



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

LUCAS MONTEIRO CAJADO

**DO POSSÍVEL EFEITO DE CONFISCO EM MULTAS PUNITIVAS EM FACE DO
DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E DA PROPORCIONALIDADE E
RAZOABILIDADE COMO LIMITES E GUIAS PARA FIXAÇÃO DE MULTAS
TRIBUTÁRIAS**

FORTALEZA

2015

LUCAS MONTEIRO CAJADO

DO POSSÍVEL EFEITO DE CONFISCO EM MULTAS PUNITIVAS EM FACE DO
DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E DA PROPORCIONALIDADE E
RAZOABILIDADE COMO LIMITES E GUIAS PARA FIXAÇÃO DE MULTAS
TRIBUTÁRIAS

Monografia apresentada à Coordenação do
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Professor Dr. Hugo de Brito
Machado Segundo

FORTALEZA

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

-
- C139p Cajado, Lucas Monteiro.
Do possível efeito de confisco em multas punitivas em face do dever fundamental de pagar tributos e da proporcionalidade e razoabilidade como limites e guias para a fixação de multas tributárias / Lucas Monteiro Cajado. – 2015.
83 f. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2015.
Área de Concentração: Direito Tributário.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Igualdade – Brasil. 2. Multas - Brasil. 3. Proporcionalidade (Direito) - Brasil. 4. Razoabilidade (Direito). 5. Democracia - Brasil. I. Machado Segundo, Hugo de Brito (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

LUCAS MONTEIRO CAJADO

DO POSSÍVEL EFEITO DE CONFISCO EM MULTAS PUNITIVAS EM FACE DO
DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E DA PROPORCIONALIDADE E
RAZOABILIDADE COMO LIMITES E GUIAS PARA FIXAÇÃO DE MULTAS
TRIBUTÁRIAS

Monografia apresentada à Coordenação do
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito.

Aprovado em __/__/__

BANCA
EXAMINADORA

Professor Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professor Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professor Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

*À minha família por ter tornado possível a
trilha do caminho de minha vida.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, por minha vida e saúde.

Ao meu pai e mãe, Kátia e Mauro, ao meu irmão, Mauro Júnior, pela, crença e incentivo incondicional, e a Maminha, pelo carinho inestimável.

A Nádia Braga, companheira que me é fonte de renovação e por quem busco melhorar sempre, por todo amor e companheirismo.

Aos meus amigos do Colégio Militar de Fortaleza, da Universidade Federal do Ceará e familiares, por tornarem a vida muito mais leve e divertida.

Ao professor Hugo Segundo, por ter consolidado meu profundo interesse em Direito Tributário, pelas orientações, apontamentos e pela base material produzida e disponibilizada que possibilitaram a elaboração desse trabalho.

Aos professor Carlos Cintra e ao professor Macedo, por me terem apresentado o Direito Tributário com questionamentos que vão além dos manuais e também por terem aceitado gentilmente participar da banca avaliadora.

A todos que contribuíram direta ou indiretamente com a elaboração deste trabalho.

“ Nós não somos o que gostaríamos de ser.
Nós não somos o que ainda iremos ser. Mas,
graças a Deus, não somos mais quem nós
éramos. ”

(Martin Luther King)

RESUMO

O presente trabalho pretende investigar quais são os reais limites para a fixação de multas tributárias, com a análise de quais os direitos e princípios fundamentais devem ser realizados com sua aplicação, especialmente quando há quebra do dever fundamental de pagar tributos. O assunto toma relevo em frente à defesa de grande parte da doutrina e do Supremo Tribunal Federal da tese de que se deve vedar o confisco em multas tributárias, o que, posto especificamente contra as multas punitivas, demonstra-se desarrazoável, por retirar-lhe a necessária adequação na punição e prevenção efetiva de atos que abalam o dever fundamental de pagar tributos, com o conseqüente reestabelecimento da isonomia jurídica. Para subsidiar essa investigação, é feita breve introdução do Sistema Tributário Nacional, com o estudo da natureza e elementos diferenciadores do tributo, confisco, obrigação tributária e multa tributária. Em pôs, busca-se subsídio constitucional para a aplicação de multas tributárias, com a análise de direitos, princípios e objetivos fundamentais, e de sua relação intrínseca com os deveres fundamentais, notadamente o dever fundamental de pagar tributos. Por fim, trata-se do objeto do trabalho, com a análise dos reais limites para a fixação de multas tributárias e do caminho que se deve tomar para que a fixação de multa tributária conforme o caso concreto seja adequado à ordem constitucional.

