e foram aceitas; por outro, existem situações semelhantes que são vedadas pelo STF, não sendo clara a razão por que em determinados casos permite e em outros rejeita a aplicação de tais medidas (MUZZI FILHO, 2015).

Para o referido autor, o resultado, sem sombra de dúvidas, é a insegurança jurídica, justamente pela ausência de perceptibilidade nos fundamentos das decisões do STF, que, “não raras vezes, decide a partir de argumentos diferentes (quando não opostos), aleatoriamente invocados por seus Ministros, sem que haja, efetivamente, um acordo quanto às razões da decisão” (MUZZI FILHO, 2015, p. 66).

3.6.2 Sanções pecuniárias

As sanções tributárias pecuniárias, ou seja, aquelas que expressam conteúdo econômico, são as mais recorrentes no sistema tributário, seja como forma de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, seja para puni-lo por não ter recolhido a exação a tempo e modo, ou mesmo por ter descumprido alguma prestação positiva ou negativa com o Fisco.

As multas propriamente ditas exprimem de maneira cabal o conteúdo pecuniário das sanções e podem ter naturezas jurídicas distintas, levando, por vezes, os teóricos do Direito Tributário a divergirem sobre seu conteúdo.

Parte da doutrina compreende que as multas têm função preventiva, cujo objetivo pedagógico é compelir o contribuinte a manter-se em dia com o Fisco e, de outro lado,

quando do ilícito material, exprimem a força repressiva da sanção, que, dependendo da conduta ilícita praticada, enseja o agravamento da sanção.

As multas se mostram como um desafio a todos que se propõem a estudá-las, evidenciando duas questões principais: primeiro, um mesmo fato ilícito eleito para figurar no antecedente de diversas normas jurídicas, podendo dar ensejo a relações jurídicas diversas e, por vezes, concomitantes; segundo, devido à variedade de relações jurídicas, surgem situações distintas que dificultam a definição da natureza jurídica das normas, que poderá assumir feição reparadora/indenizatória ou punitiva/repressiva, remuneratória ou, ainda, atualizadora da moeda (PADILHA, 2015).

Misabel de Abreu Machado Derzi, em obra de Aliomar Baleeiro, discorre sobre o caráter de pena da multa tributária:

O conceito de penalidade é decisivo, como registrou Aliomar Baleeiro, para a aplicação correta do art. 106. O legislador ordinário dificilmente denomina a sanção de “penalidade”, mas utiliza-se, em geral, da palavra “multa”. Multa moratória, multa isolada, multa de revalidação ou apenas multa. Ora, a retroatividade benigna é um comando imposto ao próprio legislador. Não poderá, assim, o legislador ordinário federal, estadual ou municipal desviar-se do comando imposto, por meio da simples designação ou nome adotado. Em época de estabilidade econômica, será multa moratória – somente porque o legislador o diz – a multa de 20% do valor do imposto, se já são cobrados juros? E a de 100%? E a de 300%?

Tolerou-se a distinção entre multa moratória e penalidade em tempos inflacionários, de alta instabilidade econômica, ou em tempos em que, anormalmente, os juros de mercado são especialmente atraentes. Nessas circunstâncias, a sanção – por meio de multas moratórias – visa a desestimular o contribuinte que prefere captar aqueles juros de mercados, antes de cumprir suas obrigações tributárias. Mas se já são cobrados aqueles juros, e até aquele limite, qualquer outra sanção pecuniária mais elevada, não importa a denominação que tenha, é penalidade, configurando uma punição sobre o patrimônio do infrator, com vistas a coibir o comportamento ilícito. Multa, qualquer que seja a adjetivação que lhe dê o legislador, é sanção de ato ilícito, penalidade. Aliás, o Código Tributário Nacional não distingue. Corretamente, chama de penalidades inclusive as multas moratórias, conforme parágrafo único do art. 134. (DERZI, 1999, p. 671-672)

Conforme ressaltado no item sobre as funções, as sanções tributárias podem assumir funções distintas, dificultando a definição de suas respectivas naturezas jurídicas. Ainda, é necessário percorrer a definição do que sejam os juros e correção monetária.

Inicialmente, em termos de distinção das multas, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que “as multas que punem a quem descumpriu a obrigação principal são chamadas de ‘moratórias’ ou de ‘revalidação’ e as que sancionam aos que desobedecem a obrigação acessória respondem pelo apelido de ‘formais’ ou ‘isoladas’” (COÊLHO, 1979, p. 401).

Porém, embora trace tal distinção entre multas moratórias e punitivas, o autor não compreende que a multa moratória tem função indenizatória ou mesmo compensatória; para ele, ela possui nítida função repressiva/punitiva:

De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não indenizatória da multa moratória.

[...]

A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode vir a obrigação de indenizar. Isto, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é pressuposto, a hipótese, a que o direito liga o dever de indenizar. Nada tem a ver com a multa que é sancionatória. (COELHO, 2004, p. 72-73)

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho entende de forma distinta e destaca que:

[...] As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam, sensivelmente, o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária.

[...]

As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. (CARVALHO, 2012, p. 532)

Para Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, Paulo de Barros Carvalho justifica seu posicionamento ante a ausência de correlação entre a dimensão econômica da multa fiscal com o possível prejuízo sofrido pelo Fisco, alegando ser suficiente, para sua aplicação, a comprovação do ilícito (PADILHA, 2015).

Já para Sacha Calmon Navarro Coelho, ao compreender unicamente a função punitiva das multas, assim entende sob o argumento de que as multas não substituem a obrigação descumprida (COELHO *apud* PADILHA, 2015, p. 265).

Em relação a esse aspecto, verifica-se a ausência de caráter indenizatório nas multas tributárias, eis que expressam a força punitiva do Estado. Este, ao aplicá-las, adentra no patrimônio do contribuinte, como forma de puni-lo por descumprir a obrigação tributária, independentemente de qualquer recolhimento do tributo. Visam, portanto, punir o contribuinte

que pratica o ilícito tributário, bem como constranger aquele que se encontra em débito com o Fisco.

Paulo Roberto Coimbra da Silva, em sua classificação sobre as espécies de sanção quando da prática de infrações fiscais, menciona que existem as sanções estritamente tributárias e a sanção penal. Entretanto, as que aqui interessam são as tributárias, que o citado autor também compreende como tributárias de natureza não delituosa, sendo elas a multa, com função repressiva, e os juros, com nítida função ressarcitória (SILVA, 2007).

Nesse aspecto, concorda-se com Sacha Calmon Navarro Coêlho sobre a natureza punitiva/repressiva das multas, igualmente com o posicionamento de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, no sentido de que as multas fiscais:

[...] não são dimensionadas na exata proporção do dano causado, cumprindo este papel de dosador da gravidade da infração, bem como não substituem a obrigação principal, pelo contrário, são sempre exigidas junto com o tributo no caso de descumprimento, de maneira a concluir que as multas tributárias configuram verdadeiras sanção repressiva, visando reprimir e repreender o ilícito tributário. (PADILHA, 2015, p. 266-267)

Expostos os entendimentos sobre a natureza jurídica das multas, adota-se a compreensão de que estas possuem nítido caráter repressivo-punitivo, motivo pelo qual se percorrerá algumas espécies com o fito de melhor elucidar os parâmetros de reconhecimento do não confisco e do postulado da proporcionalidade.

Nesse escopo, tarefa hercúlea se mostra a explanação de todos os tipos de multas administrativas existentes na legislação, eis que esta cria distorções através do legislador, que, por vezes, descaracteriza a própria natureza da multa, seja por desconhecimento ou ausência de técnica, verificando-se uma infinidade de multas com a mesma natureza jurídica, porém com nomes diferentes.

Recentemente, no âmbito do STF no Ag.Reg. no AI nº 727.872/RS, devido às divergências apresentadas e aos parâmetros que são utilizados para reconhecimento do efeito confiscatório das multas consideradas exorbitantes, o relator Ministro Roberto Barroso traçou diferenças entre as multas tributárias, discorrendo sobre algumas espécies:

No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento

do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação. (BRASIL, 2015, p. 9)

Nesse julgado, o Ministro Roberto Barroso disserta sobre a existência, basicamente, de três multas: moratórias, devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária; punitivas isoladas, que visariam coibir o descumprimento das previsões da legislação tributária, sem repercussão no montante do tributo; e a multa punitiva isolada, aplicada no caso dos tributos sujeitos a homologação, sendo que a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido.

No presente trabalho, as multas serão analisadas a partir de seus respectivos antecedentes ilícitos, quais sejam: multas decorrentes de atraso do pagamento, pagamento a menor, pagamento parcial do tributo devido no que tange à obrigação principal; multa devida em razão do descumprimento dos deveres instrumentais; e multa devida em razão do descumprimento parcial dos deveres instrumentais de colaboração com a Administração.

3.6.2.1 Multas de mora

As multas chamadas ‘de mora ou moratórias’ são aquelas devidas pelo descumprimento da obrigação tributária material, ou seja, quando do inadimplemento total ou parcial do tributo devido, ou mesmo a inadimplência de uma outra multa aplicada. Assim, punem a inadimplência do contribuinte. Podem ser aplicadas em fração, de acordo com o valor devido ou mesmo um valor fixo, aumentando gradativamente conforme o tempo de impontualidade do contribuinte.

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha traça uma nomenclatura sobre as multas de mora e multas de ofício, utilizando dos auspícios teóricos de Eurico Diniz Santi e Robson Maia Lins, estabelecendo uma regra matriz para a incidência de multa de mora e outra regra matriz para a incidência da multa de ofício.

Descrevendo sinteticamente a regra matriz da multa de mora (RMIMM), a autora leciona que será aplicável devido à ausência de pagamento da exação após o vencimento (adimplemento tardio), significando a ausência de pagamento no prazo de vencimento, quitando-o após o decurso do prazo. No que tange ao aspecto quantitativo, seria o valor do tributo recolhido extemporaneamente ou valor da base de cálculo do próprio tributo, e a alíquota, uma percentagem que incida ao dia ou mês ou ano – conforme disposição legal –

sobre a base de cálculo, podendo estar sujeito a um limite percentual fixado ou mesmo a valores fixos (PADILHA, 2015).

Isso significa que, para Padilha, o atraso no adimplemento da obrigação tributária pelo sujeito passivo, sem ater-se ao prazo legal, faz nascer a mora ou a multa de mora, eis que estabelecida a relação jurídica sancionatória.

Como exemplo cita-se a previsão contida nos artigos 209, inciso I, e 217 do Regulamento do ICMS no Estado de Minas Gerais (Decreto nº 43.080/2002⁸), que dispõe sobre a multa moratória, estabelecendo percentuais diferentes para cálculo por dias de atraso, seja até 30 dias ou até 60 dias, desde que o recolhimento seja espontâneo tanto do principal quanto do acessório e antes da inscrição em dívida ativa (MINAS GERAIS, 2002).

No plano federal, a Lei nº 9.430/1996, que se aplica a todos os tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil, em seu artigo 61⁹, calcula a razão de 0,033% por dia de atraso, com limitação de 20% do total do tributo devido (BRASIL, 1996).

Quanto à natureza jurídica das multas de mora, há discussões sobre sua natureza, havendo aqueles que sustentam sua função indenizatória/reparadora e sua função punitiva:

Sustentamos, além dessas (sanção punitiva/retributiva e sanção indenizatória/compensatória), que existem as sanções mistas. Insistindo mais neste ponto queremos assinalar que a sanção típica de direito tributário é a pecuniária chamada multa e que participa de ambos os caracteres. É retributiva enquanto castiga e é compensatória quando tende, de alguma forma, a ressarcir o fisco. (ATALIBA *apud* PADILHA, 2015, p. 260)

Porém, conforme já defendido no presente estudo, é evidente que a tarefa de compensar a demora/atraso no pagamento é cabível aos juros e não à multa moratória, além do que a multa de mora não substitui o tributo devido, como acontece nas funções ressarcitórias, nem advém do dano ou lesão, mas do ilícito tributário.

⁸ “Art. 210. As multas denominam-se: I - *de mora*, na hipótese do inciso I do caput do artigo 217 deste Regulamento. [...] Art. 217. As multas por falta de pagamento, pagamento a menor ou pagamento intempestivo do imposto, calculadas com base no critério a que se refere o inciso III do caput do artigo 209 deste Regulamento, serão de: I havendo espontaneidade do recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º, a multa de mora será de: a) 0,15% (quinze centésimos por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia; b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso; c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;” (MINAS GERAIS, 2002)

⁹ “Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (BRASIL, 1996)

Assim, compreende-se a natureza sancionadora ou punitiva da multa, ressaltando-se o entendimento de Paulo Roberto Coimbra da Silva, que defende, inclusive, que é:

[...] inadequada a utilização da nomenclatura ‘multa moratória’, destacando que o *nomem iuris* equivocadamente atribuído pelo legislador jamais poderá alterar a função, feição ou caráter das multas tributárias que, notadamente, é primordialmente punitivo. (SILVA, 2007, p. 125).

3.6.2.2 Multas de ofício – Punitivas

As multas de ofício, conforme elucida Maria Ângela Lopes Paulino Padilha (2015, p. 277-278), possuem como normas prescritoras de sanções a regra-matriz de incidência da multa de ofício, construídas a partir da compreensão de Eurico Diniz Santi e Robson Maia Lins, conforme já citado, sendo veiculadas por ato individual e concreto do Fisco, em que se realiza o lançamento de ofício, por meio de um procedimento conduzido pela autoridade fiscal.

Sinteticamente, a regra-matriz de incidência da multa de ofício (RMIMO) é aplicável em decorrência do não pagamento do tributo, do descumprimento de dever instrumental e, ainda, da prática de infrações subjetivas, assim entendidas como o não pagamento doloso do tributo ou o descumprimento doloso de dever instrumental, sendo:

Critério Material: não pagar (ou não pagar dolosamente) o tributo ou descumprir (ou *descumprir* dolosamente) o dever instrumental.

Critério Temporal: átimo em que ocorreu o inadimplemento.

Critério Espacial: lugar em que ocorreu o inadimplemento.

Critério Pessoal: (i) sujeito ativo: titular do direito subjetivo de exigir a multa mediante a lavratura de Auto de Infração; e (ii) sujeito passivo: titular do dever jurídico de pagar a multa constituída por meio de ato administrativo.

Critério quantitativo: (i) base de cálculo -0- valor do tributo inadimplido ou valor da base de cálculo do próprio tributo e (ii) alíquota – percentagem aplicada sobre a base de cálculo; ou ainda, valores fixos. (PADILHA, 2015, p. 277-278)

Nas multas de ofício há sempre maior ônus para o contribuinte, pois este não cumpriu os deveres instrumentais no prazo nem após seu transcurso. Tampouco se valeu dos benefícios da denúncia espontânea, quedando inerte quanto ao pagamento do tributo até a ação do Fisco.

Assim, se de um lado – multas moratórias – tem-se como antecedente normativo o não pagamento do tributo, nas multas de ofício ou punitivas o antecedente normativo é o não pagamento do tributo de forma culposa ou dolosa – sonegação, fraude, ardil –, ou o

descumprimento dos deveres instrumentais, também de forma culposa ou dolosa. Apuradas em procedimento realizado pelo Fisco, o consequente normativo para tais condutas é a sanção pecuniária, a multa.

Cabe aqui apresentar a definição dada por Paulo de Barros Carvalho sobre a ‘multa de ofício’:

Expressão que indica o procedimento para a constituição do consequente sancionatório verificado no bojo de um lançamento de ofício. Nesta medida, significa que é uma espécie de sanção aplicada pela autoridade administrativa, mediante lançamento de ofício ou Auto de Infração e imposição de multa (AIIM) (CARVALHO *apud* PADILHA, 2015, p. 272)

Nesse entender, para que o Fisco aplique a multa de ofício no procedimento administrativo, não basta apenas a mora do devedor.

Interessante aqui destacar o entendimento de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha no sentido de que o atraso no pagamento do tributo e a lavratura do auto de infração são elementos necessários para a aplicação da multa, ressaltando que alguns chamam de ‘multa de mora’ aquela que incide no pagamento extemporâneo do débito, antes do procedimento do Fisco. Permanecendo inerte o contribuinte, haverá incidência da multa de ofício, de forma mais gravosa, conforme previsão normativa, substituindo a ‘multa de mora’ (PADILHA, 2015).

Ainda sobre a diferenciação entre multa de ofício e multa isolada, a lição de Florence Haret:

Se há declaração, e, portanto, relação jurídica tributária constituída ou se há pagamento parcial de tributo devido, fala-se apenas em multa de ofício, e não em isolada. A locução *de ofício* busca identificar na multa que esta não poderá ser considerada isolada pois há obrigação constituída pelo contribuinte – pela declaração ou pelo pagamento antecipado – e, por outro lado, que tal sanção pecuniária só será criada por *auto de infração e imposição de multa*, procedimento feito justamente *de ofício* pela Administração Pública. (HARET, 2014, p. 62)

Nesse sentido, diferencia-se a multa de ofício das demais, eis que existe obrigação assumida pelo sujeito passivo, em regimento de antecipação; por outro lado, só haverá multa se esta for criada por atividade administrativa tributária, plenamente vinculada.

Na legislação federal, o art. 44 da Lei nº 9.340/1996 dispõe que nos casos de lançamento de ofício a multa incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Importante destacar que as multas de ofício ou punitivas sancionam tanto o descumprimento dos deveres instrumentais quanto as obrigações principais, devido ao não

pagamento ou pagamento menor, também sendo aplicadas em casos de práticas de infrações subjetivas, como nos casos de sonegação, supressão ou mesmo mitigação do tributo.

Distanciam-se das multas de mora porque podem ser estabelecidas em valores fixos por infração praticada, nada impedindo, entretanto, que sejam determinadas por máximos e mínimos, de acordo com a infração praticada. Aspecto de grande preponderância é que as multas de mora poderão ser graduadas de acordo com o ilícito praticado, sendo fixadas a partir da análise de fatores como reincidência, dolo etc.

3.6.2.3 *Multas isoladas*

No que se refere às multas isoladas, estas são também punitivas e aplicadas diretamente pelo Fisco – de ofício – quando da inobservância, pelo contribuinte, de seus deveres de informar ou pagar antecipadamente, tanto a obrigação principal quanto as sanções oriundas de seu descumprimento. Elas dependem de ato do Fisco constituindo e sancionando, de ofício, os deveres inobservados pelo agente particular (HARET, 2014).

Assim, as multas isoladas são aquelas aplicadas, com autorização dos comandos normativos, de maneira independente, inclusive da situação que lhes deu causa – descumprimento de obrigação principal ou mesmo descumprimento de deveres instrumentais. Portanto, tal espécie de multa é exigida de maneira dissociada de qualquer outro crédito tributário que possa ter-lhe dado nascimento.

Porém, ainda em conformidade com Florence Haret, diferenciando a multa isolada da multa de ofício:

A intenção de diferenciar as duas situações por tal critério não é a das melhores, tendo em vista que o nome pode causar – como causa – confusão entre os intérpretes do direito. Isto se dá tendo em vista que a multa isolada também deve ser produzida *de ofício*, mediante auto de infração e imposição de multa. Ao revés, a multa de ofício pode ser qualificada como isolada, haja vista somar o auto de infração e imposição de multa num só diploma tributo e sanção, cada qual com sua norma e possuindo, portanto, o seu isolamento normativo, ainda que o veículo material seja o mesmo. (HARET, 2014, p. 63)

Diante de tais peculiaridades semânticas, a multa isolada pode-se referir a fenômenos jurídicos distintos, sendo que, de maneira geral, o termo *isolado* “atribuído à multa decorre daquelas sanções pecuniárias cuja exigência é desacompanhada da cobrança do valor devido a título de tributo. Cobra-se, isoladamente, a multa” (PADILHA, 2015, p. 278).

Nessa esteira, parafraseando Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, o não adimplemento do tributo não poderá ser o fato jurídico da norma primária sancionatória que

impõe a multa isolada, eis que, se assim o fosse, a denominação seria imprópria (PADILHA, 2015).

No Regulamento do ICMS em Minas Gerais, Decreto nº 43.080/2002, artigo 210, inciso III, há denominação expressa da *multa isolada*, por descumprimento de obrigação acessória (MINAS GERAIS, 2002).

Nesse sentido, a expressão ‘multa isolada’ é facilmente encontrada, no ordenamento jurídico, relacionada ao descumprimento de obrigações acessórias, conforme previsto nos artigos 215 e 216 da legislação de Minas Gerais sobre o ICMS¹⁰, por exemplo: por falta de livros fiscais devidamente registrados na repartição fiscal ou de livros fiscais escriturados por processamento eletrônico de dados devidamente autenticados; por deixar de entregar ao Fisco documento informativo do movimento econômico ou fiscal; por falta de registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados diretamente à apuração do imposto (MINAS GERAIS, 2002).

No mesmo sentido estabelece a legislação federal já citada, Lei nº 9.430/1996, no artigo 44, inciso II, alíneas ‘a’ e ‘b’, que vedam ações que atentem contra o regimento de recolhimento de tributos por estimativas e as outras regras de antecipação de ingressos, como carnê leão¹¹, além da prevista no artigo 44, inciso I, da mesma lei, para os casos de falta de

¹⁰ “Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são: I - por falta de inscrição: 500 (quinhentas) UFEMG; II - por falta de livros fiscais devidamente registrados na repartição fiscal ou de livros fiscais escriturados por processamento eletrônico de dados devidamente autenticados: 500 (quinhentas) UFEMG por livro; III - por deixar de entregar ao Fisco documento informativo do movimento econômico ou fiscal, exceto o previsto no inciso VIII do *caput* deste artigo, na forma e no prazo definidos neste Regulamento: a) 100 (cem) UFEMG por documento, quando se tratar de microempresa; b) 500 (quinhentas) UFEMG por documento, nas hipóteses não previstas na alínea anterior; IV - por não comunicar à repartição fazendária as alterações contratuais e estatutárias de interesse do Fisco, a mudança de endereço comercial, a mudança de domicílio civil dos sócios, a venda ou transferência de estabelecimento e o encerramento ou a paralisação temporária de atividades, na forma e prazos estabelecidos neste Regulamento: 1.000 (mil) UFEMG por infração; [...] VIII - por deixar de entregar documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, na forma e no prazo definidos neste Regulamento - por documento, cumulativamente: a) 500 (quinhentas) UFEMG; b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido; IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais - por infração, cumulativamente: a) 500 (quinhentas) UFEMG; b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido;

Art. 216. As multas calculadas com base no valor da operação ou da prestação são: I - por falta de registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados diretamente à apuração do imposto, conforme definidos no § 13 do art. 160 deste Regulamento: 10% (dez por cento) do valor constante no documento, reduzindo-se a 5% (cinco por cento), quando se tratar de: a) entrada de mercadoria ou utilização de serviços registrados no livro Diário; b) saída de mercadoria ou prestação de serviço, cujo imposto tenha sido recolhido;” (MINAS GERAIS, 2002)

¹¹ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [...] II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.” (BRASIL, 1996)

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata¹² (BRASIL, 1996).

3.6.2.4 *Multas agravadas e qualificadas*

Por multas agravadas ou majoradas entende-se aquelas que sofrem significativo aumento devido à presença de elementos subjetivos ou objetivos descritos nos comandos normativos da legislação tributária. Assim, a multa será majorada ou agravada em virtude da presença do dolo, fraude ou arдил, que visam, necessariamente, à supressão ou redução do tributo devido.

Poderá ser agravada por um percentual ou mesmo pela multiplicação com valor previsto na norma, de maneira a dar maior severidade na punição, se houver presença de elementos que confirmem uma dissimulação para dar prejuízo ao erário.

De acordo com Maria Ângela Lopes Paulino Padilha (2015, p. 281), “as multas qualificadas decorrem da aplicação das normas primárias sancionatórias que preveem, em seus antecedentes, infrações subjetivas, derivadas da vontade consciente (dolo) na prática da ilicitude”. Já as multas agravadas são aplicadas quando presentes situações agravantes dispostas na lei, diante de infração objetiva ou subjetiva.

Nesse sentido, as multas serão subjetivas desde que o dolo esteja presente na descrição do ilícito situado no suposto normativo, de maneira que, “presente o intuito doloso na conduta, a relação sancionadora será qualificada na proporção desta culpabilidade” (PADILHA, 2015, p. 281-282).

Vejam-se as lições de Florence Haret:

[...] diz-se **multa agravada** quando se quer referir às infrações que, por dispositivo legal, recebem um preceito sancionatório superior em face de seu maior potencial lesivo para os cofres públicos ou da maior gravidade das condutas sancionadas. É o caso do agravamento que toma como causa a *reiteração* da conduta pelo mesmo sujeito passivo, elevando, ou melhor, *agravando* a sanção para patamares superiores ao da multa *isolada* ou *de ofício*. Veja como exemplo o Acórdão nº: 105-13.289 de 13/09/00, no 1º Conselho de Contribuintes:

“[...] MULTA AGRAVADA - Cabível a multa agravada, quando o autor do procedimento fiscal demonstra, por elementos seguros de prova, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objetivo de, reiteradamente, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixar de recolher os tributos devidos. A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação,

¹² “Art. 44 [...] I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;” (BRASIL, 1996)

por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.”

No caso, a multa ultrapassa em 50% do valor do principal, recebendo, por isso mesmo, a qualidade de “agravada”. [...]