Palavras-chave: Direito Tributário. Dever fundamental de pagar tributos. Solidariedade social. Democracia. Liberdade. Segurança jurídica. Igualdade. Multa tributária e confisco.

ABSTRACT

The present research intends to investigate what the real limits to set tax fines are, along with the analysis of which fundamental rights and principles must be accomplished with their application, especially when there is a breach of the fundamental duty to pay taxes. The subject shows its relevance in face of most of the doctrine and last judgments of the Brazilian Supreme Court thesis, according to which the confiscation in tax fines is unconstitutional. This interpretation, set specifically against punitive fines, shows up unreasonable, on account of removing from it the necessary adjustments that would make it an effective prevention and punishment of acts that undermine the fundamental duty to pay taxes, with a consequent re-establishment of legal equality. To support the research a brief introduction of the national tax system was made, including the study of the nature and differences between tax, confiscation, tax obligations and tax fines. Afterwards comes the investigation of tax fines constitutional grounds, comprehending the analysis of fundamental rights, principles and goals and its intrinsic relation with the fundamental duties, notably the fundamental duty to pay taxes. Finally comes the object of this paper, with an analysis of the real limits to set tax fines, and the way that must be taken to make it happen according to constitutional grounds.

Keywords: Tax Law. Fundamental duty to pay taxes. Social solidarity. Democracy. Liberty. Equality. Tax fine and confiscation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2. TRIBUTO E EFEITO DE CONFISCO	14
2.1 Direito Tributário e Sistema Tributário Nacional	14
2.2 Definição de Tributo.....	15
2.3 Tributo com efeito de confisco.....	17
2.4 Tributos com efeito de confisco e tributações extrafiscais.....	22
3 MULTAS, TRIBUTOS E EFEITO DE CONFISCO	24
3.1 Ilícito como pressuposto e diferenciador de Multa e Tributo	24
3.2 Multas Tributárias, seus fundamentos e particularidades	27
3.3 Classificação e distinção de multas tributárias.....	32
4 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: O CONFISCO E LIMITES EM MULTAS TRIBUTÁRIAS E A NECESSIDADE DE RECONSTRUÇÃO DO ESTATUTO DO CONTRIBUINTE.....	37
4.1. Definição e aplicação de princípios na Constituição Federal de 1988	37
4.2 Princípios Jurídicos e Direitos Fundamentais Tributários	40
<i>4.2.1 Dos Direitos Fundamentais Tributários como Cláusulas Pétreas.....</i>	<i>42</i>
<i>4.2.2 Da Segurança Jurídica como princípio basilar à limitação do poder de tributar .</i>	<i>43</i>
<i>4.2.3 Da Isonomia como base para a promoção da Justiça Fiscal</i>	<i>50</i>
<i>4.2.4 Estatuto Jurídico do Contribuinte e a Congruência do Sistema Tributário Constitucional.....</i>	<i>54</i>
4.3 A perspectiva dual do Direito Tributário e o dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito	55
<i>4.3.1 Do dever fundamental de pagar tributos como base do ordenamento jurídico</i>	<i>55</i>
<i>4.3.2 Da Solidariedade Tributária no Estado Democrático de Direito.....</i>	<i>60</i>
4.4 Razões, contexto e limites em Multas Tributárias.....	66
<i>4.4.1 Confisco em Multas Tributárias Punitivas e suas razões democráticas e constitucionais</i>	<i>66</i>
<i>4.4.2 Limites e aferição das multas tributárias, razoabilidade e proporcionalidade</i>	<i>70</i>
<i>4.4.3 Da necessidade e das consequências da reaproximação da isonomia, liberdade e segurança jurídica à relação tributária</i>	<i>74</i>
5 CONCLUSÃO.....	83
REFERÊNCIAS	85

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da Constituição Federal de 1988 (CF), ao final de um século marcado por reiteradas e graves violações dos direitos humanos, em que foram vivenciados anos de ditadura tanto no Brasil como na América do Sul, demonstra-se como o constitucionalismo brasileiro contemporâneo se desenvolveu essencialmente em torno dos direitos fundamentais e da construção do Estado Democrático de Direito, necessários a fim de que se consolidasse o universalismo dos direitos humanos e se promovesse sua efetivação.

Indício claro é sua exposição privilegiada, no art. 5º, logo ao início da Carta Magna, em seguida aos princípios fundamentais, onde há setenta e oito incisos e é disposto em seu parágrafo segundo que, além de as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais terem aplicação imediata, há outros direitos fundamentais decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República faça parte, o que determina a possibilidade de extensão de direitos fundamentais pelo regime do Direito Internacional e a verificação de direitos e princípios fundamentais implícitos, em sua interpretação sistemática.