Por último, a multa qualificada comparece para o fim de diferenciar as condutas que, ademais de punidas na esfera tributária, são qualificadas, isto é, consideradas e sancionadas pelo direito penal. São práticas que trazem consigo o elemento subjetivo dolo – direto e, em muitos casos, também o eventual – agindo o sujeito com dolo, fraude ou simulação. Cumpre observar um fato: o direito penal-tributário só se preocupou em criminalizar as condutas dolosas contra o Erário. Não há crime tributário culposo, apenas dolo, direto (o sujeito quer praticar a conduta) ou eventual (o sujeito não quer praticar a conduta, mas tem ciência de suas consequências e assume o risco de prosseguir em seus atos e produzir efeitos sancionáveis). (HARET, 2014, p. 68)

A Lei nº 9.340/1996, em seu artigo 44, §§ 1º e 2º, disciplina que, nos casos de fraude, sonegação, ou no conluio, haverá majoração da multa em dobro e, nos casos de omissão para prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas, ou mesmo documentação técnica, pela metade¹³ (BRASIL, 1996).

No mesmo sentido, o artigo 33, § 5º, da citada lei federal, prevê majoração em decorrência de substância objetiva, dobrando-se o valor da multa por infrações cometidas pelo contribuinte durante o período em que estiver submetido a regime especial de fiscalização¹⁴.

O Regulamento do ICMS de Minas Gerais, outrossim, dispõe sobre o agravamento das multas, como, por exemplo, em casos de constatação de reincidência, relativa a infrações por falta de inscrição (artigo 215, inciso I), por falta de livros fiscais devidamente registrados na repartição fiscal ou de livros fiscais escriturados por processamento eletrônico de dados devidamente autenticados (artigo 215, inciso II)¹⁵; por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacombertada de documento fiscal (artigo 216, inciso II), por emitir documento fiscal que não corresponda a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou a uma entrada de mercadoria no

¹³ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [...] § 1 O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. § 2 Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: I - prestar esclarecimentos; II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.” (BRASIL, 1996)

¹⁴ “Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses: [...] § 5º Às infrações cometidas pelo contribuinte durante o período em que estiver submetido a regime especial de fiscalização será aplicada a multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 desta Lei, duplicando-se o seu percentual.” (BRASIL, 1996)

¹⁵ “Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são: I - por falta de inscrição: 500 (quinhentas) UFEMG; II - por falta de livros fiscais devidamente registrados na repartição fiscal ou de livros fiscais escriturados por processamento eletrônico de dados devidamente autenticados: 500 (quinhentas) UFEMG por livro;” (MINAS GERAIS, 2002)

estabelecimento (artigo 216, inciso III)¹⁶, assim, determinando o agravamento da penalidade, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

3.6.2.5 *Multas graduáveis, proporcionais, fixas e progressivas*

Outra classificação significativa ao presente estudo refere-se àquela realizada por Paulo Roberto Coimbra Silva, que dispõe que as multas, por uma aceção geral, são as sanções pecuniárias mais difundidas e comumente aplicadas pelo Fisco (SILVA, 2007).

Assim, as multas ensejam a cobrança compulsória de certa quantia pecuniária daquele que pratica o ilícito tributário em favor do ente tributante, sendo, pois, identificáveis, conforme classificação do referido autor como graduáveis, proporcionais, fixas ou progressivas.

As *multas graduáveis* são aquelas cujo *quantum* é estipulado pela norma com limites máximos e mínimos, cabendo ao julgador a tarefa de promover a apuração de seu valor em razão de critérios atenuantes ou agravantes, conforme legalmente fixados ou mesmo construídos pela doutrina e jurisprudência, além da reincidência ou primariedade, presença ou não de fraude, conluio, dolo ou simulação, entre outros.

Tais multas levam em consideração fatores que são fixados pela própria lei, que trará hipóteses ou critérios para sua elevação ou diminuição, conforme, inclusive, exemplos dados no que se refere às multas agravadas ou qualificadas acima descritas, além de poderem ser fixadas como dias-multas.

Como exemplo cita-se a fixação de multa por falta de pagamento, pagamento a menor ou pagamento intempestivo do imposto. Havendo espontaneidade do recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, a multa de mora será de 0,15% (quinze centésimos por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia; 09% (nove

¹⁶ “Art. 216. As multas calculadas com base no valor da operação ou da prestação são: [...] II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 72 da Parte 1 do Anexo IX: 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando: [...]III - por emitir documento fiscal que não corresponda a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou a uma entrada de mercadoria no estabelecimento: 40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;” (MINAS GERAIS, 2002)

por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso; 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso¹⁷.

Segundo Paulo Roberto Coimbra Silva, os critérios de dias-multas ou graduação das multas permite maiores possibilidades de individualização das multas, fixando-os de forma proporcional e graduável ao ilícito que pretende punir ou mesmo a culpabilidade do agente e a sua capacidade econômica (SILVA, 2007).

Já as *multas proporcionais* “são aquelas estipuladas em razão de um parâmetro, legalmente definido, que sirva de referência para sua apuração” (SILVA, 2007, p. 166). Consiste, assim, em uma fração ou múltiplo que será utilizado a partir do ilícito praticado correspondente ao valor do crédito não adimplido ou adimplido parcialmente.

São úteis quando da prática de infrações materiais, ou seja, quando do descumprimento de obrigações principais, eis que “sua quantia depende do percentual estipulado em lei e da magnitude que a própria infração material determina como base de cálculo para sua apuração” (SILVA, 2007, p. 166).

Como exemplo citam-se as multas por falta de pagamento, pagamento a menor ou pagamento intempestivo do imposto, no caso de existência de ação fiscal, 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas algumas reduções, como aquelas relativas ao crédito tributário de natureza não contenciosa e de 30% (trinta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer no prazo de 10 (dez) dias do recebimento do auto de infração ou de 45% (quarenta e cinco por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer até dez dias do recebimento do auto de infração e antes da inscrição de dívida ativa.¹⁸

As *multas fixas* são aquelas cujo valor é preestabelecido pelo legislador, ou seja, são estabelecidos valores fixos por cada infração tributária, sendo, por isso, as mais comumente aplicadas para infrações que não ensejam prejuízos diretos ao erário, como no caso de

¹⁷ “Art. 217. As multas por falta de pagamento, pagamento a menor ou pagamento intempestivo do imposto, calculadas com base no critério a que se refere o inciso III do caput do artigo 209 deste Regulamento, serão de: (2356) I - havendo espontaneidade do recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º, a multa de mora será de: a) 0,15% (quinze centésimos por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia; b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso; c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;” (BRASIL, 2002)

¹⁸ “Art. 217. As multas por falta de pagamento, pagamento a menor ou pagamento intempestivo do imposto, calculadas com base no critério a que se refere o inciso III do caput do artigo 209 deste Regulamento, serão de: [...] II - havendo ação fiscal: 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções: a) relativamente ao crédito tributário de natureza não contenciosa: a.1) a 30% (trinta por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer no prazo de 10 (dez) dias do recebimento do Auto de Infração (AI); a.2) a 45% (quarenta e cinco por cento) do valor da multa, quando o pagamento ocorrer após o prazo previsto na subalínea anterior e antes de sua inscrição em dívida ativa;

descumprimento de obrigações acessórias ou deveres formais ou mesmo ilícitos formais (SILVA, 2007).

Paulo Roberto Coimbra Silva entende que nas multas fixas, comuns no que se refere às sanções aplicáveis em decorrência de infrações formais, prepondera o caráter didático, e que, por isso, seriam mitigados os efeitos punitivos, militando, em favor de tal posicionamento, o princípio da insignificância ou bagatela (SILVA, 2007).

Ressalte-se que as leis tributárias não preveem possibilidade de graduação ou mesmo adequação das multas fixas, o que demanda maior esforço e cuidado na aplicação da sanção, com observância dos princípios da legalidade e proporcionalidade, a fim de zelar por sua dosimetria, em conformidade com as normas sancionadoras (SILVA, 2007).

Nesse ponto discorda-se de Paulo Roberto Coimbra Silva por compreender que multas fixas possuem claro caráter punitivo, ainda que nos ilícitos formais, porque demonstram seu precípua caráter repressor/punitivo, para punir os ilícitos tanto materiais quanto formais.

Como exemplo de multas fixas citam-se as seguintes: 1000 UFEMG¹⁹ por infração relacionada a não comunicação à repartição fazendária das alterações contratuais e estatutárias de interesse do Fisco, a mudança de endereço comercial, a mudança de domicílio civil dos sócios, a venda ou transferência de estabelecimento e o encerramento ou a paralisação temporária de atividades, ou igual valor por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal ou por utilizar formulário de segurança sem autorização da repartição competente ou em quantidade divergente da que foi autorizada.²⁰

Por fim, as *multas progressivas*, que são aquelas que irão variar o valor de acordo com a função e os critérios fixados em lei para casos de reincidência, reiteração ou reincidência constante na prática do ilícito ou permanência do ilícito no tempo. Possuem o mérito de dar caráter mais individual na dosimetria da sanção, observando limites quantitativos (SILVA, 2007).

¹⁹ Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais. Total da multa: R\$ 3.010,90 (três mil e dez reais e noventa centavos). Atualmente regulada pela Resolução nº 4.841, de 2 de dezembro de 2015, da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, com valor de cada UFEMG, para o exercício de 2016 será de R\$ 3,0109 (três reais, cento e nove décimos de milésimos) (MINAS GERAIS, 2015).

²⁰ “Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são: [...] IV - por não comunicar à repartição fazendária as alterações contratuais e estatutárias de interesse do Fisco, a mudança de endereço comercial, a mudança de domicílio civil dos sócios, a venda ou transferência de estabelecimento e o encerramento ou a paralisação temporária de atividades, na forma e prazos estabelecidos neste Regulamento: 1.000 (mil) UFEMG por infração; (221) V - por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal ou por utilizar formulário de segurança sem autorização da repartição competente ou em quantidade divergente da que foi autorizada: 1.000 (mil) UFEMG por documento;” (MINAS GERAIS, 2002)

3.7 Juros e correção

A relação jurídica cujos critérios de constituição estão no conseqüente da norma jurídica é denominada juros de mora. É como se a mora fosse o antecedente normativo (fato jurídico moratório) e ‘juros’ fossem o conseqüente normativo (relação jurídica moratória) (LINS, 2008).

Na doutrina há entendimentos díspares sobre a natureza jurídica dos juros, que serão de natureza remuneratória (compensatória) ou indenizatória (sancionatória).

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que os juros possuem a função de indenizar o patrimônio lesado devido ao atraso no recolhimento da exação, ou seja, têm função reparadora; já a correção serviria apenas para recompor o poder de compra da moeda:

Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. (COÊLHO *apud* MACHADO, 2004, p. 72-73)

Paulo de Barros Carvalho, comentando sobre os fundamentos dos *juros de mora*, defende que estes não são como os juros civis, convencioneados pelas partes, pois são fixados por lei e aplicados por administração plenamente vinculada. Ele entende que os juros não têm feição punitiva, nem fins de atemorizar o contribuinte inadimplente, mas apenas possuem um traço remuneratório do capital, eis que o contribuinte reteria consigo importância que não lhe pertence – o valor do tributo. Já a *correção*, para o autor, representa apenas atualização do valor da dívida, tendo em vista a desatualização da moeda (CARVALHO, 2012).

Paulo Roberto Coimbra Silva defende a função preponderantemente repressiva das multas e, quanto aos juros, função essencialmente ressarcitória (SILVA, 2007, p. 117).

No que se refere aos juros, Ângela Maria da Mota Pacheco (*apud* PADILHA, 2015, p. 323) defende que não assumem função sancionadora, compartilhando do entendimento de Robson Maia Lins, para quem “a composição do antecedente normativo dos juros de mora não revela a existência do critério culpabilidade, ou seja, a culpabilidade se encontra apenas no antecedente das normas moratórias, que prescrevem as multas de mora” (LINS, 2008, p. 157).

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha compreende que:

Deveras, independentemente da existência de conduta dolosa, o cálculo dos juros é o mesmo para as infrações objetivas e subjetivas. Tal assertiva é corroborada a partir da literalidade do art. 161, §1º do CTN, segundo o qual, ‘se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês’. (PADILHA, 2015, p. 324)

Para a autora, não restam dúvidas de que os juros não desempenham qualquer papel de sancionar o devedor, porém não estaria clara a sua natureza, se indenizatória ou remuneratória (PADILHA, 2015).

Robson Maia Lins dispõe que os juros apenas remuneram e, por assim ser, não recompõem o dano, não possuem o fito de indenizá-lo. Diversamente, ao remunerarem, os juros evitam que o patrimônio do credor sofra um dano, este que será recomposto apenas pela indenização, não pelos juros (LINS, 2008).

O CTN, em seu artigo 161²¹, dispõe que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, independente do motivo causador da falta e sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, além da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas no próprio CTN ou em outro comando normativo tributário (BRASIL, 1966).

Pela dicção do artigo mencionado, depreende-se que os juros de mora incidirão não importando motivo que ensejar o adimplemento extemporâneo da exação, sem prejuízo de outras penalidades ou medidas que visem garantir o pagamento do tributo.

Para Robson Maia Lins, estes três pontos significam que:

A ausência de pagamento no vencimento do tributo, fato jurídico tributário tomado com suficiência para fazer surgir a relação jurídica moratória denominada “juros de mora”, dá a primeira nota de que os juros ali tratados têm natureza jurídica de juros de mora e não juros compensatórios.

Depois, a segunda nota, que é a irrelevância do motivo determinante da falta, pode determinar trazer duas consequências imediatas, quais sejam, (a) a impossibilidade de exclusão da responsabilidade pela mora, quando a ausência de pagamento decorra de caso fortuito ou força maior; e (b) que os juros de mora têm natureza remuneratória (nem indenizatória nem sancionatória), visto que serão devidos independentemente da existência de dano causado à Fazenda Pública decorrente do fato jurídico moratório. Isto é, o fato jurídico moratório, além de necessário, é suficiente para dar eficácia à relação jurídica “juros de mora”. Não requer, portanto, existência de dano (prejuízo) à Fazenda Pública. (LINS, 2008, p. 159)

Verifica-se a natureza remuneratória dos ‘juros de mora’ a partir dos argumentos lançados, entre eles a inexistência do dano, conforme já exposto, a ensejar a reparação de cunho indenizatório ou mesmo compensatório; bastará a inadimplência do contribuinte para que o Fisco faça incidir como forma de remunerar o capital que recebeu tardiamente.

²¹ “Artigo 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.” (BRASIL, 1966)

Confirmando sua natureza remuneratória, de acordo com a previsão contida no parágrafo 1º, do artigo 161 do CTN²², os juros de mora estão limitados a 1% (um por cento) ao mês. Para Robson Maia Lins (2008, p. 160), “conspiraria contra a natureza indenizatória dos juros de mora sua fixação prévia, sem ao menos se dar a possibilidade de prova em contrário, naquelas hipóteses em que os juros de mora não cobrissem os prejuízos sofridos pelo credor”, o que, necessariamente, retiraria a natureza sancionatória ou mesmo indenizatória dos juros moratórios.

Por derradeiro, corroborando o entendimento do referido autor, devido à possibilidade de o fato jurídico moratório também fazer incidir outras penalidades, fortifica-se a conclusão da natureza remuneratória dos juros (LINS, 2008).

²² “Art. 161. [...] § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.” (BRASIL, 1966)

4 A ORDEM CONSTITUCIONAL – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS ÀS NORMAS SANCIONADORAS TRIBUTÁRIAS

A Constituição Federal de 1988 é a fonte primária de onde provém todo conteúdo normativo e orientador do ordenamento jurídico brasileiro, de maneira que todo sistema infraconstitucional deve estar com ela alinhado. Assim, o ordenamento jurídico, ou seja, o sistema de normas ou regras jurídicas que traça aos homens determinadas formas de comportamento, conferindo-lhes possibilidades de agir (REALE, 2000), é todo oriundo da fonte primária maior, a Carta Constitucional de 1988.

No Brasil, a Constituição possui um modelo formal e rígido, que denota sua força supralegal, com normas hierarquicamente organizadas, sendo ela fonte para as demais leis. De acordo com José Emílio Medauar Ommati:

Constituição rígida é uma Constituição que exige um procedimento mais rigoroso para sua alteração. E por exigir esse procedimento mais rigoroso, a Constituição se situa no ápice do ordenamento jurídico, gozando da condição de norma fundamentadora de todas as demais normas do ordenamento. Apresenta assim, uma supralegalidade constitucional. (OMMATI, 2016, p. 71)

Nessa esteira, o ordenamento deve ser compreendido como um todo formado por normas de Direito que são coerentes e se completam entre si, a partir da Constituição, constituindo um sistema de normas prescritivas. Em relação a esse aspecto, tem-se que a norma hipotética fundamental é o fundamento de legitimidade de todas as normas do sistema (KELSEN, 2003), de maneira que as normas de um dado ordenamento devem seguir a estrutura e o conteúdo dessa norma fundamental, que é a Constituição.

Ainda de acordo com José Emílio Medauar Ommati, a Constituição, por ser a Constituição texto normativo, formal, democrático e supralegal, não é apenas legal; possui também caráter superior às demais normas do ordenamento jurídico, caracterizado pelo autor como supralegalidade:

Essa Constituição apresentaria todas essas características em decorrência da função que passaria a desempenhar: a criação, conformação e regulação das relações políticas, bem como a limitação aos poderes estatais. Além disso, seria um instrumento de universalização dos então privilégios que, nessa nova linguagem, seriam chamados de direitos. Por fim, e não menos importante, a Constituição formal e rígida serviu para positivizar o direito natural em direitos constitucionais na linguagem de direitos fundamentais. (OMMATI, 2016, p. 30-31)

Assim, a Constituição ocupa nível supremo na ordem jurídica, acima da qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva, eis que nela se enumeram os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal. É um conjunto de normas

supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz (CARRAZZA, 2015).

No Direito Tributário, a Constituição abriga normas de competência, conferindo, igualmente, aos entes federados, o poder de tributar, bem como dispendo sobre as limitações a esse poder, ou seja, estabelecendo um limite constitucional ao poder do Estado de invadir o patrimônio do cidadão/contribuinte.

Conforme lições de Luciano Amaro:

É ainda na Constituição que se disciplina o modo de expressão de direito tributário, ou seja, a regulamentação do processo produtivo de normas jurídico-tributárias (Leis complementares, leis ordinárias, etc.) e o espaço de atuação de cada uma (ou seja, quais as tarefas competem a cada tipo normativo). (AMARO, 2014, p. 190)

As limitações constitucionais ao poder de tributar se mostram como barreira ou, como o próprio nome diz, limites, que são conferidos pela Constituição ao Estado quando do exercício de sua competência tributária. Isso quer dizer que o Estado deve observar os princípios constitucionais que visam dar ao cidadão/contribuinte garantias contra a invasão do Estado em seu patrimônio, renda e consumo.

Em termos de sanções aplicáveis quando do descumprimento de normas tributárias, o Estado também deve observar os limites, que se mostram como garantias do cidadão para frear a sanha arrecadatória e punitiva estatal. Se há prática de ilícito tributário, a sanção deve ser aplicada com observância à lei, com observância irrestrita ao ordenamento jurídico constitucional.

Em relação a esse aspecto, Helenilson Cunha Pontes assevera que:

[...] a imposição das medidas de sanção em desfavor de um sujeito que infringe a ordem normativa consiste numa limitação a direitos de sua titularidade protegidos *prima facie* pelo mesmo conjunto normativo, por isso, deveras cogente que tal restrição se faça de modo compatível com as finalidades buscadas com sua imposição, bem como, com a proteção dispensada àqueles mesmos direitos individuais. (PONTES, 2000, p. 137)

Porém, antes de adentrar na seara das sanções, destaca-se o papel dos princípios. Até ganharem a atual concepção normativa, eles passaram por períodos de evolução, superando a ‘velha hermenêutica’, em que os princípios jurídicos eram carentes de normatividade, ganhando, tempos depois, certa normatividade, quando lhes foi conferido o caráter de ‘normas programáticas’, ou seja, meras diretrizes que orientavam o intérprete, sem qualquer vinculação (BONAVIDES, 2015).

Conforme lições de Paulo Bonavides:

A inserção constitucional dos princípios ultrapassa, de último, a fase hermenêutica das chamadas normas programáticas. Elas operam nos textos constitucionais da segunda metade deste século uma revolução de juridicidade sem precedentes nos anais do constitucionalismo. De princípios gerais se transformam, já, em princípios constitucionais. (BONAVIDES, 2015, p. 259)

Assim, buscando superar o caráter programático e orientador/supletivo dos princípios, a doutrina tem reconhecido o caráter normativo dos princípios, não mais como orientadores de um sistema, mas sim como verdadeiras normas, com força cogente.

Dessa feita, a Constituição Federal concebe uma aglomeração de normas e princípios que norteiam sua interpretação, bem como da legislação infraconstitucional, de maneira que esta se mantenha coerente com os ditames daquela. Ela começa a ser vista como um sistema aberto de regras e princípios, permeável de valores jurídicos suprapositivos, no qual os ideais de concretização de direitos fundamentais e justiça lideram o centro das discussões, sendo que tal mudança de pensamento restou motivada e construída pela conjugação das concepções de Ronald Dworkin e Robert Alexy, que cunharam a teoria jurídica, constituindo o conhecimento convencional na matéria (BARROSO; BARCELLOS, 2003, p. 330).

Resta imperioso destacar alguns pontos centrais do presente capítulo. No primeiro momento, se tratará da diferenciação entre regras e princípios, sendo que, a partir dessa distinção, se abordarão os princípios constitucionais utilizados pelo STF como limites às sanções pecuniárias consideradas exorbitantes.

Por fim, se analisará o postulado da proporcionalidade, apresentando seu tratamento doutrinário e divergências terminológicas, para investigar sua aplicação como metanorma a ser o diferencial no reconhecimento da abusividade das sanções pecuniárias.

4.1 Regras e princípios

A fim de analisar as limitações constitucionais às normas tributárias que estabelecem sanções, nesta seção se tratará da conceituação de regras, princípios e postulados normativos. O objetivo é determinar quais princípios são considerados como limite às sanções pecuniárias abusivas, analisando os princípios da legalidade, capacidade contributiva, isonomia e vedação ao confisco, bem como a garantia do direito de propriedade.

Assim, analisar-se-á nas próximas seções a forma de utilização desses princípios e garantias constitucionais pelo STF e o entendimento doutrinário quando do enfrentamento do efeito confiscatório das sanções pecuniárias consideradas abusivas.

4.1.1 Regras e princípios

Pela teoria clássica do Direito, as regras e os princípios são vistos como espécies distintas de norma. As regras são editadas para aplicação a determinada situação jurídica, ao passo que os princípios, genéricos, comportam uma infinidade de aplicações.

Conforme lições de Paulo Bonavides, a juridicidade dos princípios passa por três fases distintas: a jusnaturalista, a positivista e a pós-positivista, sendo:

A primeira – a mais antiga e tradicional – é a fase jusnaturalista; aqui, os princípios habitam ainda a esfera por inteiro abstrata e sua normatividade, basicamente nula e duvidosa, contrasta com o reconhecimento de sua dimensão ético-valorativa de ideia que inspira os postulados de justiça. (BONAVIDES, 2015, p. 264)

A corrente jusnaturalista concebe os princípios gerais do Direito como axiomas jurídicos ou normas estabelecidas pela razão, normas universais, em definitivo um conjunto de verdades objetivas derivadas da lei divina e humana (FLÓRES-VALDÉS *apud* BONAVIDES, 2015, p. 266).

A dogmática dos princípios dominou por um longo período até o advento da Escola Histórica do Direito, que, posteriormente, cedeu lugar a um Positivismo tão forte, dominante e imperial que, mesmo no século XX, os cultores solitários e esparsos da doutrina do direito natural nas universidades e no meio forense pareciam se envergonhar do arcaísmo de professarem uma variante da velha escola metafísica jurídica.

Na segunda fase, Positivismo ou Juspositivismo, há o ingresso dos princípios nos códigos como fontes normativas subsidiárias, ou seja, ocorre a teorização dos princípios. Com seu caráter secundário, eles servem às codificações apenas como ‘válvulas de segurança’, garantindo o império absoluto da lei (CAÑAS *apud* BONAVIDES, 2015, p. 267).

Flóres-Valdés, citado por Paulo Bonavides, afirma que:

[...] os princípios gerais equivalem aos princípios que informam o Direito positivo e lhes servem de fundamento.

[...] se induzem por via de abstração ou de sucessivas generalizações do próprio direito positivo, de suas regras particulares. (...) os princípios, com efeito – prossegue – já estão dentro do Direito Positivo e, por ser este um sistema coerente, podem ser inferidos do mesmo. Seu valor lhes vem – conclui – não de serem ditados pela razão ou por constituírem um Direito Natural ou ideal, senão por derivarem das próprias leis. (FLÓRES-VALDÉS *apud* BONAVIDES, 2015, p. 268)

Assim o Juspositivismo, fazendo dos princípios constitucionais normas programáticas de caráter supralegal, indica sua ausência de normatividade e de insignificância para o Direito (BONAVIDES, 2015).

Na terceira fase, do pós-Positivismo, correspondente às últimas décadas do século XX e grandes momentos constituintes, a promulgação de Constituições acentua a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta o edifício dos novos sistemas constitucionais (BONAVIDES, 2015).

Nessa nova fase, a força normativa dos princípios ganha singular destaque na doutrina, e o Positivismo sofre diversas análises críticas, provenientes de uma reação intelectual que visou contribuir para a normatividade dos princípios.

Assim, para que se possa compreender e perceber o alcance, a definição e a relevância das normas jurídicas em geral e dos princípios, a partir da concepção pós-positivista, é essencial distinguir norma jurídica do texto normativo (GABRICH, 2007).