Esses direitos e garantias são essenciais para conformar a posição privilegiada do Estado frente à vulnerabilidade de seus cidadãos e contribuintes, porque mesmo com a universalização de direitos fundamentais de terceira geração como a cidadania e a democracia, e a despeito da passagem de simples Estado Social a Estado Democrático de Direito, o Estado ainda detém o monopólio de poder e tem a prerrogativa de submeter seus cidadãos às leis que ditar, o que, em um Estado Democrático, deve ser utilizado para dar efetividade a direitos fundamentais básicos como a liberdade e a igualdade.

No Brasil, essa submissão e embate se intensificam com a eleição do sistema Capitalista, que fez necessária a separação, em essência, entre o Estado e a Economia. Assim, ele se municia, principalmente, pelos tributos, instituídos e cobrados unilateralmente, pagos pela sociedade, responsável direta pela exploração da economia, na atuação do denominado Estado Fiscal.

Com essa separação, o tributo e tudo que lhe cerca se torna fundamental, dado que dá base ao Estado. Analisar a constitucionalidade do efeito de confisco em multas tributárias mostrou-se, dessa forma, essencial, especialmente em face da extensão feita tanto por parte da

doutrina como pela jurisprudência da necessária vedação dos efeitos de confisco aos tributos às multas tributárias, mesmo quando aplicadas contra contribuintes que tenham, em quebra de confiança com o Fisco, praticado atos fraudulentos, tendentes a suprimir ou reduzir tributos.

Pergunta-se, afinal, se realmente há limite para a aplicação de multas tributárias e se se pode cominar com elas confisco. Se sim, quais seus fundamentos e pressupostos necessários e a quem cabe e como se deve fixá-las, averiguar e prezar pelo respeito ao limite estabelecido. Pergunta-se também se hoje é dada a possibilidade de fixá-las adequadamente e, se não, qual o caminho deve ser tomado para que isso seja possível.

O objeto de preocupação da pesquisa paira na defesa da tese de que, a depender do modo como a obrigação tributária tenha sido quebrada pelo contribuinte, se se configurar dano ao Erário, agravado pela possibilidade de ser tomada vantagem econômica indevida para si pelo contribuinte inadimplente, deve-se aplicar multa que configure confisco, cujo modo de aplicação perpassa por uma análise geral do ordenamento jurídico-tributário para que essa punição efetivamente respeite seus direitos fundamentais.

A busca dessa resposta será feita essencialmente por referências bibliográficas e jurisprudenciais, qualitativamente, visto que se baseará em consultas a produções acadêmicas, artigos científicos, teses, dissertações e livros sobre o assunto, bem como se acostarão julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) referentes ao tema e ao suporte teórico recortado.

Para isso, faz-se necessária breve introdução ao Sistema Tributário Nacional (STN), com a exposição e conceituação de institutos como o tributo e o confisco, com análise de todos os seus elementos e da resposta dada pela Doutrina à verificação do efeito de confisco em tributos, com as soluções propostas para o seu afastamento.

Empós, cuida-se das obrigações tributárias e da multa tributária, de sua natureza, diferentes classificações, pressupostos próprios e do que a diferencia, fundamentalmente, dos tributos. Investiga-se sua conceituação e modalidades tributárias afins, pelo estudo das obrigações tributárias e das consequências de sua quebra, com a análise de seu surgimento e do contexto em que é praticado ato ilícito, situação na qual se introduz a possibilidade de confisco.

Em aprofundamento dos limites ao confisco, faz-se breve sinopse do Sistema Tributário Constitucional, pelo fato de que da Constituição emana a validade de todas as normas infraconstitucionais e é onde se assenta os limites ao poder estatal, exercido pelo

confisco em multas tributárias, com o estudo das gerações dos direitos fundamentais e quais suas consequências no trato do Fisco com o contribuinte, especificamente.

Inicia-se o tópico com a pesquisa dos princípios na Constituição Federal de 1988 e a especificação dos direitos, princípios e deveres fundamentais da Ordem Constitucional Tributária, com conceitos e embates desenvolvidos pela doutrina e pela jurisprudência, de modo que, por exemplos, torne-se mais tangível sua real compreensão.

Com ele, será subsidiada a discussão sobre confisco em multas tributárias, que requer o enfrentamento do núcleo essencial de direitos fundamentais do contribuinte, como caso notório de relativização de direito fundamental e será possível averiguar se a construção de um sistema constitucional principiológico pode determinar o sacrifício parcial e aprofundado de parte do patrimônio de particular que busca fraudar o seu dever fundamental de pagar tributos.

Quanto aos deveres fundamentais, é necessária a exposição dos valores basilares da República Federativa Brasileira (RFB), como a cidadania, o princípio republicano e dos objetivos fundamentais elencados pela sociedade na Constituição Federal, de modo que se determine se as atitudes descritas lhes causam abalo.

Em estudo dos valores e princípios, há tópico específico para a segurança jurídica, que dá base para que haja real Estado de Direito e da isonomia, por ser um dos principais critérios pelos quais se determina o dever específico de cada contribuinte e que, abalado, traz modo de averiguação do limiar de sua responsabilidade.

Por fim, analisam-se os argumentos trazidos em favor e contra o confisco em multas tributárias, investiga-se uma das razões que podem ter influenciado o STF na temática, como o assunto é por ele tratado e quais suas consequências.

Com a contraposição de argumentos espera-se que se avance na busca de um limite para a aplicação de multas tributárias que se coadune ao núcleo essencial da liberdade e do patrimônio privado e resguarde o respeito aos objetivos e valores fundamentais da RFB.

Finaliza-se o trabalho com a proposição de que o limite das multas tributárias está disposto em outros princípios da CF, a razoabilidade e a proporcionalidade, com a explicação de que ambos traduzem o valor da justiça, na análise e aplicação da norma e da necessária aproximação do caso concreto por todos que com ela lidam para que ambos tenham efetividade.

Devem ser assim guias para a reconstrução de um ordenamento que respeite o estatuto do contribuinte, com a conseqüente reconstrução da confiança entre Fisco e sociedade

e abertura da possibilidade para que ambos possam ter mais liberdade para realizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

2. TRIBUTO E EFEITO DE CONFISCO

2.1 Direito Tributário e Sistema Tributário Nacional

O Estado, como será exposto em parte pelo trabalho, exerce a titularidade do poder de tributar há bastante tempo. Aliomar Baleeiro aponta que isso ocorre há mais de 20 séculos (2010, p.1), o que é verificável e compreensível, ao menos nos últimos séculos, pela necessidade do tributo, desde que se formou o Estado Moderno até o início da idade contemporânea, para que o Estado primeiro realizasse a vontade de um soberano e, a partir de então, progressivamente, os valores da sociedade que o constitui.

As bases legais para sua limitação, todavia, só foram propostas perto do fim da Idade Média, com o início da reestruturação dos Estados Soberanos, especificamente na *Magna Charta Libertatum*, que, conforme resgatado por Uadi Lamago Bulos, antecedeu a declaração de direitos fundamentais, com institutos que se incorporariam às Constituições Futuras, como direito de petição, a instituição do júri, a cláusula do devido processo legal, o *habeas corpus*, o princípio do livre acesso à justiça, a liberdade de religião e a aplicação proporcional das penas (2014, p. 70).

Confirma o autor que o avançar do Constitucionalismo e da reestruturação dos Estados minaram as bases do Feudalismo, por serem acompanhados pela crescente busca da cessação do poder arbitrário, do primado da função judiciária e da liberdade do povo.

Na Idade Moderna, sob a influência desse pensamento individualista e liberal, houve o surgimento da primeira constituição escrita, a dos Estados Unidos, que era “(...) ato legislativo escrito, dotado de superior hierarquia, responsável pelo delineamento das vigas-mestras do Estado. (BULOS, 2014, pp. 71-72). Finalizou-se essa era com a Revolução Francesa, responsável pela Declaração do Homem e do Cidadão, que visava, primordialmente, prover igualdade formal e defender a liberdade entre os homens.

Como visto, todo o avançar desse movimento constitucional deu base para o surgimento do Estado de Direito, no qual o poder se encontrou juridicamente limitado pela Constituição, com a introdução da separação de poderes e com o progressivo reforço de princípios jurídicos basilares como a segurança jurídica e a isonomia.

Em face do respeito à separação de poderes, na seara tributária, é inconteste que a fonte primária do tributo é a lei, em consequência dos preceitos de um Estado de Direito, a lei deve ser instituída em conformidade com a Carta Magna. No Brasil, inserido em sua fase contemporânea, todavia, o Constitucionalismo foi além da mera legalidade, fundou-se pela instituição de direitos e deveres fundamentais que vinculam o legislador e dão extra proteção ao cidadão.

O Direito Tributário também acompanhou essa evolução, por ser a área do Direito destinada a reger a relação jurídica tributária. Portanto, a análise desse campo revela a modificação da relação entre contribuinte e Estado, antes sem limite, em verdadeira relação jurídico-tributária.