Isso porque as normas são construídas e, por vezes, reconstruídas, atualizadas através da interpretação, de acordo com as dinâmicas sociais, de maneira que a Constituição, como conjunto de regras e princípios, deve ser concretizada por meio de um processo que vai do texto da norma – seu enunciado – para uma norma concreta – norma jurídica –, conforme ensina José Joaquim Gomes Canotilho, a partir de Friedrich Müller:

Concretizar a constituição traduz-se, fundamentalmente, no *processo de densificação* de regras e princípios constitucionais. A concretização das normas constitucionais implica um processo que vai do *texto da norma* (do seu enunciado) para uma norma concreta – *norma jurídica* – que, por sua vez, será apenas um resultado intermédio, pois só com a descoberta da ‘norma de decisão’ para a solução dos casos jurídico-constitucionais teremos o resultado final da concretização. Esta ‘concretização normativa’ é, pois, um trabalho técnico-jurídico; é, no fundo, ‘o lado técnico’ do ‘procedimento’ estruturante da normatividade. A concretização, como se vê, não é igual à interpretação do texto da norma; é sim, a ‘*construção de uma norma jurídica*’. (CANOTILHO, 2000, p. 1165)

Assim, conforme Humberto Ávila, para se distinguir regras de princípios, é preciso compreender o significado das normas, eis que estas “não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos” (ÁVILA, 2012, p. 33). Nesse sentido, compartilha-se do entendimento de que não existe correspondência entre norma e dispositivo, ou de que, sempre que houver um dispositivo, haverá uma norma ou vice-versa.

Há normas que não contêm dispositivos correspondentes, como no caso da segurança jurídica, bem como há dispositivos sem normas relacionadas, a exemplo da previsão constitucional *sob a proteção de Deus*, para a qual não é possível construir uma norma (ÁVILA, 2012, p. 33).

Ainda poderão existir apenas dispositivos dos quais se construirão normas, como no caso do enunciado que prevê exigência de lei para a instituição de tributos, a partir do qual se

poderá chegar ao princípio da legalidade e tipicidade, ou mesmo a declaração de inconstitucionalidade, que o STF dará sem mexer no texto, excluindo interpretações que não são compatíveis com o texto constitucional, ou seja, mantém-se o texto e exclui-se a interpretação. Isso quer dizer que onde houver um obrigatoriamente não deverá haver outro (ÁVILA, 2012).

Assim, diversas são as concepções adotadas pela ciência do Direito no que se refere à conceituação metodológica sobre a natureza e identificação das normas jurídicas e suas espécies e formas de interpretação, que também dependerá da realidade na qual estão inseridos os fatos submetidos à regulação normativa.

No que diz respeito à interpretação das espécies normativas, há duas correntes: uma com aceção de norma constituída de regras e princípios e outra que lhes dá conotação de postulados normativos. Entretanto, conforme já salientado, não se busca uma discussão quanto à força normativa dos princípios, mas sim quanto à interpretação e aplicação deles na ciência do Direito.

Celso Antônio Bandeira de Mello discorre sobre o conceito de princípio como espécie de norma:

[...] é mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 817-818)

Aqui tem-se a ideia inicial de princípio como mandamento nuclear de um sistema, proposição básica e fundamental para todas as estruturas posteriores, sendo que seu conceito genérico por vezes se liga ao sistema de estruturação de ideias, pensamentos, normas, pensamentos-chave ou de baliza normativa, da qual todas as demais ideias, pensamentos ou normas derivam ou a ela se subordinam (ESPÍNDOLA, 1999, p. 98).

Essa dicotomia estrutural normativa ganha grande contribuição a partir dos ensaios doutrinários de Ronald Dworkin e Robert Alexy, referentes à posição do intérprete do Direito em relação às espécies normativas, quais sejam, os princípios e as regras.

Sobre o pós-Positivismo, Paulo Bonavides explicita que:

É na idade do pós-positivismo que tanto a doutrina do Direito Natural como a do velho positivismo ortodoxo vêm abaixo, sofrendo golpes profundos e crítica lacerante, provenientes de uma reação intelectual impecável, capitaneada sobretudo por Dworkin, jurista de Harvard. Sua obra tem valiosamente contribuído para traçar e caracterizar o ângulo novo de normatividade definitiva reconhecida aos princípios. (BONAVIDES, 2015, p. 270)

José Emílio Medauar Ommati, citando Ronald Dworkin e discorrendo sobre a compreensão de sua obra, afirma que este autor propõe ver o Direito a partir de uma perspectiva mais rica e mais complexa, ou seja, “como um conjunto coerente de princípios que visam garantir o igual respeito e consideração por todos” (OMMATI, 2012, p. 128).

Segundo ele, Dworkin se encontra na corrente doutrinária que compreende o Direito e a Constituição como um sistema deontológico de normas, sendo os princípios normas, comandos deontológicos, “passíveis de adequação para a solução de conflitos” (OMMATI, 2003, p. 41). A partir da ideia original de Dworkin, o autor alemão Robert Alexy, em sua *Teoria dos Direitos Fundamentais*, “deu novos contornos analíticos à questão, compreendendo o Direito e a Constituição como ordem concreta de valores, sendo princípios comandos de otimização” (OMMATI, 2003, p.41-42).

Nesse desiderato, pode-se afirmar que “os princípios contêm, geralmente, uma carga valorativa mais intensa, um fundamento ético, uma decisão política relevante, e indicam uma determinada direção a seguir” (BARROSO; BARCELLOS, 2003, p. 36).

Para Robert Alexy, na teoria dos direitos fundamentais, a distinção entre regras e princípios é a mais importante:

Essa distinção é a base da teoria da fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais e uma chave para a solução de problemas centrais da dogmática dos direitos fundamentais. Sem ela não pode haver nem uma teoria adequada sobre as restrições a direitos fundamentais, nem uma teoria satisfatória sobre colisões, nem uma teoria suficiente sobre o papel dos direitos fundamentais no sistema jurídico. Essa distinção constitui um elemento fundamental não somente da dogmática dos direitos fundamentais perante terceiros e a repartição de competências entre o tribunal constitucional e parlamento podem ser bem mais esclarecidos. A distinção entre regras e princípios constitui, além disso, a estrutura de uma teoria normativo-material dos direitos fundamentais e, com isso, um ponto de partida para a resposta à pergunta acerca da possibilidade e dos limites da racionalidade no âmbito dos direitos fundamentais. (ALEXY, 2008, p. 85)

Ainda de acordo com o autor, o ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que estes são normas que ordenam a realização de algo na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes, daí que:

Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. [...]

Já as *regras* são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige, nem mais nem menos. Regras, contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma

distinção qualitativa e não uma distinção de grau. Toda norma é uma regra e um princípio. (ALEXY, 2008, p. 90-91)

Segundo Humberto Ávila, Robert Alexy, partindo das considerações de Ronald Dworkin, precisou o conceito de princípios, ao afirmar que eles consistem em uma espécie de norma jurídica, por meio da qual são estabelecidos deveres de otimização aplicáveis em vários graus, segundo as possibilidades normativas fáticas, e continua:

Os princípios, portanto, possuem apenas uma dimensão de peso e não determinam consequências normativas de forma direta, ao contrário das regras. É só a aplicação dos princípios diante dos casos concretos que os concretiza mediante regras de colisão. Por isso a aplicação de um princípio deve ser vista sempre como uma cláusula de reserva, assim definida: ‘se no caso concreto um outro princípio não obtiver mais peso’. É dizer o mesmo: a ponderação dos princípios conflitantes é resolvida mediante a criação de regras de prevalência, o que faz com que os princípios, desse modo, sejam aplicados também no modo do tudo ou nada. Essa espécie de tensão e a forma de ser resolvida é o que distingue os princípios das regras: enquanto no conflito entre as regras é preciso verificar se a regra está dentro ou fora de determinada ordem jurídica (problema do dentro ou fora), o conflito entre princípios já se situa no interior desta mesma ordem (teorema da colisão). (ÁVILA, 2012, p. 40-41)

A partir dessa conclusão, o autor diz sobre a definição de princípios como deveres de otimização, aplicáveis em vários graus segundo possibilidades normativas e fáticas, demonstrando, posteriormente, que com as regras acontece o contrário. Possibilidades:

[...] **normativas**, porque a aplicação dos princípios depende dos princípios e regras e a eles contrapõem; **fáticas**, porque o conteúdo dos princípios como normas de conduta só pode ser determinado quando diante dos fatos. **Com as regras acontece algo diverso**. ‘De outro lado regras são normas, que podem ou não podem ser realizadas. Quando uma regra vale, então é determinado fazer exatamente o que ela exige, nada mais nada menos.’ As regras jurídicas, como o afirmado, são normas cujas premissas são, ou não, diretamente preenchidas, e no caso de colisão será a contradição solucionada seja pela introdução de uma exceção à regra, de modo a excluir o conflito, seja pela decretação de invalidade de uma das regras envolvidas. (ÁVILA, 2012, p. 40-41, sem grifos no original)

Assim, a distinção entre regras e princípios não pode estar baseada no modo do tudo ou nada:

Princípios contêm, normalmente, uma maior carga valorativa, um fundamento ético, uma decisão política relevante, e indicam uma determinada direção a seguir. Ocorre que, em uma ordem pluralista, existem outros princípios que abrigam decisões, valores ou fundamentos diversos, por vezes contrapostos. A colisão de princípios, portanto, não só é possível, como faz parte da lógica do sistema, que é dialético. Por isso a sua incidência não pode ser posta em termos de *tudo ou nada*, de validade ou invalidade. Deve-se reconhecer aos princípios uma dimensão de peso ou importância. À vista dos elementos do caso concreto, o intérprete deverá fazer escolhas fundamentadas, quando se defronte com antagonismos inevitáveis, como os que existem entre a liberdade de expressão e o direito de privacidade, a livre iniciativa e a intervenção estatais, o direito de propriedade e a sua função social. (BARROSO; BARCELLOS, 2003, p. 36-37)

A partir dos apontamentos de Luís Roberto Barroso e Ana Paula Barcellos (2003), verifica-se uma dimensão de peso nos princípios, de invalidez ou invalidade, cabendo àquele que fizer a interpretação ponderar os ‘antagonismos inevitáveis’ com os quais se deparar.

Humberto Ávila explica que a distinção entre regras e princípios, segundo Robert Alexy, não pode ser baseada no modo do tudo ou nada, proposto por Ronald Dworkin, mas deve se resumir a dois fatores:

[...] *diferença quanto à colisão*, na medida em que os princípios colidentes apenas têm sua realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidez de uma delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia; *diferença quanto à obrigação que instituem*, já que as regras instituem obrigações absolutas, não superadas por regras contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações *prima facie*, na medida em que podem ser superadas ou derogadas em função dos outros princípios colidentes. (ÁVILA, 2012, p. 41-42)

Assim, para o autor, questão fundamental é a força normativa dos princípios da teoria do Direito, por dizer respeito a saber se eles podem ser entendidos como normas “carecedoras de ponderação”, por se submeterem ao sopesamento no caso concreto, podendo ser ultrapassados por princípios colidentes. Humberto Ávila (2012, p. 130) afirma que “os princípios possuem força normativa *prima facie*, no sentido de irradiarem uma força provisória, dissipável em razão de princípios contrários”, embora sustente que tal elemento não é *definitório* nos princípios, querendo dizer que não está presente em todos os tipos de princípios.

Corroborando o entendimento do autor, observa-se que os princípios, mesmo com força normativa *prima facie*, em determinadas situações serão dela carecedores e outros, aplicáveis a certos casos, ultrapassam o princípio colidente; concluindo-se, daí, que o caráter *prima facie* não é capaz, sozinho, de definir os princípios.

O autor assim se contrapõe, em um primeiro aspecto, às doutrinas dominantes – capitaneadas por Robert Alexy e Ronald Dworkin –, eis que elas diferenciam os princípios tendo por base o modo de aplicação e o modo de colisão:

[...] enquanto as regras seriam aplicadas mediante ‘subsunção’, os princípios seriam aplicados mediante ‘ponderação’. A ponderação pode ter um sentido amplo, de sopesamento de razões, internas e externas, presentes na interpretação de qualquer tipo de norma, quer regra, quer princípio. Esse é o conceito adotado neste trabalho. E por ter sentido restrito, de operação de balanceamento entre os princípios, por qual se atribui uma dimensão de peso maior a um deles diante do caso concreto. Esse é o conceito empregado, direta ou indiretamente, pelas teorias acima.

O critério de distinção entre regras e princípios, baseado no conceito restrito de ponderação, conduz a um outro critério – ‘o modo de colisão’: quando duas regras entram em colisão, ou se abre uma colisão e afasta o conflito, ou uma das duas

regras deve ser declarada inválida, ao passo que quando dois princípios entram em conflito, ambos mantêm a sua validade, estabelecendo-se, porém, uma espécie de hierarquia móvel e concreta entre eles.

A conjugação desses dois critérios de distinção entre regras e princípios conduz à qualificação dos princípios como ‘normas carecedoras de ponderação’. Em outras palavras, o que caracterizaria os princípios, em contraposição as regras, segundo essas teorias, seria o modo como eles seriam aplicados – ‘mediante ponderação’. E a ponderação, no sentido restrito adotado, é o balanceamento concreto entre princípios por meio do qual eles vão ser realizados em vários graus, inclusive no grau zero, equivalente à sobreposição total de um princípio sobre outro, diante de determinada situação particular. Desse modo, a ponderação conduz à restrição, em maior ou menor medida, de um princípio em razão de outro, podendo levar, inclusive, ao afastamento total de um princípio em razão de outro. A capacidade de ponderação implica, pois, a capacidade de restrição e de afastamento de um princípio em razão do outro. Assim ser uma norma-princípio é ser uma norma que se caracteriza pela restringibilidade e pela afastabilidade. Mais, ser uma norma-princípio é ser uma norma que se caracteriza pela *carência de confronto horizontal* com outras normas princípio. (ÁVILA, 2012, p. 131)

Nesse aspecto, Humberto Ávila entende que se deve investigar se a ponderação é um *elemento essencial* – definitório – dos princípios, de maneira a expressar sua ‘defectibilidade’ no sentido de ‘afastabilidade’. A aceitação de tal característica seria o mesmo que considerar os “princípios como derrotáveis, vencíveis ou mesmo afastáveis em razão de outra norma. Todos esses adjetivos sintetizariam na expressão ‘relativismo axiológico’” (ÁVILA, 2012, p. 131-132).

Destaca-se que alguns princípios têm sido relativizados em detrimento de outros, como no caso do Direito Tributário, em que a capacidade contributiva e a legalidade cedem espaço para os intitulados princípios da eficiência e do interesse público, o mesmo ocorrendo em outras áreas dessa ciência (ÁVILA, 2012).

Nesse sentido, na busca por efetividade na tributação há uma relativização de certos princípios, aqui capacidade contributiva e legalidade, em prol do interesse público, fazendo ressoar, assim, que não existem princípios absolutos e que alguns deles serão relativizados em conformidade com o caso concreto.

Outro ponto de destaque indicado por Humberto Ávila vai além da possibilidade de relativização dos princípios; segundo ele, o que se deve saber é se “os princípios é que são relativizados ou apenas a sua aplicação ou seus elementos de aplicação” (ÁVILA, 2012, p. 132). Dessa maneira, o autor citado sustenta que nem a *defectibilidade* nem a *afastabilidade* são elementos definitórios dos princípios, mas apenas contingentes.

Nessa questão, verifica-se que a relativização não se refere aos princípios, mas sim aos critérios de aplicação, sendo que os elementos ou mesmo o modo de aplicação dos princípios é que serão relativizados, para se alcançar os fins ideais almejados no caso concreto.

Diante de tais questões e examinando a relação existente entre os princípios, percebe-se que eles não são aplicados da mesma maneira, sendo que a ponderação implica a concorrência horizontal entre princípios, porém os princípios não mantêm essa relação equivalente; para confirmar, basta verificar a diversidade de princípios existentes (ÁVILA, 2012).

Nesse sentido, deve-se atentar para as seguintes questões, segundo Humberto Ávila:

[...] nem todos os princípios exercem a mesma função: há princípios que prescrevem o *âmbito e o modo* da atuação estatal, como os princípios republicano, federativo, democrático, do Estado de Direito e há princípios que conformam conteúdo e os fins da atuação estatal, como os princípios do Estado Social, da liberdade e da propriedade. Se os princípios dizem respeito a diferentes aspectos da atuação estatal, a relação entre eles não é de concorrência, mas de complementação. (ÁVILA, 2012, p. 133)

Daí por que o autor afirmar a existência não de conflito, mas sim de complementação entre os princípios, que se entrelaçam em uma relação de sustentação, apoio, suporte uns aos outros, de acordo com a função que exercem dentro do ordenamento.

Embora não se encontrem no mesmo nível, alguns princípios se igualam devido a serem objeto de aplicação, mas também há aqueles que se diferenciam devido à relação de subordinação, como acontece com os sobreprincípios da separação de poderes, legalidade e irretroatividade. Assim, se o princípio é norma de concretização de outra, ter-se-á uma relação de subordinação, daí sobreprincípios (ÁVILA, 2012).

Ainda, haverá de se verificar que alguns princípios, reafirmando o acima explicitado, terão vínculo de conformidade, e sua eficácia não será a mesma entre aqueles que assumem diferentes funções. Na função interpretativa, um se vale do outro para fins de ampliar a interpretação; na integrativa, suprem lacuna legal, como, por exemplo, a capacidade contributiva e a legalidade, objetivando a aplicação do princípio da eficácia na administração fiscal; e, na bloqueadora, afastam-se os princípios conflitantes, mediante o sopesamento de argumentos para sua aplicação (ÁVILA, 2012, p. 133).

Diante de tais considerações, pode-se afirmar, com fundamento em Humberto Ávila, que os princípios não entram em colisão horizontal, bem como não se submetem a uma ponderação que leve a sua restrição ou afastamento, podendo-se concluir que eles apontam em diversas direções, conflitantes ou não (ÁVILA, 2012).

Há ainda os princípios estruturantes²³, que normatizam todo o sistema e não possuem eficácia provisória, mas sim permanente. Estes tampouco têm sua eficácia graduável,

²³ Humberto Ávila dá como exemplos os princípios federativo e da separação de poderes (ÁVILA, 2012, p. 134).

afastável, mas sim linear, persistente, e deverão sempre ser observados, não podendo ser afastados por entendimentos contrários, valendo dizer que:

Tal constatação decorre do fato de que os princípios de algum modo *instrumentais* de atuação estatal, não sendo adequado referir-se a eles com a expressão ‘dimensão de peso’. Como eles prescrevem uma estrutura que organiza e ordena determinados elementos ou conforma determinados modos de atuação e de manifestação, a sua observância não é propriamente gradual, nem podem as suas exigências ser simplesmente afastadas por razões contrárias. (ÁVILA, 2012, p. 132)

Assim, os princípios que são conhecidos como estruturantes do sistema não podem ser concebidos a partir de sua dimensão de peso nem podem ser afastados diante do sopesamento, mas sim devem ser reconhecidos por sua eficácia permanente e persistente, eis que podem apontar em direções diferentes sem serem conflitantes.

A força normativa dos princípios estruturantes pode ser melhor concebida como “condição estruturante, no sentido de orientar necessariamente a organização e a atuação estatal, sem que possa ser afastado no caso concreto” (NOZICK *apud* ÁVILA, 2012, p. 135).

Por outro lado, a força normativa dos demais princípios “pode ser melhor qualificada como eficácia ‘pro tanto’, no sentido de funcionar como um parâmetro de aplicação normativa que deve ser necessariamente considerado ou servir de contraponto permanente” (KAGAN *apud* ÁVILA, 2012, p. 135).

Sendo a ponderação apenas um critério, elemento não essencial, mas sim contingente, e havendo princípios que estão abertos e outros fechados a essa ponderação, Humberto Ávila os define como:

[...] normas que atribuem fundamento a outras normas, por indicarem fins a serem promovidos, no entanto, preverem o meio para sua realização. Eles apresentam, em razão disso, alto grau de indeterminação, não no sentido de mera vagueza, presente em qualquer norma, mas no sentido de não enumerarem exaustivamente os fatos em presença dos quais produzem a consequência jurídica ou de demandarem a concretização por outra norma, de modos diversos e alternativos. Desse modo, a defectibilidade é apenas um elemento contingente dos princípios, como sustenta Guastini. O seu elemento essencial é a indeterminação estrutural: princípios são prescrições finalísticas com elevado grau de generalidade material, sem consequências específicas previamente estruturadas. (ÁVILA, 2012, p. 137)

Na redefinição dos princípios como normas que prescrevem fins e que servem de elementos para a concretização da norma, exclui-se a possibilidade de restrição ou afastamento, nos dizeres do citado autor. Para ele:

[...] o que distingue os princípios não é sua defectibilidade, mas sua indeterminação estrutural: eles não enumeram exaustivamente os fatos em presença dos quais produzem a consequência jurídica e demandam a concretização por outra norma, de modo diverso e alternativo. As capacidades de ponderação e, por consequência, de restrição e de afastamento não são elementos essenciais dos princípios jurídicos.

Princípios não são necessariamente razões ou simples argumentos afastáveis, mas também estruturas e condições inafastáveis.

É por todas estas razões que este trabalho muda o foco da distinção, que deixa de ser conflito e passa a ser a *justificação*. Em vez do modo de aplicação e do conflito, os critérios de diferenciação entre as espécies normativas passam a ser os seguintes: *natureza da descrição normativa* (as regras descrevem condutas não permitidas, obrigatórias ou permitidas, e os princípios estados ideias a serem promovidos ou conservados); *natureza da justificação* (as regras exigem um exame de correspondência conceitual, centrado na sua finalidade subjacente, entre a descrição normativa e os atos praticados ou fatos ocorridos e os princípios exigem uma avaliação da correlação positiva entre os efeitos da conduta adotada e o estado de coisas que deve ser promovido); *natureza da contribuição*: para a decisão (as regras têm pretensão de decidibilidade, pois visam a dar uma solução provisória para um problema conhecido, e os princípios pretensão de complementariedade, pois servem de razões a serem conjugadas com outras para solução de um problema). Reitera-se: o ponto central da distinção entre as espécies normativas deixa de ser o conflito e a força normativa nele exteriorizada e passa a ser a justificação e os elementos a serem considerados. (ÁVILA, 2012, p. 138-139)

Nesse aspecto, os princípios podem ser relativizados por outros contrários e, muito embora eles e as regras careçam de sopesamento de razões para aplicação, “não se submetem ao mesmo processo discursivo, argumentativo e justificativo para sua aplicação” (ÁVILA, 2012, p. 138). Tais considerações não significam que certos princípios possam ser desprezados pelo legislador ou mesmo pelo aplicador, pois a Constituição Federal dispõe de regras e princípios que privilegiam um estado de coisas e que devem ser usados para sua promoção (ÁVILA, 2012, p. 141).

Gabriela Mansur Soares e Mariano Henrique Maurício de Campos mencionam que, para Humberto Ávila, os princípios:

[...] estabelecem um fim a ser atingido (ou seja, que estabelece uma orientação prática a ser alcançada) para ele, esse fim a ser atingido representa uma função diretiva para determinação de uma conduta, e essa instituição dos fins é condição para se estabelecer os meios que os alcancem, assim define meios como “condições (objetos, situações) que causem a promoção gradual do conteúdo do fim”. Dessa forma apropriando-se de um conteúdo utilitarista, próprio da filosofia da consciência, ele estabelece correlação entre meios e fins. (SOARES; CAMPOS, 2009, p. 150)

O que Humberto Ávila visa é dar uma orientação, um caminho prático a ser percorrido para se atingir o fim almejado. No caso, se se busca a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias como limite à exorbitância praticada pelo Fisco, o meio deve ser a estrutura para se alcançar a norma em si.

Isso porque as normas, sejam regras ou princípios, estatuem prescrições gerais e, como tais, devem ser interpretadas, não podendo o aplicador relativizar esse aspecto *constritor e heterolimitador* (ÁVILA, 2012, p. 141), que deve, de forma substancial, ser utilizado para promover o fim almejado.

Diante de tais reflexões, Humberto Ávila propõe um novo olhar sobre o sistema de normas – princípios e regras. Há, contudo, que se argumentar que o objeto de estudo no presente trabalho não é a estabelecer a diferença entre regras e princípios, mas sim analisar o postulado da proporcionalidade sob a ótica da teoria dos princípios de Humberto Ávila, postulado que, como metanorma, servirá de fundamento para a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias.

4.2 Princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade, marca singular dos países que adotam o Estado de Direito, impõe a todos a observância e império da lei, nada cabendo em patamar acima desta.

A Constituição Federal de 1988 dispõe em seu artigo 5º, inciso II, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; impõe, assim, aos cidadãos que todos os deveres, obrigações, vedações deverão ter como nascedouro a lei. Ao mesmo tempo que determina limites e obrigações diversas, a lei protege do poder do Estado o cidadão, criando um plexo normativo que garante a ele o livre exercício de suas atividades profissionais, pessoais e para convivência em coletividade.

Tal princípio é corolário do Estado Democrático de Direito, eis que a lei é a expressão singular da soberania popular, representando a vontade do povo. O Poder Legislativo, que detém parcela do poder estatal – a produção do direito novo –, representa a vontade popular, considerando que seus membros foram eleitos para representar essa vontade.

Assim, o artigo 5º, inciso II, da CF/88, representa a legalidade que marca o Estado de Direito e abarca o próprio conceito de liberdade, nos dizeres de Roque Antônio Carrazza:

Neste dispositivo, contido no rol dos direitos individuais, encontra-se formulado o conceito de liberdade, de forma a mais ampla possível. Esta liberdade consiste, de um modo geral, no fato de a atividade dos indivíduos não poder encontrar outro óbice além do contido na lei. É a doutrina que já estava engastada na ‘Declaração de Direitos de 1979’: ‘A liberdade consiste no poder de fazer tudo que não ofende outrem; assim o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites além daqueles que assegurem aos outros membros da sociedade o gozo destes mesmos direitos. Estes limites não podem ser estabelecidos senão pela lei’. (art. 6º.) (CARRAZZA, 2015, p. 258)

Nesse sentido, a lei traça os limites à liberdade individual para manter a coesão social. Tais restrições só podem ser estabelecidas por lei, que deverá ser geral e abstrata de maneira a atingir a todos, elaborada em conformidade com o devido processo legislativo por aqueles que foram eleitos pelo povo, conforme determinado pela Constituição de 1988 (CARRAZZA, 2015, p. 258).

No mesmo sentido, a Constituição Federal de 1988 também impõe de forma explícita para a Administração Pública, em seu artigo 37, *caput*²⁴, a obediência, entre outros, ao princípio da legalidade, cabendo a ela agir somente quando a lei autorizar que faça, quando a lei dispuser, explicitamente, sobre seu modo de agir. Para Marçal Justen Filho (2016, p. 76), “no tocante à atividade administrativa, reconhece-se que tudo aquilo que não for autorizado por lei é juridicamente proibido”.

No campo dos tributos, a legalidade marca toda relação existente entre o Fisco e o contribuinte, não havendo que falar de relações fora desse liame. Só existirá obrigação tributária se a lei dispuser, com observância da anterioridade, a hipótese de incidência tributária que imporá ao sujeito passivo os laços com o Fisco.

Isso quer dizer que, se a legalidade geral impõe limites à liberdade do cidadão ou lhe confere a própria liberdade de agir dentro dos limites traçados na lei, a legalidade tributária determina duas situações: primeira, só existe o poder de tributar com prévia definição legal da hipótese de incidência; segunda, as limitações ao poder de tributar implicam verdadeiras garantias ao contribuinte, eis que a administração fiscal só poderá agir dentro dos limites estabelecidos na lei para sancionar o cidadão.

Nesse caminho, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso I, dispõe que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988). Nesse artigo se encontra a legalidade tributária – *nullum tributum sine lege* –, eis que não haverá tributação sem lei anterior que a preveja, ou seja, corolário de todo sistema de tributação no Brasil.

As limitações ao poder de tributar, entre elas os princípios constitucionais, representam as garantias fundamentais do contribuinte em face do poder de tributar do Estado. Implicam restrições ao poder do ente federado, tanto na elaboração de suas leis tributárias impositoras de obrigações tributárias, quando no momento da aplicação das sanções tributárias.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 173) leciona que “o princípio da legalidade tributária significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras”.

²⁴ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]” (BRASIL, 1988)

Dessa forma, a legalidade não significa apenas autorização para cobrança de tributos, mas sim a definição de todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a hipótese normativa prevista na lei (AMARO, 2014).

Segundo Paulo de Barros Carvalho, dentro de um sistema de normas tributárias, existem instrumentos primários e secundários que prescrevem as hipóteses normativas de incidência tributária. Entre os primários, o primeiro é a Constituição, que se sobrepõe a todos os demais, quais sejam, lei complementar, lei ordinária (máxima em matéria tributária, embora a lei complementar exerça significativo papel nessa seara), lei delegada, medidas provisórias. Já os instrumentos secundários são todos os que se encontram subordinados à lei, como o decreto regulamentar, instruções ministeriais, circulares, portarias, entre outros (CARVALHO, 2012).

Conforme previsão no artigo 97 do CTN, somente a lei poderá estabelecer a instituição ou extinção de tributos; bem como sua majoração ou redução; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo; a fixação de alíquota do tributo e de sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades²⁵.

No que tange às obrigações acessórias e à divergência doutrinária sobre a estrita legalidade referente à imposição destas pelo Fisco, reitera-se o afirmado no início deste trabalho, a partir das lições de Leandro Paulsen:

Quanto às obrigações acessórias a questão é bastante delicada. É certo que o art. 150, I, da CF, há menção apenas à obrigação tributária principal, não mencionando as obrigações acessórias. Outrossim, não restariam dúvidas de que o Código Tributário Nacional mencionaria que os deveres instrumentais poderiam ser instituídos pela legislação tributária em sentido amplo, inclusive os atos normativos infralegais, como decorre de interpretação combinada dos seus arts. 96, 100, 113, § 2º, e 115. Também não se pode negar que é prerrogativa do sujeito ativo da relação jurídico tributária regulamentar as questões operacionais relativas ao tributo de que é credor. (PAULSEN, 2012, p. 525)

Entretanto o citado autor menciona não ser possível afastar, no que diz respeito às obrigações acessórias, a garantia geral da legalidade prevista na Constituição, defendendo que

²⁵ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.” (BRASIL, 1966)

devem, ao menos, ser instituídas em lei, permitindo a administração tributária a especificação de seus detalhes, devido à legalidade relativa prevista no artigo 5º, inciso II, da CF/88 (PAULSEN, 2012, p. 525).

Nesse aspecto, pode-se concluir que não ferem a legalidade tributária os decretos regulamentares, desde que autorizados por lei, que regulamentem as leis no que tange às obrigações acessórias ou mesmo as penalidades, eis que, se houver autorização legislativa, poderá a administração fiscal, nos limites dos comandos legais, usar de seu poder regulamentar.

Embora em tópico próprio se abordará essa questão, adianta-se que a proporcionalidade exerce sensível interferência no princípio da legalidade, eis que lhe dará contornos menos austeros quando da aplicação de normas sancionadoras tributárias, exigindo uma adequação da previsão legal abstrata a cada caso concreto (SILVA, 2007).

Mesmo que todo ato punitivo seja vinculado à lei, não será apenas a ela, mas também a todos os demais princípios garantidores que limitam o poder de tributar e sancionar do Fisco, situação que enseja certa flexibilização do princípio da legalidade (SILVA, 2007), conforme se verá de forma mais aprofunda nas próximas seções.

4.3 Princípio da capacidade contributiva

Ao tratar de sanções tributárias, se encontrarão muitas vezes tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, óbices ao quantitativo das sanções tributárias no princípio da capacidade contributiva, uma vez que este limitaria a invasão do Fisco no patrimônio do contribuinte.

A Constituição da República de 1946 previa o princípio da capacidade contributiva em seu artigo 202, dispondo que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”, porém, foi revogado pela Emenda Constitucional nº 18/1965, em seu artigo 25. Não houve previsão do princípio na Constituição de 1967, nem na Emenda Constitucional de 1969, conforme explana Hugo de Brito Machado (2004, p. 89). Segundo o autor:

[...] Domingues de Oliveira afirma que ‘a melhor doutrina, porém, sempre sustentou a prevalência do princípio à luz das demais garantias decorrentes do sistema constitucional (livre iniciativa, igualdade, propriedade privada, proibição de confisco), como autoriza entender o § 36 do art. 153 da Constituição (Emenda nº. 1/1969)’. Entretanto, esse mesmo autor admite que, ‘ao retirar do texto da Carta Magna a referência à capacidade contributiva, a emenda 18/65 dificultou o acesso do contribuinte ao Supremo Tribunal Federal para discussão de questões envolvendo o princípio, ensejando ao legislador grande relaxamento em face dele’. (MACHADO, 2004, p. 89)

E continua o autor no sentido de que o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como princípio de justiça e assim deve ser seguido pelo intérprete das normas tributárias em geral.

Eusebio González García leciona que “o fim da norma tributária não é simplesmente a arrecadação, mas a arrecadação baseada na capacidade contributiva das pessoas chamadas a satisfazer os tributos” (GARCÍA *apud* MACHADO, 2016, p. 72).

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, § 1º, dispõe:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Conforme lições de Luciano Amaro:

[...] Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada a sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

[...]

Mas, em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, *além disso*, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica.

Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a da capacidade contributiva. Os autores, porém, geralmente sustentam que a igualdade absorve a capacidade contributiva. Sob a crítica de Marco Aurélio Greco, que antepõe o princípio da capacidade contributiva ao da igualdade.

A capacidade econômica aproxima-se, ainda de outros postulados, que, sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes: a personalização, a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade. (AMARO, 2014, p. 163)

Nesse sentido, Geraldo Ataliba menciona que a capacidade econômica corresponde à “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação” (ATALIBA *apud* AMARO, 2014, p. 139).

No que tange à relação entre a capacidade contributiva e os efeitos confiscatórios, a professora Misabel Abreu Machado Derzi leciona sobre essa estreita relação, no sentido de não ser excessiva a força econômica do contribuinte:

A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder à força econômica do contribuinte. Deve haver, então, clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e a espécie de fato signo presuntivo de riqueza (na feliz expressão de A.A. Becker), posto na hipótese legal. A capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio assim com o do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim com o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda (ou de sua fonte) ou do patrimônio. (DERZI, 1989, p. 150)

Segundo a autora, a relação entre capacidade contributiva e não confisco demanda análise minuciosa para que não alcance a força econômica do contribuinte, de maneira que não lhe retire as possibilidades de continuar exercendo sua vida profissional ou mesmo manter sua vida comum, devendo haver limite à atuação estatal.

Corroborando o entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi, Fábio Brun Goldschmidt compreende que este ponto intermediário será a capacidade contributiva; segundo ele:

[...] a relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder a força econômica do contribuinte”. Deve haver então clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e a espécie de fato signo presuntivo de riqueza, posto na hipótese legal. (GOLDSCHMIDT, 2003, p. 162)

A capacidade contributiva será o limite do efeito confiscatório, e este ocorrerá sempre que exceder os limites daquela, pois retirará as condições de vida e da atividade profissional do contribuinte, uma vez que “acima da capacidade contributiva haverá desde a mutilação da propriedade (onde se inicia o efeito de confisco) até a sua efetiva aniquilação, com a ocorrência do confisco propriamente dito” (GOLDSCHMIDT, 2003, p. 162).

Encontram-se posicionamentos no sentido de vedar multas exorbitantes, com caráter confiscatório, pois um de seus óbices estaria no princípio da capacidade contributiva, ou seja, a multa seria desproporcional em relação à capacidade econômica e financeira do contribuinte (OVVALE, 2009). Porém, neste trabalho, se apontarão algumas incongruências da doutrina e jurisprudência do STF no que tange à aplicação do princípio da capacidade contributiva às sanções tributárias, principalmente para reconhecimento do efeito confiscatório.

No ARE nº 831.377 AGR/MG, de relatoria do Ministro Celso de Melo, há clara menção no sentido de que a vedação ao confisco, destinada aos Estados-Membros da Federação, proíbe-lhes a utilização do tributo com efeito de confisco, aplicando também o não confisco às multas tributárias:

Revela-se inquestionável, dessa maneira, que o “quantum” excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou que ultrapasse o limite da **capacidade contributiva da pessoa**, incide na limitação constitucional, hoje expressamente inscrita no art. 150, IV, da Carta Política, que veda a utilização de prestações tributárias com efeito confiscatório, consoante enfatizado pela doutrina (IVES GANDRA MARTINS, “Comentários à Constituição do Brasil”, vol. VI, tomo I, p. 161/165, 1990, Saraiva; MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “Comentários à Constituição Brasileira de 1988”, vol. 3/101-102, 1994, Saraiva; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, p. 210, 5ª ed., 1993, Malheiros, v.g.) e acentuado pela própria jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal (RTJ 33/647, Rel. Min. LUIZ GALLOTTI – RTJ 44/661, Rel. Min. EVANDRO LINS – RTJ 73/548, Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO – RTJ 74/319, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE – RTJ 78/610, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU – RTJ 96/1354, Rel. Min. MOREIRA ALVES, v.g.) (BRASIL, 2004, p. 2, grifos nossos)

No julgado parcialmente transcrito acima, vê-se claramente que, para se reconhecer o efeito confiscatório, deve haver estreita relação entre o *quantum* da multa e o comprometimento do patrimônio do contribuinte, devendo a multa ultrapassar o limite de sua capacidade contributiva.

E mais, o relator Ministro Celso de Melo cita Luiz Emydio F. da Rosa, analisando sem seu magistério o princípio constitucional que veda a utilização do tributo com efeito confiscatório:

A vedação do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder de tributar deve ser compatível com o de conservar e não com o de destruir. Assim, tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade e justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva. (BRASIL, 2004, p. 3)

Porém, conforme se verá mais adiante, o que determina que a multa seja considerada confiscatória não é a capacidade contributiva, mas sim a desproporção entre a conduta ilícita (descumprimento da obrigação tributária) e o valor da multa aplicada (sanção tributária), conforme lecionam Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi:

O imposto incide *sobre* a riqueza gravada: o imposto é cobrado *porque* o contribuinte manifesta uma capacidade econômica que o legislador julgou passível de exação, daí a capacidade econômica ser a causa remota do imposto. Ora, na multa não há nada disso: a sanção não incide *sobre* o tributo; o tributo não é a *causa* da multa. A multa incide sobre uma conduta antijurídica do contribuinte ou de um terceiro, a causa da multa não é a capacidade econômica, é a prática de um ilícito. Por isso os fundamentos e os parâmetros para controlar o tributo confiscatório e a multa confiscatória são distintos: no primeiro caso, leva-se em conta o direito de propriedade, a capacidade econômica, a liberdade de exercício de profissão; no segundo caso, correlaciona-se a falta com sua reprimenda, leva-se em conta a proporcionalidade, a razoabilidade, a proibição de excesso. (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 363)

Nesse sentido, não há que se dizer de qualquer relação, para configuração do efeito confiscatório da multa exorbitante, do parâmetro capacidade contributiva, somente sendo possível aferir o efeito confiscatório com os parâmetros da proporcionalidade, razoabilidade e proibição do excesso. Nada mais é do que verificar entre a conduta ilícita e a penalidade aplicada a existência do excesso, a desproporção entre a conduta e a sanção.

No campo das sanções tributárias, o conteúdo do princípio da capacidade contributiva não é o mesmo, visto que relação tributária não se confunde com relação de aplicação de sanções ou penalidades. Isso porque o *quantum do tributo* será calculado em conformidade com o fato lícito praticado descrito na hipótese de incidência da norma, com observância da capacidade contributiva. Já na aplicação da sanção/multa tributária, o cálculo do valor devido será na proporção do fato ilícito praticado (PADILHA, 2015, p. 130).

No mesmo sentido entendem Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi, para quem “o parâmetro para avaliar sanção abusiva não é o respeito à propriedade ou à capacidade econômica do infrator, e sim uma justa proporção entre a gravidade da infração e o rigor da sanção” (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 309).

4.4 Princípio da vedação ao confisco

Conforme previsão contida na Constituição Federal de 1988, artigo 150, inciso IV, há expressa vedação a tributos com efeitos confiscatórios, porém de longe a discussão sobre o que venha a ser confisco e seus efeitos na esfera tributária encontra solução congruente.

A vedação ao confisco tributário foi alçada a *status* de norma constitucional a partir dos movimentos constitucionalistas do início do século XX, notadamente no que se refere à sanção tributária. Destaca-se, por exemplo, a expressa restrição ao valor das multas fiscais e sanções, conforme previsão consagrada no artigo 184, parágrafo único, da Constituição de 1934, que previa: “as multas de mora, por falta de pagamento de impostos ou taxas lançadas, não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito” (BRASIL, 1934).

Em relação ao conceito, Luciano Amaro (2014, p. 167) afirma que “confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado”. Já Paulo de Barros Carvalho leciona que a vedação ao confisco, embora não prevista na Constituição anterior à de 1988, é de difícil configuração; para ele, a ideia de confisco em si não traz qualquer dificuldade, o problema se encontra na definição de seu conceito, na determinação do limite a partir do disposto no artigo 150, inciso IV, da CF/88, bem como das divergências sobre o que seria o efeito confiscatório (CARVALHO, 2012, p. 163-164).

A palavra confiscar é o verbo que comunica a “ideia da ação de apreensão de alguma coisa em proveito do fisco” (FERREIRA, 1999, p. 526); assim, confiscar é desapossar o cidadão/contribuinte de seus bens em favor do Estado.

Para Luciano Amaro, a Constituição Federal de 1988 confere uma gama de direitos ao contribuinte:

A Constituição garante o direito de propriedade (art. 5º, XXII, e art. 170, 11) e coíbe o confisco, ao estabelecer a prévia e justa indenização nos casos em que se autoriza a desapropriação (art. 5º, XXIV; art. 182, §9º 3º e 4º art. 184). A Constituição admite, como pena acessória a perda de bens do condenado, na forma da lei (art. 55 XLV e XLVI, h). O art. 150, IV, veda a utilização do tributo com o *efeito de confisco*, ou seja, impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposse o Estado dos bens do indivíduo. (AMARO, 2014, p. 144)

Conforme Luciano Amaro, a Constituição dispõe sobre a garantia o direito de propriedade a seus cidadãos de maneira que eles possam gozar e usufruir de seus bens como bem entenderem, vedando, por outro lado, que o Fisco invada o patrimônio do contribuinte em favor das receitas públicas, desapossando-o da propriedade de seus bens. Assim, proíbe tributo com efeito confiscatório.

Nesses termos, pode-se afirmar que “vedar o confisco é impedir a destruição da propriedade privada (artigo 5º, XXII) pelo sistema tributário e proteger a liberdade de iniciativa (artigo 170, *caput*)” (CORREIA NETO, 2013).

Ricardo Lobo Torres defende que a vedação ao confisco funcionaria como uma imunidade tributária sobre parte mínima da propriedade privada e necessária à sua manutenção. Contudo reconhece que, inexistindo anterior probabilidade de fixação dos limites quantitativos que viabilizem a cobrança não confiscatória, a definição concreta de confisco haverá de pautar-se na *razoabilidade* (TORRES *apud* AMARO, 2014, p. 150).

Ainda de acordo com o autor, mostra-se irreprensível que:

A relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte. Mas será protegida qualitativa e quantitativamente contra o tributo: não pode ser objeto de incidência fiscal discriminativa, vedada pela proibição de privilégio (art. 150, II); nem pode sofrer imposição exagerada que implique na sua extinção, em vista da proibição do confisco (art. 150, IV).

A vedação de tributo confiscatório, que erige o *status negativus libertatis*, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não confiscatória. (TORRES, 1995, p. 56)

Já para Roque Antônio Carrazza (2015, p. 118), “o princípio da não-confiscatoriedade deriva do princípio da capacidade contributiva, associando-se à ideia de direito tributário justo e reforçando o direito de propriedade”.

A questão da aplicação e reconhecimento do confisco povoa a jurisprudência de nossos Tribunais e, especificamente, do Supremo Tribunal Federal há muito tempo. Como exemplo, cita-se o RE nº 18.331/SP²⁶, de 21 de setembro de 1951, ainda sob a vigência da Constituição de 1946, que não previa restrição ao confisco. Nesse julgado, de relatoria do Ministro Orozimbo Nonato, foi questionada a constitucionalidade da Lei nº 995, de Santos, Estado de São Paulo, que majorava o imposto de licença sobre cabines de banhos, argumentando-se ter sido excessiva a majoração e desproporcionada a capacidade econômica do contribuinte, por lhe cercear uma atividade lícita (BRASIL, 1951).

Interessante é que, no voto condutor, o relator faz menção de não se encontrar no ordenamento jurídico então vigente – Constituição de 1946 – qualquer vedação à imposição tributária, eis que o havia na vigência da Constituição da República de 1934, mas traz em seu bojo interessante conclusão sobre o confisco:

Ilimitada não é, segundo Rui de Souza, citado na sentença de primeira instância a faculdade de determinar a quota do tributo, ‘não sendo lícito à administração pública levá-lo a tal extremo que negue o exercício da atividade que grava’.

O poder de taxar não pode chegar a desmedida do poder de destruir, substituída o conhecido axioma de Marshall pelo – de que ‘the power to tax is the power to keep alive’. Cita, ainda, o juiz, erudita conferência do Prof. Bilac Pinto tirada a lume na Rev. For. Vol. 82, p. 547 que vale por eloquente preconício da doutrina elaborada na Corte Suprema dos Estados Unidos de que o poder de taxar ‘somente pode ser exercido dentro dos limites que tornam compatível com a liberdade de trabalho, do comércio e de indústria e com o direito de propriedade’.

É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até abuso, ao excesso, ao desvio, aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do ‘detournement de pouvoir’. (BRASIL, 1951, p. 11)

²⁶ Este acórdão é citado, em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, como precedente de parâmetro do efeito confiscatório. O Ministro Celso de Melo, no Ag.Reg. no RE 754.554/GO, destacou que “Cabe lembrar, neste ponto, consideradas as referências doutrinárias que venho de expor, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele eminente e saudoso Magistrado acentuou, de forma particularmente expressiva, à maneira do que já o fizera o Chief Justice JOHN MARSHALL, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso “McCulloch v. Maryland”, que “o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (RF 145/164 – RDA 34/132), eis que – como lembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre “Os Limites do Poder Fiscal do Estado” (RF 82/547-562, 552) – essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, “um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade” (BRASIL, 2013, p. 8). Além destes, outros acórdãos utilizaram o RE 18.331/SP como precedente, por exemplo, o Ag.Reg. no RE nº 777.574/PE. Rel.: Roberto Barroso. 1ª Turma. STF.

Porém, como os argumentos apresentados no RE, principalmente referindo-se à sentença primeira, foram no sentido de que o tributo só seria considerado excessivo à vista das demais despesas da parte, e o que mais lhe agravaria as receitas do contribuinte era o aluguel de seu estabelecimento, o Fisco nada teria a ver com os contratos onerosos assumidos pelos estes. Assim, a turma conheceu do recurso, porém negou-lhe provimento.

Desse acórdão do STF depreende-se a manifestação do Tribunal sobre os efeitos confiscatórios da tributação sob o foco de criação de obstáculos à liberdade de profissão assegurada pelo artigo 141, § 14, da Constituição de 1946, vigente à época do julgado. Assim, ligado ao livre exercício da profissão e ao direito de propriedade do contribuinte, de não ser privado destes pela excessiva tributação.

Vê-se quão tormentosa é a definição do confisco; de outro lado, seus efeitos se mostram, por vezes, de difícil delimitação diante da ausência de parâmetros para a definição do efeito confiscatório ou mesmo do confisco em si. Diante desse quadro, a doutrina e a jurisprudência se utilizam de juízos de razoabilidade ou fixam limites, assim como a Constituição de 1934 o fez, ou mesmo agindo conforme entende o STF atual, situação que será demonstrada adiante.

Na busca de um caminho, outra solução para se chegar ao efeito confiscatório é utilizar como parâmetro a comparação entre o imposto devido e a capacidade contributiva do contribuinte, ou mesmo entre aquele e a riqueza tributada, de maneira que os valores que ultrapassem 50% do valor do bem poderão ser considerados confiscatórios, conforme lecionam Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi:

Quando se trata de averiguar a confiscatoriedade do *imposto* (não da multa), faz sentido comparar o montante do tributo com o montante da riqueza gravada; neste sentido, é do mais puro bom senso que o IPTU será confiscatório se corresponder a 100% do valor locatício do imóvel, que o montante do imposto sobre a renda será confiscatório se ultrapassar 50% da renda gravada, etc. Mas transportar esse tipo de raciocínio para o campo das multas é um erro grave, por ignorar algo básico: o imposto é cobrado em função da capacidade econômica manifestada pela realização do fato gerador, enquanto que a multa é cobrada em função da antijuridicidade da conduta praticada pelo infrator. (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 312)

Muito embora a questão seja de fato problemática, não invalida as disposições constitucionais, ainda que diante de conceitos vagos e imprecisos, porque ela define os caminhos a serem percorridos pela tributação. A Constituição deve ser o norte, nela o Estado buscará legitimidade para obter os meios de auferir recursos financeiros para seus gastos, embora jamais possa viabilizar instrumentos para a extinção da propriedade privada (MACHADO, 2004, p. 115).

A aplicação da vedação ao confisco às multas tributárias também gera discordâncias na doutrina. Embora a CF/88, em seu artigo 150, inciso IV, faça menção aos tributos, estes não constituem sanção de ato ilícito, o que, necessariamente, é a origem da sanção ou multa tributária: o ilícito tributário. Assim, alguns autores, entre eles Hugo de Brito Machado, entendem que se aplicaria o não confisco às multas tributárias por constituírem, necessariamente, sanção de ato ilícito, de maneira a não estar abrangido pelo conceito de tributo.

Porém Humberto Ávila, discorrendo sobre a aplicação do não confisco às multas tributárias, leciona que:

Aquilo que os tributaristas chamam de confisco é a invasão do núcleo essencial pela instituição de um tributo excessivo que viola o direito de propriedade. A multa, porém, mesmo não sendo tributo, restringe o mesmo direito fundamental, que é o da propriedade e da liberdade. Por isso, pouco importa que o art. 150, IV, faça referência a tributos. Pelo próprio direito fundamental chega-se à proibição do excesso, que, no caso de instituição de tributos, chama-se de proibição de confisco. (ÁVILA *apud* PAULSEN, 2008, p. 233)

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que, por vezes, o valor da multa quase se equipara ao valor da exação devida, demonstrando verdadeiro caráter confiscatório, corrompendo sua própria natureza e função. Ou seja, o que era para servir como instrumento sancionador e inibidor do Estado transforma-se em inconfundível fonte de arrecadação, configurando-se como verdadeiros tributos ilegais, acobertados pela roupagem de penalidade pecuniária (COÊLHO, 2012, p. 647).

Ainda para o tributarista, dependendo do *quantum* da multa, ela configura confisco:

Quanto ao ‘limite quantitativo’ entendemos que não podem as multas chegar ao confisco. Todavia determinar o montante destas, em atenção a este postulado, é muito difícil. Afinal há que se evitar o *periculum in mora* e dissuadir os infratores. As multas funcionam em busca desse objetivo.

O direito brasileiro contempla alguns casos de multas elevadíssimas. A base de cálculo das penalidades é variável. Ora se baseiam no valor do imposto a pagar ou omitido, ora no valor comercial de mercadorias, ora no montante do interesse, ora em unidades previamente estatuídas como a UPFEMG (Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas Gerais). Os percentuais facilmente chegam a 100%, sendo comum casos que surdem nos 300%.

A fixação de penalidades e os respectivos valores é atribuição do legislador. De modo específico inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o *minus* punitivo, em tema tributário. Há, todavia um princípio da Constituição proibindo o ‘confisco’. Até que ponto tal vedação impede multas exacerbadas constitui o crucial da questão.