Então, contemporaneamente, o Direito Tributário traz as delimitações jurídicas da relação tributária, para que tanto o contribuinte como o Estado tenham a certeza de como ela será regida. Por ele, estudam-se as hipóteses de incidência e os seus consequentes, com a descrição do critério material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo dos tributos e multas, pelos quais se pode aferir sua incidência e diferenciá-los entre si.

Também se constitui propriamente o Sistema Tributário Nacional, com suas regras gerais, legislação e hermenêutica específica, determinação do que é a obrigação tributária, quando ela surge e quando se extingue, suspende ou exclui o crédito tributário, as garantias e privilégios da Administração Tributária e concretização específica de determinados princípios constitucionais que limitam o poder de tributar.

2.2 Definição de Tributo

O Código Tributário Nacional (CTN) é o instrumento normativo que concretiza as normas gerais do Direito Tributário. O tributo é o seu objeto primeiro, a base sobre a qual toda teoria da relação jurídica tributária se desenvolveu, o que fez essencial a busca de seu conceito, apresentada por grande parte da doutrina logo na parte de seus manuais que se dedica à introdução do STN.

Geralmente se dá seu estudo a partir de sua definição legal, feita pelo art. 03º do Código Tributário Nacional, que dispõe ser ele 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.

Paulo de Barros Carvalho inicia sua explicação sobre a definição legal com o estudo do surgimento da obrigação tributária, que é independente da vontade direta do contribuinte, por decorrer de lei. Destaca a impropriedade advinda da sentença “cujo valor nela se possa exprimir”, por, em tese, abrir condições ao pagamento de tributo *in natura* ou *in labore*. Dá nota à distinção entre tributos e multas, atinentes ao descumprimento de obrigações tributárias e pela vedação de tributo fundado em ato ilícito, o que requer a análise do fato que deu origem à cobrança para que se tenha certeza da natureza da relação e, por fim, relativiza a determinação de que a cobrança tributária seja atividade plenamente vinculada, com a defesa de que:

“(…) Se é verdade que atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal” (2011, p. 56-59).

Hugo de Brito Machado também decompõe o enunciado legal, com a definição de prestação pecuniária como a que assegura ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, compulsória pela ausência do elemento vontade no suporte fática da incidência da norma de tributação.

Em moeda, dá interpretação estrita à que foi a adotada pelo Código Tributário Nacional e dirime questionamento de Paulo de Barros Carvalho, ao anunciar que a disposição veda sim o pagamento de tributos *in natura* e *in labore* e que a expressão “cujo valor nela se possa exprimir”, em verdade, dá abertura para excepcional utilização de dação em pagamento, restringindo às formas de extinção do crédito tributário ao disposto pelo próprio CTN, em respeito ao art. 146 da Constituição Federal, que impõe reserva de lei complementar para o trato da matéria.

Quanto à proibição de tributo constituir ato ilícito, explica-se por ser vedada instituição de tributo que preveja em sua hipótese de incidência ato ilícito. Quanto à instituição, exige lei em sentido formal, em respeito ao princípio da legalidade, que também deve prever todos os critérios materiais antecedentes e consequentes do tributo.

Sobre a extensão da expressão cobrada mediante atividade plenamente vinculada, dá interpretação distinta, por defender que a cobrança do tributo não goza da liberdade para apreciação de conveniência ou oportunidade em todos seus elementos. Vincula, assim, inteiramente a autoridade tributária ao comando legal, ainda que a norma tributária albergue conceitos vagos ou indeterminados, que deverão, prioritariamente, ser preenchidos

normativamente, de modo que nada, no trato do tributo, fique ao critério do agente fiscal (2010, p. 61-69).

Luciano Amaro em definição própria destaca sua origem legal, que dispensa expressa disposição da compulsoriedade e suprime menção à cobrança mediante atividade administrativa vinculada, por tratar de atividade que é acidental e irrelevante ao seu conceito, e o coloca como “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público” (2013, p. 47-48).

Todas as definições ressaltam o caráter público do tributo, o que impõe tanto sua indisponibilidade como a possibilidade de a obrigação tributária ser constituída a despeito da vontade do contribuinte.