[...]

Três conclusões é preciso extrair:

Em primeiro lugar, a de que, no Brasil, a infração tributária não pode gerar o perdimento de bens e o confisco, que isto é vedado pela Constituição.

Em segundo lugar, a de que a infração tributária pode ocasionar penas pecuniárias, mas não penas privativas de liberdade, atribuição da lei penal, nem pena de confisco ou perdimento de bens, que exige lei específica tipificante e um processo de execução especial.

Em terceiro lugar, a de que a multa excessiva ultrapassa o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderia se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processus*. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação da multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional. (COELHO, 1995, p. 64)

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a aplicação/reconhecimento do princípio da vedação ao confisco à multa de ofício conecta-se ao da capacidade contributiva, eis que ambos possuem afinidade no que diz respeito ao *quantum* a ser arbitrado, que, por vezes, se torna expropriatório do direito de propriedade. Ora, se a lei investir contra o patrimônio do contribuinte, ocorre o confisco indireto e, por isso, violenta a Constituição (COELHO, 2012).

Por outro lado, Hugo de Brito Machado entende que a vedação ao confisco não diz respeito às multas tributárias, já que tributo e multa são essencialmente distintos. Para ele, há clara diferença, uma vez que a multa tem como hipótese de incidência, essencialmente, a sanção de ato ilícito; por outro lado, tributo não nasce da ilicitude (MACHADO, 2016, p. 286).

O citado autor menciona mais uma diferença:

No plano ideológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e, sim, desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual. Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória. (MACHADO, 2016, p. 286-287)

Hugo de Brito Machado menciona que o STF, na ADI MC nº 1.075-DF, promovida pela Federação Nacional do Comércio, suspendeu a vigência do artigo 3º, parágrafo único, da Lei nº 8.846/94, que cominava multa de trezentos por cento do valor da operação de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, para a hipótese de não emissão do correspondente documento fiscal (MACHADO, 2004, p. 116).

Assim, o autor, atendo-se inicialmente ao elemento literal, entende que o confisco não se aplica às multas, eis que o enunciado se refere apenas aos tributos. Para ele, o tributo não poderá ser constituído como sanção de ato ilícito, sendo esta a natureza das multas, o que, desde logo, demonstra a divergência quanto à natureza jurídica entre tributo e multa.

Continuando, o autor menciona que os tributos servem para suprir as receitas do Estado, constituindo-se em receita ordinária; no que tange às multas, estas não possuem a finalidade de produzir receita pública, mas sim desestimular o comportamento ilícito, representando, assim, receita extraordinária e eventual (MACHADO, 2004).

Entretanto o STF conferiu interpretação extensiva ao artigo 150, inciso IV, da CF/88, aplicando-o também às multas tributárias, de maneira que, para a Corte, estão limitadas pela proibição do confisco tanto as multas fiscais como quaisquer tributos (CORREIA NETO, 2013), como se verifica do precedente mais citado nos acórdãos do STF: a ADI nº 551/RJ²⁷.

Observa-se que o STF ora decide pela vedação ao confisco e invasão ao patrimônio do contribuinte, ora cria parâmetros, através dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, a fim de ser chegar ao *quantum* de acordo com a infração cometida pela contribuinte.

De acordo com Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi, muito embora diversos sejam os julgados sobre a aplicação da vedação do confisco às multas tributárias,

[...] a jurisprudência do STF admite, desde a década de 60 do século passado, a possibilidade de o Judiciário reduzir multas tributárias excessivas ou desproporcionais. O acórdão mais antigo que encontrei sobre o tema foi o RE 57.904, julgado pela 1.ª Turma em 1966 (DJ 22.6.1966). O juiz de primeira instância reduziu o valor de multa tributária que considerou desproporcional, decisão que foi mantida em segunda instância pelo Tribunal de Justiça de São Paulo. O fisco recorreu ao STF, que manteve a decisão. O relator, ministro Evandro Lins e Silva, registrou na ementa do julgado um raciocínio jurídico claro e preciso: “Graduação da multa, de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. Pode o judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo fisco”. (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 288-289, grifos nossos)

Decerto, não se pode desconsiderar que os limites, no que se refere às multas, esbarram nas mesmas indagações, eis que seria o mesmo Estado-Fisco a invadir o patrimônio

²⁷ “Ação Direta de Inconstitucionalidade. §§2o e 3o 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 de 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 conseqüência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.” (BRASIL, 2003) Ver também: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE nº 657.372. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. Segunda Turma. **Diário da Justiça**, 10 jun. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no AI nº 769.089. Rel.: Min. Rosa Weber. Primeira Turma. **Diário da Justiça Eletrônico**, 14 mar. 2013; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR no RE nº 565.341. Rel.: Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. **Diário da Justiça Eletrônico**, 25 jun. 2012.

do contribuinte, porém noutra ângulo, ou seja, na sanção aplicada ao contribuinte quando este descumpra os deveres instrumentais.

O Ministro Celso de Melo, relator no Ag.Reg. no RE nº 754.554/GO, concluiu que a norma inscrita no artigo 150, inciso IV, da Constituição:

[...] encerra uma cláusula aberta, veiculadora de conceito jurídico indeterminado, reclamando, em consequência, que os Tribunais, na ausência de “uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias” (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, “Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law”, p. 196, item n. 62, 2ª ed., 1986, Forense) – e tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade –, procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado. (BRASIL, 2013, p. 8)

Conforme mencionado por Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi, que se filiam ao entendimento do tributarista Hugo de Brito Machado:

Três principais razões me levam a defender a mesma posição do jurista do Ceará: a) muito antes da existência do art. 150, IV da Constituição de 1988, a doutrina e a jurisprudência já vinham admitindo a possibilidade de o Judiciário corrigir e reduzir multas tributárias **desproporcionais e abusivas**; b) a ideia de que as normas legais sobre multas devem respeitar a proporcionalidade entre a gravidade da falta e a intensidade da sanção não é restrita ao direito tributário, ao passo que a *vedação do confisco* é um tópico específico daquele ramo do direito; c) a norma do art.150, IV da CF explicita o que já decorre das normas constitucionais da tributação conforme a capacidade contributiva, do respeito ao direito de propriedade e à liberdade de exercício de profissão, normas que de forma alguma se prestam a fundamentar o direito do infrator a somente se submeter a uma sanção com rigor proporcional à gravidade da infração cometida. (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 315, grifos nossos)

Para Hugo de Brito Machado, em alguns casos, a multa confiscatória seria um mal necessário a compelir o ilícito fiscal, como o de vender produtos sem nota fiscal. Ele entende que tornar a multa tributária suportável, de maneira que os comerciantes poderiam incluí-la em seus custos operacionais, retiraria a eficácia da sanção, que seria convertida num tributo de exigência eventual (MACHADO, 2004, p. 118).

Embora seja extensa a jurisprudência do STF sobre a aplicação da vedação ao confisco às multas tributárias, há várias divergências, inclusive porque na maioria dos julgados pesquisados, entre os mais citados, anteriores à Constituição de 1988, encontra-se o RE nº 57.904/SP, de relatoria do Ministro Evandro Lins e Silva (BRASIL, 1966). Em dito acórdão, houve redução da multa excessiva, porém seus fundamentos estavam mais atrelados à ideia de proporcionalidade, permitindo a ponderação da multa de acordo com a gravidade da infração e com a importância da multa para o Fisco, possibilitando, a partir daí, em conformidade com

o caso concreto, ser reduzida a sanção considerada excessiva (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 289).

Importante ainda destacar as lições de Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi:

Ainda na década de 70, há dois casos similares relativos a multas da legislação tributária de Minas Gerais: RE 81.550 (2.^a Turma, relator Xavier de Albuquerque, j.20.5.1975) e 91.707 (2.^a Turma, relator Moreira Alves, j.11.12.1979). No primeiro caso, o próprio STF reduziu a multa moratória de 100 para 30% do imposto devido. O ministro Xavier de Albuquerque considerou que a multa de 30% era **“razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte”** (fl.631). No segundo caso, o acórdão recorrido havia reduzido a multa de 100 para 30%, o que foi mantido pelo STF. **O interessante em relação a esses acórdãos é que ambos utilizam a expressão “feição confiscatória”. Mas em ambos a “feição confiscatória” é constatada com base em parâmetros do juízo de proporcionalidade, e não com base em parâmetros aplicáveis ao próprio tributo confiscatório (capacidade econômica, liberdade de exercício de profissão, direito de propriedade).** O mesmo ocorreu no caso do RE 82.510 (2.^a Turma, relator Leitão de Abreu, DJ 4.8.1976), em que a redução da multa tributária foi fundamentada na não ocorrência de prejuízo para os cofres públicos e na falta de comprovação clara do dolo. (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 291, grifos nossos)

Tem-se assim que, nos julgados do STF anteriores à Constituição de 1988, por vezes a utilização da expressão ‘efeito confiscatório’ não se encontra vinculada à ideia de capacidade contributiva ou mesmo garantia de propriedade, mas sim à ideia de proporcionalidade, permitindo a calibração da multa de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação.

No que se refere a decisões da Corte Suprema pós-Carta Constitucional de 1988, o precedente mais citado é a ADI nº 551/RJ, em que o Governador do Estado do Rio de Janeiro alegava a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do mesmo Estado, e que tinha o seguinte teor:

‘Art. 57. [...]

[...]

§ 2º. As multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do estado não poderão ser inferiores a duas vezes ao seu valor.

§ 3º As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.’ (BRASIL, 2003)

Assim, além de aduzir vício formal, devido à ausência de participação do Executivo na iniciativa da medida, o requerente da ADI argumentou que as multas ali previstas apresentariam caráter confiscatório, infringindo, assim, o princípio constitucional contido no artigo 150, inciso IV, da CF/88, qual seja, vedação ao confisco.

No caso em tela, o Ministro Marco Aurélio deferiu a medida cautelar, referendada pelo Plenário, destacando a plausibilidade dos argumentos jurídicos apresentados. O Ministro Ilmar Galvão, relator, afirmou que o artigo 150, inciso IV, da CF/88, veda a utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-o a título de tributação. Entendeu, assim, que tal limitação se estende às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham natureza de tributo. Segundo o relator, nesse sentido haveria o precedente do RE nº 91.707, de relatoria do Ministro Moreira Alves²⁸ (BRASIL, 2003).

De acordo com os fundamentos apresentados pelo relator, “o eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa” (BRASIL, 2003, p. 43).

Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi, analisando os argumentos do referido acórdão, entendem que o relator deveria ter desenvolvido mais seu raciocínio, averiguando, por exemplo:

[...] se esses patamares se revelavam extravagantes quando comparados com os montantes usuais previstos na legislação tributária federal e dos demais Estados para os mesmos tipos de infração. De todo modo, mesmo sem ter procedido a esse desenvolvimento argumentativo, o voto do relator foi muito claro: o vulto das multas era nitidamente excessivo, desproporcional, em se tratando das faltas que pretendiam sancionar. Dada essa desproporcionalidade, o patrimônio do contribuinte era agredido sem qualquer justificativa plausível, configurando o efeito confiscatório vedado no art.150, IV da Constituição de 1988.

[...]

Outros três Ministros votaram sobre a matéria, Gilmar Mendes, Pertence e Marco Aurélio, sendo que, os dois primeiros compararam – na linha histórica dos precedentes do STF sobre o tema – o vulto da sanção com a gravidade da falta, porém, Marco Aurélio comparou o montante pecuniário da sanção com o valor do próprio tributo, raciocínio, segundo Godói, que parece equivocados pois ignora os propósitos básicos das multas que são a de punir uma falta praticada no passado (retribuição) e desencorajar condutas antijurídicas que podem ser praticadas no futuro (prevenção). (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 294).

Depois desses julgados, observa-se que a tendência do STF foi limitar ou fixar um parâmetro para julgar se a multa possui ou não caráter confiscatório, mas erigindo, a partir de então, certa confusão no que toca à fixação dos limites do próprio conflito e parâmetros quanto à natureza jurídica da multa em discussão.

²⁸ “STF. RE. 91.707 (2.ª Turma, relator Moreira Alves, j.11.12.1979). No primeiro caso, o próprio STF reduziu a multa moratória de 100 para 30% do imposto devido. O ministro Xavier de Albuquerque considerou que a multa de 30% era “razoável para a reparação da impuntualidade do contribuinte” (fl.631).” (BRASIL, 2003)

Conforme menciona Celso de Barros Correia Neto:

Existem diferentes espécies de multa em matéria tributária, com funções e hipóteses de incidência diversas. Nem todas sancionam apenas o atraso ou não pagamento do tributo. Há também multas isoladas pelo descumprimento de obrigação acessória, multas qualificadas pela prática de sonegação, fraude ou conluio, multas agravadas por reincidência, entre outras. (CORREIA NETO, 2013)

Inicialmente, as multas moratórias têm por objetivo sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, de maneira a prestigiar aqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, sua função é desencorajar a elisão fiscal, não devendo a multa ser fixada em limites insuportáveis nem irrisórios para o contribuinte, para que de fato ela cumpra sua função.

Assim, no que se refere às multas moratórias, “a tendência de reduzi-las a um patamar considerado razoável é bastante antiga e tradicional na jurisprudência do STF. Embora em alguns casos não tenha revisto devido à vedação de revisão de provas naquela instância” (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 299).

Nesse aspecto, segundo Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi, o plenário do STF manifestou-se sobre o efeito confiscatório da multa tributária no RE nº 582.461, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, sendo que, no caso, o contribuinte alegou que a multa moratória de 20% do valor do tributo seria abusiva, uma vez que violaria a capacidade contributiva e a vedação ao confisco. Porém, no entendimento do autor, no voto do relator há claro equívoco, que conduziu a outros equívocos por parte do Tribunal que utilizou o RE como precedente, citando os julgamentos da ADI-MC nº 1.075/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, de 2006, e da ADI nº 551/RJ, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de 2003; neles a Suprema Corte entendeu como abusivas as multas moratórias que superam o percentual de 100% (cem por cento):

[...] *não é verdade* que na ADI-MC 1.075 e na ADI 551 tenha se decidido que multas moratórias acima de 100% do valor do tributo são abusivas ou confiscatórias, como o demonstram os próprios trechos de ementas transcritos no voto do ministro Gilmar Mendes (fl.191-193). Aliás, seria estranho que tivessem decidido assim, visto que os dispositivos legais questionados nessas ações diretas não versavam sobre multas moratórias, e sim sobre multas punitivas/de ofício: na ADI-MC 1.075 se questionava uma multa punitiva contra condutas fraudulentas em que o contribuinte vende ou presta serviço sem emitir nota fiscal (o famigerado “caixa 2”) – art. 3.º da Lei 8.846/1994; e na ADI 551 se questionavam multas previstas na Constituição fluminense para casos de descumprimento da obrigação principal e descumprimento da obrigação principal mediante fraude (art.57, §§ 2.º e 3.º).

Mas de onde o ministro Gilmar Mendes foi retirar a afirmação de que as multas tributárias – e aqui faço abstração da diferença entre multas moratórias e multas de ofício – não podem superar o montante do próprio tributo? Muito provavelmente do voto que o Ministro Marco Aurélio emitiu no julgamento da ADI 551, voto que

comentamos e criticamos *supra*. Ora, independentemente do acerto ou não da observação do Ministro Marco Aurélio de que “as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal” (fl.47 do acórdão da ADI 551), o fato é que essa observação não constitui o dispositivo ou a *ratio decidendi* nem da ADI 551, nem da ADI 1.075. Aliás, na ADI 1.075 o Ministro Marco Aurélio sequer votou por escrito. A *ratio decidendi* da ADI 551, em linha com a tradicional jurisprudência da Corte no período anterior a 1988 e corretamente registrada na ementa do acórdão pelo relator Ilmar Galvão, é a seguinte: “A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta”. Nada mais. Quanto à ADI 1.075, apesar de o voto do relator ter se perdido em considerações retóricas, genéricas e não ter nem examinado, nem se dedicado a uma ponderação específica do caso concreto, a *ratio decidendi* passível de ser retirada do acórdão – retirada a fórceps, concedo – é a mesma daquela contida no acórdão da ADI 551.

No âmbito interno do acórdão do RE 582.461, esse equívoco do ministro Gilmar Mendes não provocou qualquer dano. Contudo, conforme se verá adiante, esse equívoco, que até hoje não foi advertido pela doutrina ou pela própria jurisprudência, provocou lamentáveis confusões. (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 301-302)

Vê-se neste ponto que o equívoco apontado por Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi no voto do relator levou, de fato, a posteriores equívocos, eis que não se tratava de multas moratórias os recursos mencionados como precedentes. Na ADI-MC nº 1.075/DF, questionava-se uma multa punitiva contra condutas fraudulentas em que o contribuinte vende ou presta serviço sem emitir nota fiscal, e na ADI nº 551/RJ se questionavam multas previstas na Constituição fluminense para casos de descumprimento da obrigação principal e descumprimento da obrigação principal mediante fraude (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015).

Interessa aqui apontar o voto da Ministra Ellen Gracie no RE nº 582.461, que, conforme entendem Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi, tratou do tema de forma exemplar:

O voto da ministra Ellen Gracie (fl. 211-212) a meu ver abordou o tema de forma exemplar: partiu da premissa correta de que “deve haver adequação entre o grau da infração e o percentual da multa cominada, de modo que se evidencie ser esta necessária e suficiente às finalidades de prevenção e de repressão”; aduziu corretamente que a multa moratória não se destina a sancionar a “sonegação, a fraude, o conluio ou qualquer outro ato de maior gravidade (...), o que exigiria multa com maior potencial repressor”; ponderou pragmaticamente que a multa moratória tem de ser capaz de inibir e tornar oneroso o atraso no pagamento dos tributos; e concluiu que a multa moratória de 20% do valor do tributo, apesar de “pesada para o contribuinte inadimplente”, não pode ser tida como inválida, não cabendo tomar como parâmetros valores de multas previstas na legislação civil ou de relações de consumo. Todos os ministros que apreciaram o pedido de invalidação da multa moratória por afronta à vedação de confisco o rejeitaram. (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 302)

Isso porque a Ministra abordou a questão sobre a multa com efeito confiscatório a partir da adequação entre a gradação da infração tributária e o *quantum* da multa aplicada, de

maneira a evidenciar que ela deve ser suficiente para cumprir com as finalidades de prevenção e repressão da sanção. Assim, tal posicionamento reforça a hipótese que se propõe no presente estudo, qual seja: para que a multa confiscatória cumpra com seu objetivo de prevenção e repressão, o critério não é a capacidade contributiva, mas sim a proporcionalidade entre o grau da infração tributária – dolo ou culpa – e o grau da sanção a ser aplicada.

Sobre os limites da multa fiscal moratória, tendo em vista o disposto no artigo 150, inciso IV, da CF/88, que veda o efeito confiscatório na seara tributária, em 14 de maio de 2015, no RE nº 882.461/MG, a questão foi considerada pelo STF como tema controvertido, revelando inequívoca repercussão geral, ao argumento de que caberia à Corte, em atenção ao princípio da segurança jurídica e tendo em vista a necessidade de concretização da norma constitucional que veda o confisco na seara tributária, fixar, no regime da repercussão geral, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais moratórias.

Encaminhado o RE à Procuradoria da República, esta elaborou seu parecer, cujo trecho se transcreve:

Com fundamento na obra de Klaus Tipke, Andrei Pitten Velloso⁹ indica algumas características que delimitam a ocorrência do efeito confiscatório na tributação: (i) “inviabiliza o desempenho das atividades empresariais ou a sua lucratividade”, (ii) “absorve todos os rendimentos do patrimônio ou do trabalho”; (iii) “impõe o pagamento do tributo com sacrifício da própria substância do patrimônio”; (iv) “priva os cidadãos dos meios necessários para a vida” e (v) “o imposto sobre sucessões esvazia o conteúdo do direito sobre a herança”. Esses aspectos denotam, por conseguinte, um profundo exame dos autos e das provas, o que é terminantemente vedado pela Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

Contudo, fundado nessas noções, a multa alçada em cinquenta por cento do valor do tributo, alíquota expressamente consignada no acórdão recorrido, porque advém, exclusivamente, do atraso no pagamento do tributo imputado ao contribuinte, não pode ser considerada elevada para os fins de apenação pela mora. (PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA, 2015, p. 31)

Assim, a Procuradoria Geral da República, manifestando-se sobre a repercussão geral no RE nº 882.461/MG, aduziu que o princípio constitucional de vedação de tributo/multa com efeito de confisco somente ocorre na hipótese de a penalidade acarretar situação de insuportabilidade da carga tributária, mediante a apropriação estatal do patrimônio e da renda do contribuinte, em função, logicamente, de sua capacidade contributiva, entretanto, denotam um profundo exame dos autos e das provas, o que é terminantemente vedado pela Súmula nº 279 do Supremo Tribunal Federal. Agora é aguardar a decisão do pleno do STF.

Importante aqui citar o Ag.Reg. no AI nº 727.872/RS, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, porque nele a Primeira Turma do STF adotou uma “interpretação do não confisco à luz da espécie de multa”, dividindo as multas tributárias em três espécies (BRASIL, 2015).

O Ministro Roberto Barroso inicialmente traça considerações acerca do conceito de confisco tributário, justamente como um contraponto ao poder de tributar, concebendo que o poder de tributar deve ser compatível com o direito de propriedade, lançando conclusão aqui já exposta do RE nº 18.331/SP, de relatoria do Ministro Orozimbo Nonato.

O relator ainda citou o RE nº 82.510, em que foi admitida a redução da multa em razão de não haver comprovação de prejuízo para os cofres públicos e porque não ficara comprovado o dolo do contribuinte.

Embora não se tratando de Direito Penal, na construção do voto no Ag.Reg. no AI nº 727.872/RS, o entendimento foi conduzido pela compreensão do Direito Tributário sancionador, tornando-se indispensável a análise do elemento subjetivo da conduta (dolo ou culpa). Tal se faz necessário, conforme afirmou o relator Ministro Roberto Barroso, devido ao fato de que a multa em decorrência de equívoco na declaração não pode ser quantitativamente equivalente àquela que deverá ser aplicada ao contribuinte que emite notas fiscais falsas para locupletar-se de operações falsas, citando em seu voto o RE nº 82.510 (BRASIL, 2015).

Assim, em seus fundamentos, o relator diferenciou as condutas praticadas justamente como critério para aferir qual tratamento deve ser dado, entendendo sobre a existência, basicamente, de três tipos de multas no Direito Tributário:

[...] **as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício.** As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.

Com base nas considerações expostas, constato que o fato de o princípio do não confisco ter um conteúdo aberto permite que se proceda a uma dosimetria quanto a sua incidência em correlação com as diversas espécies de multa. **As multas moratórias possuem como aspecto pedagógico o desestímulo ao atraso. As multas punitivas, por sua vez, revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeiras reprimendas. Não é razoável punir em igual medida o desestímulo e a reprimenda.**

Aproveitando o conteúdo axiológico do postulado, **é possível reconhecer a possibilidade da garantia revelar uma faceta mais ou menos gravosa conforme o caráter pedagógico da sanção.** Em outras palavras: reconhecido que a vedação ao caráter confiscatório é uma cláusula aberta, pode ela ser aplicada de forma mais

ou menos incisiva conforme a natureza da multa e, no âmbito do direito sancionador, **deve ser tolerada a punição maior quando houver dolo**. (BRASIL, 2015, grifos nossos)

De acordo com Misabel Abreu Machado Derzi e Frederico Menezes Breyner, ao criar a distinção entre os tipos de multas tributárias, o Ministro Roberto Barroso buscou reduzir a indeterminação do conteúdo do que seria multa confiscatória. Multas que visam desestimular o atraso no pagamento da exação – as moratórias – incidiriam sobre fatos menos graves do que as punitivas, que serviriam a condutas mais graves (DERZI; BREYNER, 2016).

Ainda para os autores, a garantia contra o efeito confiscatório seria mais intensa nas multas moratórias e menos nas punitivas, partindo do pressuposto de que nestas a conduta seria mais gravosa. A partir desse raciocínio, o Ministro Roberto Barroso, investigando a jurisprudência do STF, apontou acórdãos em que não foram admitidas multas que superavam o valor do tributo devido – de 100% –, porém, tal parâmetro restringiu-se às multas punitivas (DERZI; BREYNER, 2016).

Assim, dando provimento ao Ag.Reg. no AI em comento, mencionando o delicado embate que se processa entre o poder de tributar e as garantias constitucionais, o Ministro Roberto Barroso entendeu que o caráter pedagógico da multa é fundamental para incutir no contribuinte o sentimento de que não vale a pena articular burla contra a Administração fazendária. E nesse sentido, entendeu adequadamente que um bom parâmetro seria o valor devido a título de obrigação principal, adotando como limites os montantes de 20% para multa moratória e 100% para multas punitivas (DERZI; BREYNER, 2016).

No que tange aos precedentes utilizados pelo Ministro, recorde-se a ressalva já feita no presente estudo sobre o equívoco da menção do precedente da ADI nº 551/RJ, em que teria sido fixado o patamar de 100% como parâmetro para a multa confiscatória, embora naquela decisão se tenha firmado o entendimento de que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta” (BRASIL, 2003, p. 39).

Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Machado Derzi, sobre esse ponto, mencionam que:

Novamente reproduz-se mecanicamente o equívoco de que a *jurisprudência da Corte* entende que a multa tributária somente pode chegar a 100% do valor do tributo. Nem o ministro Barroso, seguramente um dos mais competentes e brilhantes constitucionalistas do país, profundo conhecedor da jurisprudência do STF, escapou do equívoco. O acórdão que o ministro Barroso cita para justificar sua afirmação de que a Corte considera que “confiscatório seria o gravame fixado acima de 100%” é o do RE 748.257 (2.ª Turma, DJ 20.8.2013) (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 314)

Por outro lado, o autor tece elogios aos Ministro Roberto Barroso no que se refere à afirmação de que “um erro do contribuinte em uma declaração não pode ser sancionado pela lei tributária com a mesma intensidade que se sanciona um contribuinte que emite notas fiscais falsas” (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 304). E concordam que o STF, ao controlar a proporcionalidade das multas tributárias, trate diferentemente o caso das multas moratórias punitivas/de ofício e isoladas.