Como dito, o estudo do conceito de tributo se deu em torno de sua definição legal, e o trato jurisprudencial amoldou-se mais adequadamente aos limites expostos por Hugo de Brito Machado, que dá maior presteza tanto à segurança jurídica como à legalidade, com a construção de uma legislação tributária que integre o real sentido de conceitos indeterminados para que se suprima qualquer discricionariedade no trato do tributo, o que deve ser prestigiado por se tratar de relação de caráter público, unilateral e essencialmente onerosa, e com interpretação sistemática da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, diploma que rege como lei complementar as modalidades de extinção de crédito tributário, dentre as quais não se prevê o pagamento *in natura* ou *in labore*.

2.3 Tributo com efeito de confisco

Como exposto, o surgimento do Estado de Direito visou, antes de tudo, limitar, dividir e controlar o poder dos soberanos, que é definido, sucintamente, como a aptidão para decidir e fazer valer a decisão. (MACHADO, SCHUBERT (*apud*, MACHADO, 2012, p. 26).

Em uma sociedade democrática, cuja única vontade soberana é a própria, tomada coletivamente, é lógica a conclusão de que é impossível o exercício do poder por todos ou unilateralmente. Requer-se, assim, limitação ao poder do Estado.

O Direito Tributário é fruto do Estado de Direito, por reger juridicamente a relação tributária. Surgiu fundamentalmente em decorrência da imposição de limites à crescente sede arrecadatória do Estado, que abalava tanto a isonomia como a segurança jurídica, princípios que, com o avançar da ordem constitucional, foram progressivamente

realizados. Com o advento da Constituição de 1988, determinou-se enfim, expressamente, dentre tantas outras garantias, que o tributo não poderia ser confiscatório.

A vedação ao confisco se revela diretamente como proteção à propriedade. Busca tanto vedar a anulação da riqueza privada pelo Estado como promover uma tributação em consonância com a capacidade contributiva do cidadão (AMARO, 2013, p.169).

A vedação ao confisco, todavia, não se revela somente em favor da propriedade. Em verdade, traz verdadeira ponderação entre esse direito e as necessidades vitais do contribuinte, contra injusta apropriação estatal, como definido pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010:

“A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa condizer, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos do contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habilitação, por exemplo”.

Destarte, a vedação do efeito de confisco em tributos é consequência direta da observação da capacidade econômica de contribuir para as despesas do Estado, definição sucinta de capacidade contributiva, vista então como limitação constitucional ao poder de tributar.

É por sua aferição que se permite perceber até onde é razoável a tributação, marca cuja proposta de Aliomar Baleeiro buscou precisar como “aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família (2010, p. 867).

Já Roque Antonio Carraza demarca como marco para tributo com efeito confiscatório aquele em que por ele se esgota a riqueza tributável das pessoas e vai além de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus irrazoável, “ (...) singelamente definido como a situação que revela, *prima facie*, que o contribuinte está sendo gravado além da conta, a título de tributo” (2011, p. 113).

Em estudo específico da vedação de tributação do mínimo existencial, dado que não se pode negar acesso a qualquer direito fundamental e que é dever do Estado provê-los, Ricardo Lobo Torres a define como aquela que afeta o acesso à justiça e defesa de direitos, o patrimônio, renda e serviços das instituições de educação e de assistência social, pequenas

glebas de proprietário que não possua outro imóvel, a saúde, educação e a família (1998, pp. 436-437).

Destaca-se em seu trabalho o aspecto qualitativo do mínimo existencial, que, ao ressaltar direitos e princípios fundamentais inalienáveis, guarda-os por verdadeira imunidade constitucional. Todavia, já na análise quantitativa, a fim de demarcar até onde eles podem ser relativizados, o autor logo rememora dificuldade histórica da doutrina.

Aponta como guia para ela a evolução de diretrizes, por índices de qualidade de vida produzidos pelas ONU e problematiza a necessidade de a questão ser enfrentada diretamente pelo Judiciário (1998, pp. 441-442), atribuição decorrente de sua inafastabilidade¹ e guarda da Constituição: mesmo que não se saiba exatamente quando a tributação se torna confiscatória, ela não é acolhida pelo Sistema Constitucional Tributário, o que legitima os contribuintes a buscarem seu afastamento.

No mesmo sentido, Hugo Machado afirma que, como cabe ao Judiciário dirimir conflitos que envolvam suscitações de inconstitucionalidade, que não se pode furtar de enfrentá-los, os seus limites são modelados pelo entendimento dos tribunais, o que, se não realiza propriamente o valor justiça, ao menos valoriza a segurança jurídica, pelo que se deve, ao menos para fins práticos, considerá-los corretas (2014, p. 100).