Importante destacar o RE nº 640.452/RO, com repercussão geral reconhecida, que qualificou as multas aplicadas no caso como ‘isoladas’, em razão da inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida (BRASIL, 2011).

No julgado mencionado, o Tribunal de Justiça de Rondônia reduziu a multa prevista na legislação do ICMS do Estado de Goiás de 40% para 5% do valor da operação pelo descumprimento de obrigações tributárias acessórias em operação que não constituía fato gerador do imposto. Entretanto, em suas razões, conforme destacado pelo relator, o contribuinte interpôs RE, suscitando que permanece o caráter confiscatório no percentual reduzido, pugnando pela declaração de inconstitucionalidade e contrariamente à possibilidade de redução. Enfim, a tese do contribuinte foi a de que a confiscatoriedade leva à inconstitucionalidade da lei impositiva da multa, tornando aplicável a legislação anterior, segundo a qual a multa teria como parâmetro o tributo inadimplido (BRASIL, 2011).

Misabel Abreu Machado Derzi e Frederico Menezes Breyner destacam que, no caso do RE nº 640.452/RO, a defesa do contribuinte arrosta com o entendimento do Ag.Reg. no AI nº 727.872/RS, no sentido de se poder diminuir a multa pelo Judiciário. Basicamente, caberia declarar a inconstitucionalidade da lei que impõe a multa e não julgá-la confiscatória (DERZI; BREYNER, 2016).

Ainda de acordo com os autores:

Cabe ao Poder Judiciário a nobre função de servir de barreira de contenção contra atos inconstitucionais do Poder Legislativo e Executivo. E é no desempenho dessa tarefa, e não na substituição de funções próprias de outros poderes, que o Judiciário contribuirá para aperfeiçoar as leis, expedindo decisões que servem de filtro das expectativas normativas extraídas da Constituição, emitindo mensagens a serem seguidas pelos demais partícipes do sistema jurídico.

Razão pela qual defendemos a ideia de que, desrespeitados os parâmetros afinal estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal, as leis deles violadoras deveriam ser declaradas inconstitucionais e não “adaptadas”. O Supremo Tribunal Federal não pode se furtar ao seu papel de declarar a inconstitucionalidade de multas confiscatórias, pois ele não é uma instância legislativa superior de correção das mazelas do legislador. (DERZI; BREYNER, 2016)

Assim, poderá também ser reconhecida a inconstitucionalidade da lei que fixe multas/sanções em desconformidade com as disposições constitucionais, principalmente no que tange ao desrespeito ao não confisco tributário, não impossibilitando que, atendidas as peculiaridades de cada caso concreto, seja operada a redução da multa reconhecida como confiscatória.

Nos julgados mencionados, pode-se identificar duas situações: naqueles da Segunda Turma, entendeu-se como conteúdo do não confisco a proibição de multas que tenham como características a excessividade e a irrazoabilidade em face do patrimônio do contribuinte; já nos julgados da Primeira Turma, a confiscatoriedade foi atribuída à multa em razão da gravidade abstrata da respectiva espécie, a partir da classificação realizada no acórdão.

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi e Frederico Menezes Breyner, contudo, essas opções não são excludentes:

A vedação ao confisco não impede a aplicação de multas¹⁴, “e o efeito confiscatório deve ser compreendido como absoluto em relação à propriedade do contribuinte, ao contrário da igualdade, que, em termos relativos, busca a comparação entre contribuintes a partir, principalmente, da capacidade econômica¹⁵ (DERZI; BREYNER, 2016, p. 11-12).

Doutro ângulo, no caso das multas tributárias, também “é parâmetro para sua graduação a intensidade da culpa e a reincidência¹⁶” (DERZI; BREYNER, 2016, p. 12), o que culmina com um juízo de gravidade e reprovabilidade da conduta infracional.

Porém, ambos os posicionamentos coexistem como limites às multas tributárias. Será confiscatória, pois despojada de causa, a multa que exceda o montante necessário para punir a conduta, a partir de sua gravidade.

Nesse ponto, contribuintes que cometam atos de gravidade, objetivamente mais intensa, podem ser punidos com multas superiores àqueles que apenas deixaram de adimplir o tributo sem a prática de atos de fraude, dolo ou simulação. (DERZI; BREYNER, 2016, p. 12)

Há que se frisar, ainda, conforme defende Sacha Calmon Navarro Coêlho, que tanto a “doutrina quanto as decisões do STF referem-se ora a multas de moratórias, ora a multas por descumprimento de obrigações acessórias, ora a ambas, ‘a demonstrar que umas e outras se sujeitam a vedação ao confisco’” (COÊLHO, 2012, p. 651).

Gabriel Lacerda Troianelli menciona que o STF frequentemente utiliza a vedação ao confisco para impor limites às multas tributárias, porém destaca que na ADI nº 551/RJ foram conjugados os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco para afastar a multa considerada abusiva. Acrescenta o autor que, embora o relator Ministro Ilmar Galvão

tenha usado o não confisco para frear a multa considerada exorbitante, a ligação com o princípio da proporcionalidade restou clara quando ele destacou que o eventual caráter confiscatório não pode ser visto distanciado da proporcionalidade que deve haver entre a conduta que não cumpre a norma e a respectiva sanção (TROIANELLI, 2012, p. 78).

No mesmo sentido, o citado autor considera que o tratamento dado pelo STF às multas tributárias, especificamente por descumprimento de obrigação acessória, é inadequado, pois tenta quantificar a sanção a partir do valor do tributo, porém em deveres instrumentais não se mostra viável tal parâmetro (TROIANELLI, 2012).

Gabriel Lacerda Troianelli esclarece que, em julgamentos mais recentes:

[...] o Supremo Tribunal Federal, entendeu que não seriam desproporcionais multas moratórias tributárias de 20% (RE 239.964/RS) ou de 30% (RE 220.284/SP), agindo de forma congruentes com decisões anteriores, em que as multas foram reduzidas de 100% para 30%, entendido este último como percentual razoável. (TROIANELLI, 2012, p. 80)

Assim, embora não haja um parâmetro fixado pelo Judiciário, a tendência é que as multas pelo não pagamento do tributo não sejam fixadas para além de 30% e para os casos de conduta dolosa não ultrapassem os 100% (TROIANELLI, 2012, p. 81).

Assim, para o citado autor:

[...] também é muito comum a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória com base no percentual do tributo devido ou mesmo no montante da operação - em geral o valor da mercadoria ou do serviço - sem distinguir situações absolutamente diversas, em que o descumprimento da obrigação acessória: (i) propicia o não pagamento do imposto devido, (ii) não propicia o não pagamento do tributo devido, mas dificulta a fiscalização; e (iii) não gera o não pagamento de tributo nem dificulta a fiscalização. (TROIANELLI, 2012, p. 81)

Segundo Gabriel Lacerda Troianelli, no caso de não propiciar o pagamento do tributo devido, a conduta é gravosa, justificando a imposição da multa, que terá como parâmetro o valor do tributo devido, justificando, até mesmo, o seu agravamento, quando da comprovação do dolo por parte do contribuinte. Quando o descumprimento da obrigação acessória não propiciar o pagamento do tributo e dificultar a fiscalização, não seria possível utilizar como parâmetro o tributo devido, devendo a legislação impor multas em valores fixos, de acordo com a gravidade da conduta. Por derradeiro, em caso de não gerar o não pagamento do tributo nem prejudicar a fiscalização, a sanção deveria ser excluída em virtude de serem meros erros materiais, como preenchimento de declarações, de escrituração (TROIANELLI, 2012, p. 84).

Por fim, o princípio do não confisco tributário utilizado como parâmetro de limitação à multa exorbitante é utilizado nos moldes acima traçados, porém, conforme se verá nas

próximas seções, a multa, de caráter nitidamente punitivo, deve ser aplicada de acordo com a gravidade da conduta do sujeito passivo.

4.5 Princípio da isonomia

Conforme já discorrido, a Constituição Federal de 1988 dispõe de um rol de garantias e direitos fundamentais que protegem o cidadão do poder do Estado, criando limites para ação deste, sendo que o que caracteriza o regime jurídico administrativo é a busca do equilíbrio entre a satisfação dos interesses coletivos e a proteção das liberdades individuais (NOHARA, 2015, p. 7).

A CF/88, em seu artigo 5º, *caput* e inciso I, dispõe que: “*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*”, além de afirmar que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988, grifos nossos).

Ronald Dworkin ensina que o princípio da igualdade ou direito à igualdade, conforme prefere nomear,

“[...] não significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que se desiguam, mas tratar a todos como iguais. E tratar a todos como iguais significa que o Estado e os indivíduos devem tratar a todos com o igual respeito e consideração”. (DWORKIN *apud* OMMATI, 2016, p. 94)

Assim, para a construção da igualdade de tratamento entre as pessoas e o Estado, deve existir uma relação de igual respeito e consideração, sendo esta a grande virtude de um Estado Democrático de Direito:

Para Dworkin, a igualdade enquanto igual respeito e consideração é a virtude soberana de um Estado Democrático ou de uma comunidade de princípios. Portanto, o próprio princípio democrático está relacionado ao direito de todo e qualquer cidadão a receber por parte do Estado e da própria comunidade um tratamento igualitário ou a ver respeitada a sua dignidade. (OMMATI, 2016, p. 95)

Nessa seara, a afirmação acima transcrita trata da igualdade que deve prevalecer entre ente federado, comunidade e cidadão. Este deve ter, tanto na elaboração das leis, quanto no tratamento dispensado pelo Estado, o direito de ser tratado sob os parâmetros de consideração e respeito, singulares considerações para compreensão da igualdade.

Nos termos acima lançados, a CF/88 dispõe sobre a igualdade de modo genérico e, no artigo 150, inciso II²⁹, especifica a igualdade tributária, que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

José Afonso da Silva, ao explicar o que seria a igualdade tributária, defende que o princípio da igualdade tributária “relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso, a igualdade será puramente formal” (SILVA, 2005, p. 221).

O tributarista Roque Antônio Carrazza, discorrendo sobre o princípio da igualdade, alerta que tal princípio:

[...] exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente e não discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente (CARRAZZA, 2015, p. 86)

O que visa, assim, o princípio da isonomia tributária é, a partir da desigualdade, buscar situações em que a tributação alcance a todos, independente de suas diferenças, estando, por vezes, ligado à capacidade contributiva, mas com esta não se misturando. Visa, outrossim, direcionar o legislador na edição da norma fazendo com que a lei tributária alcance seus destinatários. Isso porque “a isonomia é uma garantia do indivíduo e não do Estado” (AMARO, 2014, p. 108),

Segundo Hugo de Brito Machado (2016, p. 280), “a isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo”.

Mas o que seria esse justo ou essa medida de justiça com a aplicação/reconhecimento do princípio da isonomia tributária? A isonomia serve ao legislador e também à administração tributária, que deverá pautar suas decisões com observância ao princípio relacionado, por vezes, com outras limitações constitucionais ao poder de tributar.

Raphael Frattari e Renê Moraes da Costa Braga, citando Humberto Ávila, entendem que o conceito mais adequado para a isonomia tributária seria “uma relação entre dois ou mais

²⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.” (BRASIL, 1988)

sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade” (ÁVILA *apud* FRATTARI; BRAGA, 2010, p. 4426).

Para os autores, Humberto Ávila sugere este conceito por considerar que:

[...] uma situação de igualdade ou desigualdade *pode ser melhor compreendida a partir do estudo de casos, hipotéticos ou não*, que tornam possível a ilustração dos vários aspectos que compõe um julgamento de igualdade. Assim, é diante de um ‘julgamento de igualdade’ que se pode delimitar claramente quem é igual e quem é desigual, o porquê de serem iguais ou desiguais, em que medida são iguais ou desiguais, e as razões de se buscar a distinção entre situações.

O conceito evidencia os aspectos que compõe este ‘julgamento de igualdade’, deixando para trás, colocações vazias de conteúdo, que olvidam de que o juízo de igualdade pressupõe a análise: a) da medida de comparação entre situações ou pessoas; b) do elemento indicativo desta medida e c) da finalidade desta comparação. Quando o citado conceito afirma que a igualdade se encontra “entre dois ou mais sujeitos” define que o juízo de igualdade supõe sempre a comparação, que se dá sempre entre dois sujeitos ou situações.

Em seara tributária, essa comparação se dá quase sempre entre os sujeitos passivos das obrigações tributárias, os contribuintes, ora levando-se em conta elementos pessoais, particulares, ora ficando-se em situações objetivas.

No que tange à comparação “em razão de um critério”, o conceito utilizado coloca, implicitamente, mais dois importantes aspectos: a “medida de comparação” e o “elemento indicativo” dessa medida. A medida de comparação é a característica que torna dois sujeitos iguais ou diferentes. Dois contribuintes podem, por exemplo, serem iguais em patrimônio (ambos possuem um patrimônio de um milhão de reais) ou diferentes em patrimônio (um possui patrimônio de dez milhões de reais e o outro nada possui). (FRATTARI; BRAGA, 2010, p. 4426)

A partir da conceituação de Humberto Ávila, Rafael Frattari e Renê Moraes da Costa Braga esclarecem o conceito de isonomia tributária, afirmando poder esta ser equacionada no caso concreto, com a existência de dois sujeitos que, comparados, indicarão a medida de isonomia em cada caso a ser analisado.

Mas não se trata de situação de fácil delimitação ou aplicação, uma vez que no Direito Tributário a isonomia se vislumbra pela vedação às diferenças ou tratamento diferenciado para sujeitos que se encontrem em situações jurídicas diferentes.

Hugo de Brito Machado ressalta que não pode o Direito fazer todos os seres humanos iguais, pois são naturalmente desiguais e assim devem ser por ele tratados. Porém a grande dificuldade reside justamente em saber qual o critério de desigualdade a ser buscado pelo Direito, para lhes atribuir, a partir de então, tratamento desigual, de forma a prestigiar-lhe ou mesmo, quando deverá o Direito não conhecer dessas desigualdades, servir a todos a partir da igualdade (MACHADO, 2004, p. 63).

Assim, evidencia-se a grande dificuldade de aplicação do princípio da isonomia e da delimitação legal de sua aplicação.

Raphael Frattari e Renê Moraes da Costa Braga mencionam que o ‘julgamento de igualdade’ só poderá ocorrer se o discurso jurídico apontar os elementos estudados, notadamente: o grau de comparação usado pelo legislador, a adequação do elemento referente à medida, a juridicidade da finalidade na discriminação e a aptidão da diferenciação para a consecução dos direitos e garantias fundamentais (FRATTARI; BRAGA, 2010, p. 4428).

No campo das penalidades tributárias, segundo Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, a observância à isonomia tributária é mais evidente quando se apontam, em termos jurídicos, as questões fáticas que deverão ser consideradas quando da imposição das sanções:

Cabe à legislação, com base nas diversas classes de infrações tributárias, elencar fatos distintivos que atendam às especificidades das hipóteses sujeitas à aplicação de penalidades, as quais, por sua vez, serão graduadas segundo estas especificidades.

Deveras, se comprovadas as questões fáticas distintivas, estas servirão como atenuantes ou agravantes na qualificação da penalidade imposta.

Reportando-se novamente aos ensinamentos de José Arthur Lima Gonçalves, identificando o motivo declinado para que haja a discriminação, o artifício técnico-legislativo utilizado para conferir um tratamento diferenciado, efetivando, com isso, a isonomia e a justiça, encontra-se alojado no objeto da relação jurídica, pois é no conseqüente que constará delimitado o dever de sofrer uma sanção mais gravosa ou uma sanção menos gravosa. (PADILHA, 2015, p. 119)

Importantes as lições aqui lançadas, eis que a isonomia tributária imporá, quando da aplicação de penalidade/sanção ao contribuinte, as questões factuais envolvidas que farão a distinção de caso a caso e sua análise de forma singular. Aqui, valendo-se, igualmente, das lições acima apresentadas, no que tange à comparação entre um contribuinte e outro – no caso das sanções – realizando um ‘julgamento de igualdade’, com a presença dos elementos alhures elencados.

Conforme menciona Hugo de Brito Machado, “a verdadeira isonomia se encontra na proporcionalidade”, embora entenda que esta seja insuficiente, sozinha, para a delimitação de um critério de igualdade, *in verbis*:

Realmente não pode haver maior iniquidade do que tratar igualmente pessoas desiguais. Mesmo assim, persiste a dificuldade na escolha do critério de discriminação. Desigual sob que aspecto? A ideia de proporcionalidade é insuficiente. No Direito Tributário, poder-se-ia afirmar que esse critério reside na capacidade econômica, o que de certo modo justifica o fato de haver o constituinte de 1988 adotado, além do princípio da isonomia, também o princípio da capacidade contributiva. (MACHADO, 2004, p. 66)

Nesse sentido, a construção da isonomia tributária se faz pelo ‘julgamento de igualdade’, a partir das condições factuais de cada infração tributária, com observância à proporcionalidade e capacidade contributiva do contribuinte, a fim de se chegar ao justo e à

própria realização da isonomia/igualdade, de tratar a todos com a mesma consideração e respeito.

4.6 Postulados normativos

De acordo com a teoria de Humberto Ávila, os postulados normativos diferem das regras e dos princípios, por serem “normas imediatamente metódicas que instituem critérios de aplicação de outras normas situadas no plano objeto de aplicação” (ÁVILA, 2012, p. 143).

Isso significa que os postulados normativos são metanormas, qualificadas como normas de segundo grau. Ou seja, por trás dos postulados há sempre outras normas sendo aplicadas e não há qualquer identificação com normas que influenciam outras, como os sobreprincípios, que se encontram nivelados com as normas que são objeto de aplicação (ÁVILA, 2012).

Os postulados atuam no campo metódico, situam-se no metanível de aplicação, funcionando de forma diferente dos princípios e das regras por três questões:

A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto de aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao interprete aplicador do direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, que de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflitualidade necessária com outras normas. (ÁVILA, 2012, p. 143)

Nesse sentido, os postulados não se assemelham às regras nem aos princípios. Diferem das primeiras porque elas descrevem comportamentos a serem observados e necessitam de cumprimento de maneira integral, ou seja, ou se cumpre a norma ou não, sendo que, havendo conflito de regras, uma será considerada inválida e, portanto, excluída do ordenamento. No mesmo sentido, diferem dos princípios, eis que, se estes estabelecem um dever ser ideal que pode ser cumprido em diversos graus, havendo conflito entre princípios, será dimensionado o de maior peso, situação que também não se enquadra na caracterização dos postulados, pois, conforme já mencionado, como normas metódicas, eles estabelecem uma estrutura de aplicação.

O que se destaca nos postulados normativos é seu papel estruturante no procedimento interpretativo, eis que dá estrutura de aplicação para a promoção de determinado fim, “não é o

fim propriamente dito, mas o caminho, a estrutura, as balizas condicionadoras da marcha interpretativa” (CARDOSO; SAMPAIO, 2015, p. 266).

4.6.1 Postulado da proporcionalidade

Humberto Ávila caracteriza os postulados como inespecíficos, classificando como suas espécies os postulados da ponderação, da concordância prática e da proibição do excesso; e inespecíficos os postulados da igualdade, da razoabilidade e da proporcionalidade. Ressalte-se que, neste trabalho, optou-se por fazer um corte, investigando somente este último.

O dever de proporcionalidade é instrumento utilizado como sinônimo de exigência da razoabilidade nas decisões ou na resolução de casos complexos, sempre que envolvam a necessidade de se indicar um patamar de reconhecimento de garantias consagradas pela Constituição de 1988.

Na seara do Direito Tributário não é diferente; em diversos julgados a utilização da proporcionalidade como medida de reconhecimento da razoabilidade do não confisco aplicado às multas gera controvérsias que não silenciam. Ora utilizada para caracterizar o confisco à propriedade privada e ao livre exercício da profissão, a proporcionalidade parece ser o caminho, ainda que conflituoso, para se encontrar o justo na tributação e, via de consequência, na aplicação das penalidades.

Humberto Ávila há muito evidencia que o Supremo Tribunal Federal utiliza com frequência da proporcionalidade, a fim de corrigir certos excessos, seja na tributação ou mesmo em outros ramos do Direito em que a medida ou sanção aplicada se mostra desproporcional à conduta ou fato cometido pelo sujeito, chegando a duas conclusões:

Em primeiro lugar, demonstra que a exigência de proporcionalidade vem sendo aceita como um dever jurídico-positivo, o que, por si só, revela a importância de sua explicação e descrição. Em segundo lugar, revela que a utilização do princípio da proporcionalidade nem sempre possui o mesmo significado, não apenas porque ele é tratado como sinônimo da exigência de razoabilidade, com a qual — como será demonstrado — não se identifica, mas porque ele ora significa a exigência de **racionalidade** na decisão judicial, ora a **limitação à violação de um direito fundamental**, ora a **limitação da pena à circunstância agravante ou necessidade de observância das prescrições legais**, ora **proibição de excesso** da lei relativamente ao seu fim e ora é sinônimo de **equivalência** entre custo do serviço e a relativa taxa. A sua aplicação, como será demonstrado, é muitas vezes correta. Mas mesmo nesses casos, a fundamentação do dito princípio da proporcionalidade não apresenta razões intersubjetivamente controláveis, na medida em que não estabelece critérios de delimitação da relação meio-fim — absolutamente essencial à aplicação da proporcionalidade —, bem como deixa obscuro o seu fundamento de validade. Enfim, a fundamentação das decisões, em vez de ser clara e congruente, termina sendo ambígua. (ÁVILA, 2001)

Conforme discorre o citado autor, a exigência da proporcionalidade se impõe como norma importante e que deve ser aplicada. Ressalta ele o conceito plurissignificativo que rodeia a proporcionalidade, podendo ela, por vezes, significar razoabilidade no decidir quando se depara com as limitações aos direitos fundamentais ou mesmo quando há certa limitação que pretende vedar o excesso da lei. Por fim, a proporcionalidade pode ser vista como sinônimo de equivalência entre determinada prestação e o serviço colocado à disposição do cidadão.

No que tange ao fundamento da proporcionalidade, Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (2016) argumentam que ele residiria tanto no domínio dos direitos fundamentais quanto no contexto do Estado de Direito, entretanto não se poderia negar que a aplicação da proporcionalidade adviria da compreensão ampla e geral de todo sistema jurídico.

Nesse aspecto, Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco entendem que, já em 1953, o STF apontava para a doutrina do ‘excesso de poder’ para controlar as atividades do Poder Legislativo; para eles, eis que o Judiciário passou a declarar a inconstitucionalidade de leis que restringiam direitos, de maneira a concluir que, no Brasil, “o fundamento do princípio da proporcionalidade se encontra no âmbito dos direitos fundamentais” (MENDES; BRANCO, 2016, p. 220).

Nessa esteira, na análise da aplicação da proporcionalidade, “investiga-se a norma que institui a intervenção ou exação para verificar se o princípio que justifica sua instituição será promovido e em que medida os outros princípios serão restringidos” (ÁVILA, 2012, p. 158), a se saber se há restrição excessiva de direitos fundamentais.

Porém, antes se mostra necessário esclarecer que, em relação ao dever de proporcionalidade, além do fato de sua aplicação ser permeada de dissensos, há divergências entre autores quanto a seu tratamento como princípio, regra ou postulado.

Entre esses autores se encontra Luís Virgílio Afonso da Silva. Ele argumenta que, embora Humberto Ávila tenha razão em não compreender a proporcionalidade como princípio (pelo menos conforme definido por Robert Alexy), não a “conceitua de forma correta, pois o autor alemão definiria explicitamente a proporcionalidade como regra”. (SILVA, 2002, p. 25-26).

Para o citado autor, a ideia de ‘máxima da proporcionalidade’, que seria a tradução direta do alemão, é pouco usual e remeteria à ideia de mera recomendação e não dever. Por outro lado, o fato de Humberto Ávila utilizar a expressão ‘dever de proporcionalidade’, que entende como a correta, não resolveria a problemática, eis que, ao se falar em dever, se estaria

falando em norma (composta de regras e princípios). No entendimento de Luís Virgílio Afonso da Silva, não seria a proporcionalidade princípio, mas sim regra, pois a terminologia correta seria a ‘regra da proporcionalidade’ (SILVA, 2002, p. 26).

O autor discorda do entendimento de Humberto Ávila de que a proporcionalidade seria um postulado normativo aplicativo, ou seja, metanorma de aplicação de outras normas. Para Luís Virgílio Afonso da Silva, a proporcionalidade não deve ser compreendida como uma regra comum, mas sim como uma ‘regra do tipo especial’, uma regra especial de aplicação de outras regras (SILVA, 2009, p. 168). Ele recorda os ensinamentos de Robert Alexy, para quem os subelementos da proporcionalidade ‘devem ser classificados como regras’, “citando entendimento semelhante de Haverkate, segundo o qual a forma de aplicação da proporcionalidade e de suas subregras é a subsunção. E regras são aplicadas por meio de subsunção” (SILVA, 2002, p. 25-26). Para ele, a denominação de postulado normativo aplicativo até poderia ser uma saída, mas desde que se tenha “em mente que também estes postulados teriam estrutura de regra” (SILVA, 2009, p. 169).

Contrariamente ao entendimento de Luís Virgílio Afonso da Silva, no presente estudo não se entende a proporcionalidade como regra, nos termos propostos pelo autor, nem como princípios, mas sim, como postulado normativo aplicativo, conforme se passará a expor.

Henrique Ribeiro Cardoso e João Carlos Medrado Sampaio, em estudo sobre o tema, informam que Robert Alexy, ao discorrer a respeito da proporcionalidade, tratam-na “como ‘máxima da proporcionalidade’, composta por três ‘máximas’ parciais: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, este que seria o próprio sopesamento entre princípios” (CARDOSO; SAMPAIO, 2015, p. 266-267).

Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno, analisando a obra *Teoria Discursiva do Direito*, de Robert Alexy, descreve as lições deste no tocante a regras e princípios:

Alexy parte de uma análise dos critérios tradicionalmente usados para distinguir regras de princípios, sobretudo do clássico critério quantitativo da generalidade, para então desenvolver seu próprio critério: princípios são comandos de otimização, ou seja, comandos que exigem que algo seja realizado na máxima medida possível, observadas as circunstâncias fáticas e jurídicas, enquanto regras são comandos definitivos, ou seja, exigem simplesmente que uma conduta seja praticada. (TRIVISONNO, 2014, p. 37)

Mesmo que Robert Alexy não mencione nada sobre a categorização da proporcionalidade, seja como regra ou como princípio, tal fato é descrito por Humberto Ávila como postulado da proporcionalidade e Robert Alexy trataria como máxima, segundo Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno:

Colisões de princípios são solucionadas pela máxima da proporcionalidade, através de suas três máximas parciais, a saber, a máxima parcial da adequação, a máxima parcial da necessidade e a máxima parcial da proporcionalidade em sentido estrito. As duas primeiras exigem que algo seja realizado na máxima medida possível relativamente às circunstâncias fáticas, enquanto a terceira exige que algo seja realizado na máxima medida possível relativamente às circunstâncias jurídicas. (TRIVISONNO, 2014, p. 37)

Há que se frisar, outrossim, conforme mencionado por Henrique Ribeiro Cardoso e João Carlos Medrado Sampaio, o enfoque dado à máxima da proporcionalidade por Robert Alexy e das máximas parciais:

Já se deu a entender que há uma conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade. Essa conexão não poderia ser mais estreita: a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela. Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade em suas três máximas parciais da adequação, da necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito), decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é dedutível dessa natureza.

[...]

Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A máxima da proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades jurídicas. (ALEXY, 2008, p. 116-117)

Diante de tais considerações sobre a “máxima da proporcionalidade”, é possível traçar a diferença entre princípios e postulados normativos:

[...] se pressupomos que na forma abstrata no plano constitucional não há previamente hierarquia entre princípios, e que a proporcionalidade é um método de estruturação da interpretação em busca da identificação do melhor princípio a ser aplicado ao caso concreto, é forçoso reconhecer que proporcionalidade enquanto postulado normativo, não se confunde com os princípios que aquele método estruturante analisa, na medida em que o sujeito não se confunde com o objeto. (CARDOSO; SAMPAIO, 2015, p. 267)

Resta evidente o caráter diferenciador dos postulados normativos aplicativos, especificamente o da proporcionalidade, eis que, como método de estruturação da interpretação que visa encontrar o princípio mais adequado ao caso concreto, está-se diante de metanorma ou norma de segundo grau – postulado normativo aplicado da proporcionalidade –, que possui uma diretriz metódica voltada para o intérprete, que a utiliza como estrutura de aplicação de outra norma (princípio).

Conforme lecionam Henrique Ribeiro Cardoso e João Carlos Medrado Sampaio, se Robert Alexy afirma que os princípios são "mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas":

[...] a proporcionalidade enquanto máxima, não deixa de ser um método de interpretação estruturante, como afirma Ávila, não havendo necessariamente uma incompatibilidade conceitual entre as propostas de ambos os autores, na medida em que, como afirma Ávila, Alexy não enquadra a proporcionalidade numa especial categoria, não se debruçando especificamente sobre esta questão. Ainda segundo o autor, apesar do mestre alemão não enquadrar a proporcionalidade nem como regra nem como princípios, lembra que diversos autores enxergam a opção de Alexy da proporcionalidade como regra. (CARDOSO; SAMPAIO, 2015, p. 267)

Há que ressaltar, ainda, sobre a máxima da proporcionalidade e suas máximas parciais apresentadas por Robert Alexy, que o caso concreto aferiria qual princípio a ser aplicado no caso concreto. De acordo com Henrique Ribeiro Cardoso e João Carlos Medrado Sampaio, pode-se vislumbrar, embora o autor alemão não mencione, que as ‘máximas parciais’ se mostram como diretrizes metódicas que se dirigem ao intérprete para interpretação, “no exercício de construção de sentido da norma no caso concreto, tais máximas parciais assemelham-se claramente ao conceito de postulados normativos defendido por Ávila” (CARDOSO; SAMPAIO, 2015, p. 269).

Nesse entender, o que se pretende com tal análise é investigar o modo como devem ser aplicadas as normas, seja estabelecendo critérios ou mesmo definindo medidas de aplicação.

Conforme já exposto, a exigência da proporcionalidade não é princípio ou mesmo regra, pois “a definição das normas aplicativas de segundo grau, mais que uma questão de nomenclatura, apresenta-se como um problema fenomênico, de coerência e de justificação”, assim, postulado aplicativo (ÁVILA, 2012, p. 160). Assim, para Humberto Ávila:

É um problema de coerência, porque tanto os autores que definem pelo critério fraco (princípios são normas mais gerais e abstratas, e as regras menos gerais e abstratas) quanto os autores que o fazem pelo critério forte (princípio são normas de otimização realizáveis em vários graus, e regras são normas que estabelecem uma hipótese e um mandamento definitivo) não poderiam, para manter sua coerência científica, definir proporcionalidade, por exemplo, como princípio ou regra. Como princípio não, pois ela não é realizada em vários graus, mas serve de critério para a realização em vários graus dos fins cuja promoção é devida em razão da positividade dos princípios. Como regra também não, pois ela não tem hipótese e uma consequência, nem pode ser excluída do ordenamento jurídico em caso de colisão.

Por fim, é um problema de justificação, pois, definindo a proporcionalidade como princípio ou regra, confunde-se o objeto de aplicação com o critério de aplicação. Para usar uma metáfora: quem define a proporcionalidade como princípio confunde a balança com os objetos que nela pesa! E ao fazê-lo, perde de vista a diferença entre o que deve ser realizado (princípios e regras) e o que serve de parâmetro para a realização (postulados). (ÁVILA, 2012, p. 160)

Nesse sentido, o autor citado define claramente o papel da proporcionalidade como postulado normativo aplicativo, eis que sua função será justamente a de servir estrutura para a aplicação de outros princípios, viabilizando ou proporcionando um equilíbrio no momento de aplicação da norma, sendo esta a função do postulado, direcionado ou aplicador da norma.

O postulado da proporcionalidade, conforme já mencionado, vem sendo utilizado com frequência na jurisprudência e serve cada vez mais como instrumento de controle de atos do poder público, sendo que um de seus principais problemas, entre outros, é sua aplicabilidade (ÁVILA, 2012).

Vários sentidos podem ser apreendidos a partir da expressão ‘proporção’, ‘proporcionalidade’, utilizada em vários ramos do Direito. Proporção entre a carga tributária e o serviço público prestado, proporção entre o número de vagas com avaliação de representatividade etc. Assim, segundo a concepção existente, ‘a ideia de proporção perpassa todo o direito, sem limites ou créditos’ (ÁVILA, 2012, p. 183).

O dever de proporcionalidade possui na aplicabilidade um de seus problemas:

Será, porém, que todas essas acepções estamos falando do postulado da proporcionalidade? Certamente que não. O postulado da proporcionalidade não se confunde com a ideia de proporção entre as mais variadas manifestações. Ele se aplica apenas a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim, de tal sorte que possa proceder aos três exames fundamentais: o da adequação (meio promove o fim?) e da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?).

Neste sentido, a proporcionalidade, como postulado estruturador da aplicação de princípios que concretamente se imbricam em torno da relação de causalidade entre um meio e um fim, não possui aplicabilidade irrestrita. Sua aplicação depende de elementos sem os quais não pode ser aplicada. Sem um meio, um fim concreto e uma relação de causalidade entre eles não há aplicabilidade do postulado da proporcionalidade em seu caráter trifásico. (ÁVILA, 2012, p. 183)

Conforme acima narrado, vê-se que não é em toda situação que caberá a aplicação do postulado da proporcionalidade, uma vez que ele não será aplicado de forma irrestrita, mas sim a partir da observância dos três elementos fundamentais, a adequação, necessidade, proporcionalidade em sentido estrito, que permitirão, a partir de um meio e um fim e da relação de causalidade entre eles, viabilizar sua aplicação.

Outro problema do postulado da proporcionalidade diz respeito a seu funcionamento. Isso quer dizer que ela é analisada e aplicada a partir de três elementos, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Tal exame deve ser feito para não transformar a proporcionalidade justamente naquilo que ela foi criada para combater, qual seja, em subterfúgios para a prática de arbitrariedades (ÁVILA, 2012).

A aplicabilidade do postulado da proporcionalidade é a relação entre o meio e o fim a ser alcançado, ou seja, depende da disposição entre os bens jurídicos e da existência da daquela relação para que possa ser alcançado.

Para Humberto Ávila, a proporcionalidade deverá ser aplicada sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade. Para tanto, devem ser analisadas as possibilidades de realização da medida (exame de adequação), da medida ser menos restritiva aos direitos envolvidos (exame da necessidade) e da intenção ser valorosa a justificar a restrição (ÁVILA, 2012, p. 184).

Assim, para aplicação, deve-se visar ao fim, e este “significa o estado desejado de coisas” (ÁVILA, 2012, p. 185), que ensejará a correta aplicação do postulado.

Os fins podem ser internos e externos; os primeiros “estabelecem um resultado a ser alcançado que reside na própria pessoa ou situação objeto de comparação e diferenciação” (HUSTER *apud* ÁVILA, 2012, p. 185), os segundos, “estabelecem resultados que não são propriedades ou características dos sujeitos atingidos, mas que se constituem em finalidades atribuídas ao Estado, e que possuem uma dimensão extrajurídica. Podem ser empiricamente dimensionados” (ÁVILA, 2012, p. 186). Conforme Humberto Ávila menciona, os fins sociais e econômicos podem ser classificados como fins externos.

É imperioso analisar esses três elementos do postulado da proporcionalidade – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido – para uma melhor compreensão de sua aplicação.

A adequação impõe uma relação experimental entre meio e fim. No exame dela, o administrador deve verificar se está apropriada aos fins que se almeja alcançar, se é adequada à finalidade que se pretende.

Para melhor compreensão do exame da adequação, é necessário responder a três questionamentos: “O que significa um meio ser adequado à realização de um fim? Como deve ser analisada a relação de adequação? Qual deve ser a intensidade de controle das decisões adotadas pelo poder público?” (ÁVILA, 2012, p. 187).

No que tange à primeira indagação (qual meio é adequado à realização do fim), Humberto Ávila responde que é preciso analisar a situação entre os vários meios possíveis e o fim que se pretende promover, sob três aspectos: quantitativo, qualitativo e probabilístico:

Em termos quantitativos, um meio pode promover menos, igualmente ou mais o fim do que um outro meio. Em termos qualitativos, um meio pode promover pior, igualmente ou melhor o fim do que outro meio. Em termos probabilísticos, um meio pode promover com menos, igual ou mais certeza o fim do que outro meio. Isso significa que a comparação entre meios que o legislador ou administrador terá que escolher nem sempre se mantém em um mesmo nível (quantitativo, qualitativo ou probabilístico), como ocorre na comparação entre um meio mais fraco e um meio mais forte, entre um meio pior e outro melhor, ou entre um meio menos certo e outro mais certo para a promoção do fim (ÁVILA, 2012, p. 187-188)

Tais questões levam a outra indagação, a de que o administrador ou legislador teria o dever de escolher o *mais intenso, o melhor e o mais seguro* para atingir o fim ou de escolher um meio que promova um fim (ÁVILA, 2012, p. 189). A resposta dependerá das informações e circunstâncias que muitas vezes a Administração não possui.

Mas, decerto, há de se reconhecer que basta à Administração e ao Legislativo escolher um meio que promova minimamente um fim, ainda que não seja tão intenso, melhor ou mais seguro (ÁVILA, 2012).

A segunda indagação da adequação concerne a como deve ser analisada tal relação sob três focos: abstração, generalidade e antecedência. A primeira exige a adoção de uma medida abstrata mais adequada que promova o fim. A segunda impõe a adoção de uma medida que seja geralmente adequada a atender determinado fim. Assim, será adequada se o fim se realizar na maioria dos casos em que for adotada. A terceira impõe a adoção de medida adequada no momento em que for adotada (ÁVILA, 2012).

Em relação ao que significa a adoção da medida adequada, pode-se afirmar:

[...] que nas hipóteses em que o Poder Público está atuando para uma generalidade de casos –por exemplo quando edita atos normativos – a medida será adequada se, abstrata e geralmente, servir de instrumento para a promoção do fim. Tratando-se pois, de atos meramente individuais – por exemplo, atos administrativos – a medida será adequada se, concreta e individualmente, funcionar como meio para promoção do fim. Em qualquer das hipóteses, a adequação deverá ser avaliada no momento da escolha do meio pelo Poder Público, e não em momento posterior, quando essa escolha é avaliada pelo julgador. (ÁVILA, 2012, p. 190)

Assim, a qualidade da avaliação ou da atuação da Administração deverá se perquirida conforme as questões atuais existentes no momento da atuação. Valendo dizer, a adequação do meio deve ser analisada conforme as circunstâncias do momento da escolha e o modo como contribuirá para a realização de determinado fim.

No que se refere à terceira indagação, qual a intensidade de controle das decisões adotadas pela Administração, deve-se analisá-la sob dois níveis de controle: um forte e um fraco.

No modelo forte, a demonstração de um meio que não realize um fim é suficiente para declarar a invalidade da ação do Executivo. Já no modelo fraco, essa demonstração, se realizada de forma objetiva, evidente e fundamentada, poderá ensejar a declaração de invalidade. No caso brasileiro, segundo Humberto Ávila, a tendência é o modelo fraco de controle, eis que:

[...] o princípio da separação de poderes exige um mínimo de autonomia e independência no exercício das funções legislativas, executivas e judiciais.

Assegurando um mínimo de liberdade para o legislador e para o administrador, não é dado ao julgador escolher o melhor meio sem um motivo manifesto de inadequação do meio eleito pela administração para escolher um fim. O exame do entrecruzamento entre o dever de preservar a liberdade do legislador e o dever de proteger os direitos fundamentais do administrador revela abstratamente uma encruzilhada em que se resguarda um âmbito mínimo de liberdade para o legislador e para o administrador. Somente a comprovação cabal da inadequação permite a invalidação da escolha do legislador ou administrador. (ÁVILA, 2012, p. 192)

Assim, verifica-se que a declaração de invalidade da medida adotada pelo poder público só ocorrerá se restar evidente a incompatibilidade entre o meio adotado e o fim. De contrário, deve-se manter a decisão adotada.

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha (2015, p. 138) afirma que “a *adequação* manifesta-se quando os meios eleitos pela norma mostram-se compatíveis com a finalidade por ela buscada”. Assim, no exame da adequação, se investigará a existência de uma relação entre meios e fins, de maneira que, inexistindo essa relação, a medida não deverá ser adotada.

Especificamente no tocante à sanção, a autora citada entende que o exame da adequação seria insuficiente, partindo-se do pressuposto de que a sanção é caracterizada como resposta à violação à lei, e sua instituição, independente da intensidade da medida, alcançaria o fim visado pela lei sancionante, pois atua preventiva e repressivamente contra as infrações praticadas pelos contribuintes. Daí a análise da *necessidade*, para controlar a sanção abusiva, bastaria para confirmar a desconformidade da medida (PADILHA, 2015, p. 140).

Por outro lado, Paulo Roberto Coimbra Silva, lecionando sobre o exame da *adequação*, diz ser esta “o exame de compatibilidade entre os fins desejados pelo Direito e os meios utilizados para alcançá-lo, exigindo medidas interventivas adotadas a aptidão para atingir os objetivos perseguidos” (SILVA, 2007, p. 310). Assim, deve haver a necessária conexão finalística entre a obstáculo conferido pela sanção e o objeto que justificou e legitimou sua imposição *in abstracto* e/ou sua imputação *in concreto* (SILVA, 2007).

As sanções tributárias, políticas ou morais:

[...] ao imporem restrições diversas ao desempenho das atividades regulares do particular, suposto infrator, em nada contribuem para a regularização de sua situação fiscal, mas, ao contrário, tendem a dificultá-la, tomando o caminho rumo ao ajustamento de sua conduta perante o fisco tormentoso e, por vezes, inviável – a exemplo daquelas empresas que têm suas receitas decorrentes da contratação com o setor público, que, sem certidões negativas, ficam impedidas de participar de licitações públicas e, até, de receberem suas faturas referentes a serviços já prestados ou mercadorias já entregues. Flagrante o despautério! (SILVA, 2007, p. 311)

Nesse sentido, Paulo Roberto Coimbra Silva (2007) compreende que já no exame de adequação no postulado da proporcionalidade é possível vislumbrar a inadequação das sanções políticas, entendendo que, mais adequadas e adequáveis à repressão das sanções

tributárias são as sanções pecuniárias. Concorde-se com o citado autor por se entender, nos termos postos, que não há adequação das sanções políticas na análise do postulado da proporcionalidade.

No exame da *necessidade* deve-se verificar a existência de meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou Executivo, e que possa promover igualmente o fim, sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais (ÁVILA, 2012, p. 192).

Esse exame será realizado em duas etapas ou aspectos, primeiro, o exame da adequação dos meios, que visa constatar se os meios alternativos promovem igualmente o fim; segundo, o exame do meio menos restritivo, que visa pesquisar se os meios alternativos restringem em menor medida os direitos fundamentais colateralmente afetados (ÁVILA, 2012, p. 193). Neste último caso, em casos evidentes, geralmente a verificação do meio menos restritivo deve indicar aquele mais suave.

O exame da necessidade não é tão simples quanto parece, uma vez que a comparação entre o grau de restrição dos direitos fundamentais e o grau de promoção da finalidade pode ser bem mais complexa. Horizontalizar, ou igualar, os meios via intensidade de promoção do fim, variando o grau de restrição, propiciará a escolha do meio menos restritivo. Os problemas surgem quando os meios são diferentes, não só no grau de restrição dos direitos fundamentais, mas também no grau de promoção da finalidade. Restaria a dúvida entre restringir, minimamente, um direito fundamental e promover um fim ou vice-versa. Daí a necessidade de ponderação entre o grau de restrição e promoção, esclarecendo o objeto de ponderação, da ponderação em si e a reconstrução decorrente da ponderação (ÁVILA, 2012, p. 195).

Maria Ângela Paulino Padilha ensina que a *necessidade* de se adotar certa medida verifica-se quando não existem quaisquer outros meios adequados e menos limitadores de certo direito fundamental atingido para promover o objeto pretendido pela lei. Doutro modo, será necessária a medida quando imprescindível para a consecução dos fins almejados pela lei, desde que não existam outros meios menos gravosos ou mais eficazes (PADILHA, 2015, p. 183).

Nos dizeres de Paulo Roberto Coimbra Silva, a *necessidade* “determina que dentre os meios disponíveis ao Estado para consecução de seus fins deve ser escolhido aquele que provoque a menor interferência ou restrição possível aos direitos dos particulares” (SILVA, 2007, p. 311). Para ele, a intervenção será devida caso nenhum outro meio menos impactante para o cidadão se mostre igualmente eficaz na consecução dos objetivos visados pela lei

sancionatória, de maneira que a sanção se mostre complementação indispensável ao atendimento dos interesses que o justificam.

Nesse sentido, mostram-se relevantes os exemplos apresentados por Paulo Roberto Coimbra Silva:

Sob este prisma, revela-se inconstitucional a previsão ou imposição de penas restritivas do direito de liberdade em decorrência da prática de infrações tributárias não dolosas, tais como mera intempestividade ou inadimplência no recolhimento de tributos, porquanto tais penas são exacerbadas, desnecessárias e, por isso, desproporcionais ao ilícito pressuposto. Somente quando houver a ardilosa violação concatenada das obrigações tributária principal e acessória, destinando-se infração formal ao propósito de acobertar a infração material, é que haverá, em tese, justificativas à tipificação penal.

Também não superam o juízo da *necessidade* ou *imprescindibilidade* as sanções tributárias indiretas, ditas morais ou políticas, uma vez que com ‘a imposição de sanções mais gravosas e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, não se justificando a imposição de sanções restritivas de direitos que estorvam o exercício da livre iniciativa no desempenho de atividades empresariais ou profissionais. (SILVA, 2007, p. 312-213)

No exame da necessidade, o autor citado considera inconstitucionais as medidas restritivas de liberdade aplicadas devido à prática de condutas não dolosas como mera intempestividade ou inadimplência. Vê-se que a sanção aplicada evidencia inequívoca exorbitância em comparação à conduta antijurídica praticada.

O terceiro e último exame da proporcionalidade, a *proporcionalidade em sentido estrito*, exigirá a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais. Indaga-se: o grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causada aos direitos fundamentais? (ÁVILA, 2012, p. 195).

Aqui existe uma análise de cunho completamente subjetivo, eis que se investigará aquilo que será considerado como vantagem ou desvantagem. Comumente um meio adotado é aquele voltando a atender o interesse coletivo, que, por sua vez, causará, via efeito colateral, restrição a direitos fundamentais (ÁVILA, 2012, p. 185).

No exame desse terceiro elemento, visa-se verificar se o resultado a ser alcançado é proporcional à desvantagem que dele advirá; quer dizer, deverão ser pesadas as desvantagens do meio com relação ao fim almejado. Significa dizer que o sacrifício, devido à restrição imposta, deve ser compensado mediante benefícios oriundos da medida.

Nesse sentido, a “proporcionalidade em sentido estrito refere-se, assim, à justa medida, aferível por meio da ponderação entre as desvantagens dos meios e as vantagens dos fins” (PADILHA, 2015, p. 139), mostrando-se essencialmente importante considerar se o meio escolhido alcançará mais vantagens do que desvantagens devido a sua utilização.

Para Paulo Roberto Coimbra Silva, no exame da *proporcionalidade em sentido estrito*, no âmbito das sanções tributárias, “que impõe um sopesamento entre consequências da intervenção para o indivíduo por ela atingido e os objetivos pretendidos pelo direito”:

[...] o grau de rejeição da limitação jurídica sofrida com a imputação de uma penalidade não pode superar axiologicamente a finalidade de interesse público almejada pela norma sancionadora, sendo imprescindível para verificar a *pertinência* de uma sanção o balanceamento dos valores e interesses por ela, a um só tempo, almejados e restringidos. (SILVA, 2007, p. 312)

O autor acresce que vários são os valores condensados e as finalidades subjacentes nas sanções tributárias, e destaca, citando Helenilson Cunha Pontes, que:

[...] a realização ‘*do interesse público consistente na arrecadação de receitas indispensáveis ao custeio dos serviços e investimentos públicos*’ ou, em última instância macroconjuntural, ‘*a concretização do princípio da capacidade contributiva*’. Interessante observar que ‘*a sanção tributária, de forma geral, justifica-se no princípio da capacidade contributiva*’, segundo o qual ‘*todos devem concorrer para o custeio dos gastos públicos na medida de suas possibilidades*. (PONTES *apud* SILVA, 2007, p. 313, grifos no original)

Aqui o autor menciona que a busca dos objetivos imediatos visados com a aplicação *in abstracto* das sanções, ou mesmo sua imputação *in concreto*, não podem comprometer a realização de outras finalidades almeçadas pelo Estado que também são caras ao Direito. Daí defender que as sanções tributárias podem ir contra um dos mais valiosos fundamentos éticos da tributação, que é a capacidade contributiva. Para ele, qualquer sanção tributária exorbitante, que dissipe as forças econômicas do contribuinte, deverá ser equalizada, sob pena de inconstitucionalidade (SILVA, 2007).

Nesse sentido, na ADI nº 551/RJ, já citada em outras seções deste trabalho, o Relator Ministro Ilmar Galvão, em parte de seu judicioso voto, argumenta que:

O eventual caráter de confisco de tais multas não está dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídico tributária e sua consequência jurídica, a própria multa.

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, e em evidente efeito de confisco. (BRASIL, 2003, p. 43-44)

Verifica-se, nesse julgado, inclusive, menção à desproporção mesmo diante de condutas dolosas de sonegação, considerando-a confiscatória devido ao parâmetro utilizado, qual seja, cinco vezes o valor da taxa ou imposto.

Conforme se defende no presente estudo, não será o valor do tributo em si a limitação, mas sim a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais. Aqui o direito fundamental é o direito de não ser expropriado de seu

patrimônio mediante o confisco – artigo 150, inciso IV, CF/88. Se a sanção pecuniária for exorbitante, o fim e a intensidade revelam o caráter desproporcional da penalidade tributária.

No entendimento de Marciano Seabra Godoi:

Quando se trata de averiguar a confiscatoriedade do *imposto* (não da multa), faz sentido comparar o montante do tributo com o montante da riqueza gravada; neste sentido, é do mais puro bom senso que o IPTU será confiscatório se corresponder a 100% do valor locatício do imóvel, que o montante do imposto sobre a renda será confiscatório se ultrapassar 50% da renda gravada, etc. Mas transportar esse tipo de raciocínio para o campo das multas é um erro grave, por ignorar algo básico: o imposto é cobrado em função da capacidade econômica manifestada pela realização do fato gerador, enquanto que a multa é cobrada em função da antijuridicidade da conduta praticada pelo infrator. (GODOI, 2015, p. 290)

Considera-se incongruência adotar como parâmetro o tributo, em se tratando de sanções pecuniárias, eis que o que deve ser observado, de acordo com postulado da proporcionalidade, é o grau de ilicitude da conduta do contribuinte.