Contemporaneamente, portanto, é incontroversa a determinação de que não se pode instituir tributo que tenha efeito de confisco. Hugo de Brito Machado, ao buscar aprofundar-se na busca de proposta concreta para defini-lo, do mesmo modo que Ricardo Lobo Torres, averigua que o debate acerca de sua proibição, por ser conceito jurídico indeterminado, dá-se em torno de quando ocorre efeito de confisco. Em análise do conceito do instituto, cita De Plácido e Silva, para quem confisco é:

”(...) vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido e ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.
Em regra, pois, o confisco se indica uma punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções.
Impõe à lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do poder público” (DE PLÁCIDO E SILVA (*apud*, MACHADO, 2014, p. 100).

¹ Art. 126. O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito

Como percebido, por ser instituto pertencente ao Direito Penal, que visa punir atos ilícitos, a não ser quando se trate de sanções tributárias, cometidas voluntariamente, não é próprio se falar em confisco em Direito Tributário, o que fez o constituinte proibir no art. 150, IV, acertadamente, a instituição de tributos pelos entes federativos com efeito de confisco. O confisco assim é mostrado como instituto essencialmente penalizador, portanto tributação com efeito de confisco é aquela que se faria sentir como pena.

Empós, Hugo Machado, já no objeto de seu trabalho, enfrenta diretamente a demarcação de efeito de confisco em tributos, pelas bases econômicas de incidência, com o uso do princípio da razoabilidade.

Analisa primeiro o imposto real sobre o patrimônio, que se torna confiscatório quando a alíquota for superior à renda que razoavelmente se possa esperar que seja produzida por aquele patrimônio, o que determinaria, independente do seu bom gerenciamento, necessária alienação parcial do patrimônio que gera a tributação para que somente se pudesse quitar as obrigações tributárias.

Quanto aos tributos que incidem sobre renda, fixa o parâmetro de alíquota de 45% (quarenta e cinco por cento) para a verificação de efeito de confisco. Todavia, deve-se analisar a sistemática própria dos tributos que incidem sobre a renda e faturamento para se ter noção de que a alíquota legal nem sempre corresponde à real, o que também pode ensejar, indiretamente, tributação com efeito de confisco.

Esse fenômeno, a que Roque Antônio Carraza nomeia como extrapolação da base de cálculo, impede a revelação da real capacidade econômica do contribuinte, e acaba por atingir o mínimo vital ou pôr em risco a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas (2011, p 115-117).

Hugo de Brito Machado exemplifica-o com o fato de que várias despesas não podem ser deduzidas e de que as faixas de tributação do Imposto de Renda de Pessoa Física não variam conforme a inflação, o que tanto mascara a real renda tributável, ao alargar a base de cálculo e indiretamente aumentar a real alíquota aplicável, como abala a capacidade contributiva, ao onerar sobremaneira especialmente os que não demonstram riqueza tributável, que não deveriam sofrer tributação e sobre os quais o efeito de confisco se sente de maneira ainda mais gravosa.

Ao fim do estudo do efeito de confisco pelas bases econômicas dos tributos, destaca que não há real efetividade no estudo de efeito de confisco em tributos individualmente considerados, pela possibilidade de serem instituídos tributos que não

violariam o postulado sozinhos, mas o feririam quando considerada a incidência da carga global tributária.

Destaca julgado do STF em que se analisou essa hipótese, e, em atendimento aos conclames dos contribuintes, na continuação do julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010, determinou que, em respeito à capacidade contributiva e à razoabilidade:

“(…)

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, á observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante de múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”.

Todavia, pelo fato de o constituinte ter atribuído competência para diversos entes federativos para a instituição de tributos, que também incidirá sobre distintas bases econômicas, revela-se incompleta a solução dada pelo STF, por ainda ser possível a cumulação de tributação que configure confisco de entes federativos distintos.

A essa possibilidade, o autor propõe a redução proporcional de cada um dos tributos que incidam como confisco, o que logo salienta ser inviável por falta de mecanismo jurídico apto a realizá-la. Em sua substituição, impõe-se a declaração de inconstitucionalidade do último tributo instituído, cuja carga, somada à anterior, faça configurar efeito de confisco.

A última solução se mostra prática pela sua exequibilidade, mas, como indiretamente em seu artigo Hugo Machado deixa transparecer, peca por abalar indiretamente o pacto federativo, já que somente a última entidade federativa terá o tributo afastado, mesmo que ele não seja desproporcional e seja necessário para o reequilíbrio de suas finanças e promoção de seus valores, enquanto várias exações tributárias de distintas entidades federativas, que já quase configuravam confisco, permaneceriam inabaladas.