Destaca-se por oportuno o RE nº 91.707/MG, de relatoria do Ministro Moreira Alves, precedente da ADI nº 551/RJ, em que restou consignada a possibilidade de redução da multa moratória imposta com base em lei, quando ela assume, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória (BRASIL, 1980, p. 512).

Na referida decisão, vê-se claramente a utilização da norma de estrutura – o postulado da proporcionalidade –, a demonstrar a desproporção da multa diante da conduta ilícita praticada, que levou a sua revisão pelo STF.

Outrossim, a decisão na ADI-MC nº 1.075/DF pautou-se na “desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta” (GODOI, 2015, p. 302), e reconheceu o efeito confiscatório da multa – exorbitante – fixada no caso concreto. Esse acórdão é recorrentemente utilizado como precedente, porém, com o passar dos tempos, o próprio STF modificou seu entendimento e começou a limitar as multas confiscatórias a partir do montante do tributo devido, em flagrante contrariedade aos próprios julgados do tribunal e ao postulado da proporcionalidade.

Não se trata de aplicação do postulado apenas às multas moratórias, mas a todas as multas, eis que, conforme defendido no presente estudo, devido a sua natureza jurídica punitiva, as multas não podem ser dissociadas da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, as próprias multas (GODOI, 2015, p. 317). Porém o caminho percorrido pelo STF não vai nesse sentido, eis que se criou uma dissociação de seus próprios precedentes para limitar multas em 20% a 30% do tributo devido.

Frisa-se, ainda, o voto do Ministra Ellen Gracie no RE nº 582.461/SP, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, analisando se haveria caráter confiscatório da multa de 20%, considerando para tanto que:

As multas, como qualquer punição, devem guardar certa proporcionalidade com a gravidade da infração cometida. Deve haver adequação entre o grau da infração e o percentual da multa cominada, de modo que se evidencie ser esta necessária e suficiente às finalidades de prevenção e de repressão, sem implicar ofensa desarrazoada e excessiva contra o patrimônio do infrator.

A multa moratória, diferentemente das multas de ofício e das multas isoladas, pune o simples inadimplemento, o atraso no pagamento. Não se trata de multa destinada a punir a sonegação, a fraude, o conluio ou qualquer outro ato de maior gravidade que indique a existência de dolo ou manobras para iludir o Fisco, o que exigiria multa com maior potencial repressor.

A multa moratória tem de ser capaz, isto sim, de contraindicar e inibir o atraso no pagamento dos tributos, tornando oneroso para o contribuinte tal procedimento. Mas não deve se prestar, de outro lado, a abusos, inviabilizando, pela excessiva carga, que o contribuinte infrator consiga resgatar sua dívida. (BRASIL, 2011, p. 211).

Embora em seu voto a Ministra Ellen Gracie mencione a proporcionalidade como parâmetro para a vedação ao confisco às multas tributárias, também o utiliza como parâmetro para a capacidade contributiva. Para além disso, menciona alguns acórdãos para dizer que a multa de 20% não poderia confiscatória.

Inicialmente, discorda-se de que o parâmetro para aferição da abusividade da multa seja a capacidade contributiva; entende-se que seja a aferição entre a conduta antijurídica e a sanção, a partir do postulado da proporcionalidade. Conforme a Ministra argumenta em seu voto, o parâmetro a ser utilizado deve ser a adequação entre o grau da infração e o percentual da multa cominada, de modo que se evidencie ser esta necessária e suficiente às finalidades de repressão.

Porém a utilização de 20% do valor do tributo para as multas de mora e capacidade contributiva não se mostra devida, pois “a equação jurídica própria das multas e seus eventuais efeitos confiscatórios não inclui estas variáveis: pauta-se antes pela consideração da natureza e gravidade da falta e sua relação com a natureza e intensidade da sanção” (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 313).

Assim, no que diz respeito a multas fixadas em decorrência do descumprimento de obrigações principais ou acessórias, é necessária a aplicação da norma estruturante, qual seja, o postulado da proporcionalidade, visto que, mesmo antes da Constituição Federal de 1988, “a invalidação ou redução das multas tributárias que desrespeitem nitidamente a proporcionalidade que deve existir entre a gravidade da infração e a intensidade da sanção, atentando-se também para o potencial lesivo em relação a fiscalização e arrendação tributária”

(GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 319). E, mesmo após a Constituição, embora parte da jurisprudência tenha divergido quanto aos fundamentos do reconhecimento do confisco das sanções tributárias, “o raciocínio é o mesmo da doutrina tributária do passado e do presente” (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 319).

De acordo com Marciano Seabra Godoi, Valdir de Oliveira Rocha e Misabel de Abreu Derzi, a distorção quanto aos precedentes que fundamentaram as decisões do STF sobre a revisão das multas consideradas exorbitantes, conforme alhures estatuído, se deve ao descuido e à falta de uma análise mais aprofundada:

Nem a doutrina, nem os precedentes acima citados ou qualquer outro julgado do plenário do STF estatuíram a criticável “regra dos 100%”, segundo a qual toda e qualquer multa tributária, independente da infração que se destina a sancionar, tem como limite máximo o valor do tributo devido. Contudo, essa regra vem ultimamente exercendo um grande fascínio sobre os ministros do STF, que vem determinando sua aplicação sobre toda e qualquer multa tributária, inclusive casos de fraude e sonegação. Está em curso, por força de decisões descuidadas, que não examinam com rigor nem o caso concreto nem a jurisprudência da Corte, um acelerado processo de deturpação da própria jurisprudência do Tribunal. Oxalá esse processo de deturpação histórica ainda possa ser interrompido, e o presente estudo possa contribuir para interrompê-lo. (GODOI; ROCHA; DERZI, 2015, p. 319)

Nessa senda, tem-se que a aplicação do postulado da proporcionalidade para reconhecimento do efeito confiscatório da multa exorbitante se encontra entre o grau da conduta antijurídica e a sanção, não na capacidade contributiva. Essa capacidade, embora princípio de grande relevância no Direito Tributário, estaria ligada a limitações no que tange à tributação e finanças públicas: não às sanções tributárias.

Compartilha-se do entendimento de que os postulados normativos e, especificamente, o postulado aplicativo da proporcionalidade, oferecem uma estrutura para o intérprete no momento de aplicação da norma ao caso concreto:

[...] decerto que oferece uma estrutura interpretativa para que as soluções de tais casos sejam mais justas, especialmente pelo seu caráter de metanorma que afasta os justificados temores de que a adoção de um procedimento terminaria condicionando o resultado. Afasta-se tal possibilidade na medida em que a concepção de caráter estruturador dos postulados, confere ao intérprete maior aptidão na identificação dos verdadeiros valores em jogo, apresentados na concretude do caso complexo. Ou seja, o postulado estrutura a interpretação, mas não a condiciona.

Assim, a ideia dos postulados normativos como categoria de norma que objetiva a estruturação do procedimento interpretativo, através da aplicação dos postulados normativos, oferece ao intérprete um caminho, um proceder harmonizador, que prestigia os pilares principiológicos do ordenamento constitucional no especial contexto dos direitos fundamentais. (CARDOSO; SAMPAIO, 2015, p. 277)

Verifica-se que o postulado da proporcionalidade se mostra de grande importância como critério a ser adotado pelo intérprete e pelo julgador. Por oferecer uma estrutura

interpretativa para que as soluções de tais casos sejam mais justas, possibilita ao Poder Judiciário limitar as sanções pecuniárias exorbitantes, a fim de se atingir a garantia constitucional, em favor do contribuinte, do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da CF/88.

5 CONCLUSÃO

A concepção das sanções e sua aplicação não podem mais ser concebidas sob os velhos horizontes. A superação oriunda do pós-Positivismo marca uma nova estrutura das normas, retirando os princípios da velha sombra da programaticidade para elevá-los ao *status* de normas constitucionais dotadas de força normativa.

A quantidade de normas sancionadoras e pluralidade dos tipos de sanções criadas pelos três entes federados suscitaram, na doutrina e na jurisprudência, diversos questionamentos, desde a natureza jurídica da sanção à sua aplicação e limitação a partir da concepção normativa dos princípios como norma limitadoras do poder de tributar estatal, freando a ação por vezes violadora dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos/contribuintes. É neste cenário que o presente tema despertou interesse para ser pesquisado, desencadeando o desenvolvimento da presente dissertação.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 deu azo ao pós-Positivismo, em que o ordenamento jurídico passou a ser visto como um sistema de regras e princípios, sendo estas normas dotadas de aplicabilidade e eficácia para proteção e promoção dos direitos e garantias fundamentais.

Em decorrência da nova Carta Política, o Direito Tributário, anteriormente orientado a arrecadar, passou a objetivar a proteção do contribuinte. Nessa concepção, as sanções pecuniárias passaram a ser analisadas sob uma nova perspectiva. No recorte realizado no presente estudo em relação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, verificou-se que, mesmo antes da Constituição de 1988, as decisões já limitavam as sanções pecuniárias consideradas desproporcionais à conduta antijurídica praticada pelo contribuinte. Tais decisões inauguraram um novo olhar para a sanção, bem como serviram de precedentes para os julgados pós-Carta de 1988, levando o mesmo tribunal a afastar muitas consideradas abusivas.

Mas antes de analisar essa concepção e compreensão, necessário se fez um estudo sobre a natureza da obrigação tributária e da própria sanção. Assim, realizou-se uma revisão das obrigações tributárias, considerando-se como principais aquelas previstas no núcleo da norma que define a incidência, levando ao recolhimento do valor devido, e como acessórias as relativas a deveres instrumentais e formais. Tal revisão propiciou a compreensão de que a obrigação descumprida pelo sujeito passivo, seja pela ausência de pagamento do tributo devido ou mesmo pelo descumprimento dos deveres, levará à ocorrência da infração tributária, ensejando a imposição da sanção.

Limitando o objeto do estudo às sanções denominadas ‘estritamente tributárias’, a compreensão de sua função e natureza jurídica deu novo foco ao trabalho. Perpassando os usos da ‘sanção’ na teoria do direito e suas conjecturas e usos teóricos pelos cientistas do Direito, a sanção no Direito Tributário restou entendida como a relação jurídica desencadeada pela prática do ilícito tributário, perpetrado pelo sujeito passivo, que faz nascer a pretensão punitiva pelo Fisco em desfavor daquele.

Caracterizada a sanção e determinado seu conceito, buscar suas funções no Direito Tributário se mostrou importante para delimitar sua natureza jurídica. Entre as funções estudadas – preventiva, repressiva, reparatória, premial, didática –, concluiu-se que a sanção exerce funções preventiva e repressiva/punitiva significativas para o cumprimento da legislação tributária, seja no descumprimento das obrigações principais ou dos deveres instrumentais.

Entre as espécies de sanções tributárias, foram classificadas duas: as não pecuniárias, conhecidas como sanções políticas, e as pecuniárias, mais aplicadas, denominadas multas tributárias.

As sanções políticas, embora não pertencentes ao objeto de estudo, foram analisadas de forma superficial, considerando que são comumente utilizadas pelos entes federados e criam restrições de cunho coercitivo em face do cidadão/contribuinte, atentando contra direitos fundamentais deste. Observou-se, claramente, que essas sanções inviabilizam, na maioria das vezes, o exercício de sua atividade profissional, além de invadir o direito de propriedade e patrimônio do contribuinte. Constatou-se que, embora o STF venha decidindo a questão há algum tempo, as decisões ainda são permeadas de diversas dúvidas e contradições devido aos argumentos incoerentes nelas apresentados. Porém, entende-se que tais sanções são inconstitucionais por ferirem os direitos fundamentais dos contribuintes.

Já as sanções pecuniárias, as multas propriamente ditas, aquelas que expressam conteúdo econômico e que são mais usuais no Direito Tributário, sempre geraram certa discordância na doutrina quanto à sua natureza jurídica, se indenizatória, punitiva, ressarcitória. Entretanto compreendeu-se e adotou-se o entendimento de que a natureza jurídica das multas tributárias possui nítido caráter repressivo-punitivo.

Entre as espécies de multas, destacaram-se, neste estudo, as multas de mora, multa de ofício – punitivas, multas isoladas, multas agravadas e qualificadas –, além das multas graduáveis, proporcionais, fixas e progressivas, discorrendo-se sobre as características de cada uma.

No que tange aos juros, concluiu-se por sua natureza remuneratória devido à compreensão da inexistência do dano, a ensejar a reparação de cunho indenizatório, bastando a inadimplência do contribuinte para que o Fisco faça incidir a multa como forma de remunerar o capital que recebeu tardiamente. Já a correção servirá ao Fisco como forma de atualizar o valor da moeda que se deteriorou em decorrência do transcurso do tempo, desvalorizando-a.

Embora todos os contornos das sanções ou penalidades tributárias devam estar previstos em lei, os abusos oriundos da própria norma agora estão sob o território e limites do pós-Positivismo, que confere aos princípios, como normas dotadas de eficácia, as corrigendas necessárias para permitir que a sanção seja aplicada em conformidade com todo o sistema constitucional tributário.

Assim, os princípios indicam uma direção a seguir e as regras, como normas satisfeitas ou não satisfeitas, enriquecem o ordenamento ultrapassando o caráter apenas positivista da norma. A lei já não basta em si, o texto escrito é apenas o texto escrito se dele não se extrai seu conteúdo, que é a norma.

No que tange à força normativa dos princípios, verificou-se que o caráter *prima facie* não é capaz, sozinho, de definir os princípios, porquanto em determinadas situações estes a terão, em outras não.

Princípios estabelecem, assim, um fim a ser atingindo, e tal fim indica o direcionamento de certa conduta, sendo ela condição para se estabelecer os meios para alcançar os fins. Meios, pois, serão situações que promovem o fim.

Significativas contribuições são dadas a partir dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, isonomia e vedação ao confisco aplicado às multas. Em relação a eles, na análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, percebeu-se haver divergências na aplicação do não confisco às multas tributárias, que, por vezes, têm como limites a exorbitância das sanções, a capacidade contributiva e a garantia do direito de propriedade para reconhecimento do efeito confiscatório

Alguns dos julgados analisados estão ligados à ideia de desproporção entre a conduta ilícita e a penalidade aplicada para reconhecimento do efeito confiscatório, posição compartilhada neste trabalho. Ressalta-se que essa desproporção pode ser avaliada pelos critérios do postulado da proporcionalidade e da razoabilidade, devendo ser corrigida para evitar exageros nas sanções, por não serem congruentes com o sistema constitucional.

Os postulados, compreendidos como normas que atuam como estrutura para a aplicação de outras normas – no caso princípios –, viabilizam ou proporcionam equilíbrio no momento de aplicação da norma, visando atingir determinado fim.

De acordo com os estudos realizados, concluiu-se que o postulado da proporcionalidade atua como metanorma, direcionada ao legislador, ao intérprete e ao aplicador do direito, norteando a análise da relação de causalidade entre o meio escolhido e o fim que se almeja atingir. Há que se frisar que tal postulado é específico, não se podendo confundi-lo com os postulados inespecíficos da ponderação, da concordância prática e da proibição do excesso. Ainda, não há que se criar assimilações com o postulado da razoabilidade, muito embora a doutrina e a jurisprudência, por vezes, misturem os significados de um e outro.

O postulado da proporcionalidade, operando a partir de seus três elementos – a adequação, necessidade, proporcionalidade em sentido estrito –, sempre relacionará, para aplicação, o meio eleito com o fim que se almeja alcançar. No caso das sanções tributárias pecuniárias, a adequação visará à aferição entre o grau da conduta antijurídica e o percentual da multa cominada. A necessidade buscará averiguar ser a sanção necessária e suficiente às finalidades de repressão e se não há outro meio menos restritivo aos direitos fundamentais. E a proporcionalidade em sentido estrito analisará se as vantagens resultantes da aplicação da sanção correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio (a aplicação da sanção causará impacto punitivo a compelir condutas similares?).

Verificou-se que o postulado da proporcionalidade se mostra de grande importância como critério a ser adotado pelo intérprete e pelo julgador. Por oferecer uma estrutura interpretativa de aplicação do princípio do não confisco que vedará a aplicação das multas tributárias consideradas exorbitantes e de natureza punitiva/repressiva, possibilita ao Poder Judiciário limitá-las, a fim de atingir a garantia constitucional, em favor do contribuinte, do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da CF/88.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed., 8. tir. São Paulo: Malheiros, 1999.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ, ano I, v. I, n. 4, jul. 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_4/DIALOGO-JURIDICO-04-JULHO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em: 16 set. 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 16. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, Constituição da República Federativa do Brasil: Outubro de 1988 a Outubro de 2003. Edição Comemorativa de 15 anos. Homenagem a José Carlos Moreira Alves, v. 6, n. 23, p. 25-65, 2003.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Trad. Fernando Pavan Batista e Ariane Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. **Diário Oficial da União**, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 19 set. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 mar. 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 mar. 2016.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 12 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 551/RJ. Reqte.: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Intdo.: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Rel.: Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno. Julg.: 24 out. 2002. **Diário da Justiça**, 14 fev. 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 19 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. no AI nº 727.872/RS. Agte: Monicar Chapeação e Pintura de Veículos SA. Agdo: União. Rel.: Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Julg.: 28 abr. 2015. **DJ**, 29 abr. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>. Acesso em: 31 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. no RE nº 754.554/GO. Agte: Estado de Goiás. Agdo: Comercial de Alimentos Malagoni Ltda. Rel.: Min. Celso de Melo. Segunda Turma. Julg.: 22 out. 2013. **DJ**, 23 out. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE nº 831.377 AGR/MG. Agte.: KTM Administração e Engenharia Limitada. Agdo.: Município de Alfenas. Rel.: Min. Celso de Melo. Julg.: 16 dez. 2004. **DJ**, 16 dez. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7688081>>. Acesso em: 21 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 57.904/SP. Recte.: Fazenda do Estado de São Paulo. Recdo.: Fábrica de Isolamentos de Cortiça S./A. Rel.: Min. Evandro Lins e Silva. Julg.: 25 abr. 1966. Publ.: **DJ**, 22 jun. 1966. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=155945>>. Acesso em: 21 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 582.461/SP. Recte.: Jaguary Engenharia. Mineração e Comércio Ltda. Recdo.: Estado de São Paulo. Rel.: Min. Gilmar Mendes. Julg.: 18 maio 2011. **DJe**, 18 ago. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 1º out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 640.452/RO. Recte.: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A – Eletronorte. Recdo.: Estado de Rondônia. Rel.: Min. Roberto Barroso. Julg.: 3 out. 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, 7 dez. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1609847>>. Acesso em: 19 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 91.707/MG. Recte.: Estado de Minas Gerais. Recdo.: Arcanjo's Decoração Ltda. Rel.: Min. Moreira Alves. Julg.: 27 fev. 1980. Publ.: **DJ**, 29 fev. 1980. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=185303>>. Acesso em: 24 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 995/SP. Rectes: Marques & Viegas. Recdo.: Prefeitura Municipal de Santos. Rel.: Ministro Orozimbo Nonato. Segunda Turma. Julg.: 21 set. 1951. **Diário da Justiça**, 21 set. 1951. Disponível em: <<http://goo.gl/6Dv2tx>>. Acesso em: 19 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no RE nº 882.461/MG. Reclte: Manchester Ferro Aço Ltda. Recldo.: Município de Contagem. Rel.: Min. Luiz Fux. Julg.: 14 maio 2015. **DJ**, 2 out. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8670774>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no RE nº 882.461/MG. Reclte.: Manchester Ferro Aço Ltda. Recldo.: Município De Contagem. Rel.: Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julg.: 22 maio 2015. **DJE**, 12 jun. 2015. Tribunal Pleno. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307015601&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Aprovada em: 13 dez. 1963. **Imprensa Nacional**, 1964, p. 143. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=323.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Aprovada em: 3 dez. 1969. **DJ**, 10 dez. 1969, p. 5935. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=547.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Aprovada em: 13 dez. 1963. **Imprensa Nacional**, 1964, p. 56. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=70.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARDOSO, Henrique Ribeiro; SAMPAIO, João Carlos Medrado. Os postulados normativos na doutrina de Humberto Ávila e sua aplicação na interpretação constitucional em casos difíceis. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara I, 24., Belo Horizonte/MG, 2015. **Anais...** Florianópolis/SC: Fundação Boiteux, p. 259-278. Disponível em:

<<http://www.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/x20b90e4/qycDd4wrH901gmC5.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Infração Tributária e Sanção. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 421-449.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sanção Tributária. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, UFMG, v. 27, p. 385-428, out. 1979.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Como o Supremo define uma multa confiscatória? **Conjur [online]**, 14 set. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

COSTA JUNIOR, Paulo José; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DENARI, Zelmo; COSTA JUNIOR, José Paulo da. **Infrações Tributárias e delitos fiscais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, UFMG, v. 32, p. 145-164, 1989.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. **Sacha Calmon**, Belo Horizonte. 5 abr. 2016. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/multas-tributarias-e-a-vedacao-de-confisco-nos-recentes-julgamentos-do-stf/>>. Acesso em: 26 jul. 2016.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações Contratuais e Extracontratuais**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

FERREIRA, Aurélio B. de Hollanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FRATTARI, Rafael; BRAGA, Renê Moraes da Costa. O Princípio da Isonomia Tributária e sua Aplicabilidade no Ordenamento Jurídico Brasileiro. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 19., 2010, Fortaleza/CE. **Anais...** Florianópolis/SC: Fundação Boiteux, 9 a 12 jun. 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/4051.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

GABRICH, Frederico de Andrade. O Caráter Normativo dos Princípios. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 2, n. 2, p. 373-408, jul./dez. 2007.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Valdir de Oliveira; DERZI, Misabel Abreu Machado. Decisões judiciais que limitam de forma genérica multa de ofício a 100% do valor do tributo: desvio e deturpação da jurisprudência do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2015. v. 1. p. 288-318.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 2.

GRAU, Eros Roberto. Nota sobre a Distinção entre Obrigação, Dever e Ônus. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 77, p.177-183, 1982.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)Pensando a Pesquisa Jurídica**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2015.

HARET, Florence. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada: Considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, n. 225, p. 61-77, jun. 2014.

IBRAIM, Marco Tulio Fernandes. A conformação das sanções fiscais pela observância da capacidade econômica dos contribuintes: análise segundo o princípio da capacidade contributiva. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 355-375.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LEOPOLDINO DA FONSECA, João Bosco. **Direito Econômico**. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

LINS, Robson Maia. **A mora no Direito Tributário**. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. Fato Gerador da Obrigação Acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 96, p. 29-35, set. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, p. 46-47, mar. 1998.

MARTINS, Ives Gandra Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, n. 2, p. 85-102, jul./dez. 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2016.

MINAS GERAIS. Regulamento do ICMS (RICMS) 2002. Aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **Diário Oficial do Estado**, 14 dez. 2002. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf>. Acesso em: 1º set. 2016.

MINAS GERAIS. Secretaria do Estado da Fazenda. Resolução nº 4.841, de 2 de dezembro de 2015. **MG**, 3 dez. 2015. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/resolucoes/2015/rr4841_2015.htm>. Acesso em: 1º set. 2016.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 14. ed., atual. por Carlos Alberto Maluf. São Paulo: Saraiva, 2003a, v. 3.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 32. ed., atual. por Carlos Alberto Maluf. São Paulo: Saraiva, 2003b, v. 4.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Sanções Políticas na Jurisprudência do STF e o protesto da CDA: Idas, Vindas e Alguns Contrapontos. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado**, v. 12, n. 1/2, p. 45-67, jan./dez. 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário**: estudo de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973. (5ª coletânea)

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OMMATI, José Emílio Medauar. **Paradigmas Constitucionais e a Inconstitucionalidade das Leis**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2003.

OMMATI, José Emílio Medauar. **Teoria da Constituição**. São Paulo: Lumen Juris, 2012.

OMMATI, José Emílio Medauar. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Lumen Juris, 2016.

OVALLE, Claudinei Leão. **Os ilícitos contra a ordem tributária e a proporcionalidade das multas tributárias**. Leme (SP). JH Mizuno, 2009.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA. **Parecer nº 195258/2015** – ASJCIV/SAJ/PGR, no Recurso Extraordinário 882.461/MG. Proc.: Rodrigo Janot Monteiro de Barros. 2 out. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307868311&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2016.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Luiz Cláudio. O confisco face ao direito de propriedade. **Revista Sapientia**, CESAT / Pio XII / UNICES, ano 7, n. 8, p. 38-46, jun. 2009. Disponível em: <<http://faculdade.pioxii-es.com.br/anexos/Sapientia08/Sapientia08.pdf>>. Acesso em: 16 set. 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **RT**, São Paulo, ano 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SIQUEIRA, Édison Freitas de. **Débito Fiscal: análise crítica e sanções políticas**. 3. ed. Porto Alegre: Sulista, 2005. t. I.

SOARES, Gabriela Mansur Soares; CAMPOS, Mariano Henrique Maurício de. Análise da Aplicação do Postulado da Proporcionalidade no Supremo Tribunal Federal. **Revista da**

Advocacia Geral da União, Brasília, v. 8, n. 20, p. 155-168, abr.-jun. 2009. Disponível em: <<http://zip.net/bgts4L>>. Acesso em: 5 set. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Imunidades tributárias. Pesquisas tributárias**. Nova Série, n. 4. São Paulo: Centro de Extensão Universitária Revista dos Tribunais, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Princípios constitucionais Tributários**. Caderno de Pesquisas Tributárias Nova Série, n. 4. São Paulo: Centro de Extensão Universitária Revista dos Tribunais, 1998.

TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes. Estudo introdutório: a teoria discursiva do direito de Alexy e as duas questões fundamentais da filosofia do direito. In: ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. Trad., org. de Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 26-52.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A multa tributária: proporcionalidade, não confisco e a atuação do Poder Judiciário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2012. v. 16. p. 75-87.

VILLEGAS, Hector. VI Curso de Especialização em Direito Tributário: aulas e debates. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). **VI Curso de Especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. v. 2.