Ao fim da análise do efeito de confisco em tributos, além de razões constitucionais, Hugo de Brito Machado frisa sua vedação implícita por razões práticas:

“O Estado, ao adotar o regime de livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributá-las até a exaustão

seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar as galinhas dos ovos de ouro. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros. Inadmissível, portanto a interpretação de uma Constituição que consagra o regime da livre empresa, de sorte a concluir que ela, por ser omissa, permite o tributo confiscatório” (2014, pp. 101-109).

A conclusão decorre do respeito aos princípios mais caros à sociedade brasileira. Assim, grave abalo à propriedade privada, à livre iniciativa e ao trabalho e à própria liberdade de contribuinte, que tenha sido causado por tributo com efeito de confisco tornam possível a dispensa de expressa vedação quanto aos tributos, por ser flagrantemente desproporcional e desarrazoado o sacrifício compulsório e unilateral da propriedade privada por meio de tributação que se faça sentir como pena, já que o Estado tem o dever de compatibilizar e realizar os valores destacados pela sociedade, dentre os quais se inclui o valor social da livre iniciativa e a função social da propriedade privada.

2.4 Tributos com efeito de confisco e tributações extrafiscais

Verifica-se mais branda a fixação da vedação do efeito de confisco em tributos quando é aplicada pela entidade tributante a técnica da extrafiscalidade, já que ela impõe a realização de valores que irão a ele se contrapor. Ressalte-se: não se trata de exceção ao princípio do não confisco em tributos, e sim sua conformação a outro valor, que por hora a ele se contrapõe.

Como verdadeiros casos de desigualdade tributária, fundamental é a existência de mérito, aferível, de acordo com Ricardo Lobo Torres, pelo respeito à liberdade, pelos direitos fundamentais à justiça, com ponderação da relativização da capacidade contributiva e os custos e benefícios do tratamento discriminatório e à segurança, em respeito aos demais princípios fundamentais tributários (1998, pp. 449-450).

Aliomar Baleeiro estuda-a pela teoria americana que a defende como derivação do poder de polícia, que busca influenciar a sociedade e o mercado sobre como se deve produzir e consumir, ordenar a propriedade privada conforme sua função social e regular a economia, ao promover valores que considera prioritários, como a saúde pública e a economia nacional, por exemplo, pela fixação de tributos mais onerosos sobre objetos que os prejudiquem.

Em análise das consequências da extrafiscalidade, o jurista baiano observou que, a depender do objeto do tributo, haveria incompatibilidade da capacidade contributiva como parâmetro para sua fixação, pelo fato de ela impor menor tributação ou mesmo afastá-la dos que menos dispõe de disponibilidades econômicas, que são, assim, prejudicados pela

tributação extrafiscal que, indireta ou indiretamente, onera produtos ou serviços que possam querer consumir.

Traz o exemplo da margarina, que era mais barata e acessível, portanto mais requisitada pelos mais pobres, todavia também trazia maiores prejuízos à saúde, fato que, em valorização da saúde pública, habilitava sobre ela a incidência de tributo mais oneroso que pudesse direcionar o mercado consumidor para a manteiga de leite.

Misabel Derzi, em nota de atualização da mesma obra, vê também o afastamento da capacidade econômica, como baliza para tributação, na progressividade imposta pela Constituição de 1988 a propriedades rurais e urbanas que não cumprem com suas funções sociais e no benefício e concessão fiscal dado a grande agente econômico, a fim de que se promova o desenvolvimento econômico de determinada região.

Explica que os benefícios fiscais determinam tributação mais amena não pelo potencial arrecadatório imediato do agente beneficiário, mas sim pela possibilidade de promoção da economia local pela atividade que será desenvolvida, pela criação de empregos e consequente diminuição da desigualdade regional que assola o país, em atendimento ao art. 151, I².

Igualmente, a utilização de tributação progressiva que pune propriedades que não cumprem sua função social leva somente em consideração a inabilidade de seus proprietários e o dano que dela advém, de modo que se promova o melhor uso tanto do espaço urbano, que se deve adequar ao Plano Diretor, em atendimento ao art. 182 da CF, e das propriedades rurais, cujo imposto específico, como previsto pelo art. 153, §4º, I, será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Por fim, ressalta que o fato de se afastar total ou parcialmente a capacidade contributiva pela extrafiscalidade não abala a igualdade, pela defesa de que todos que estiverem na mesma situação merecem tratamento jurídico idêntico, e que a diferença imposta por tributo extrafiscal advém, como visto, justamente da diferença na promoção de valores caros à sociedade dos objetos de tributação mais ou menos onerosamente gravados (2010, p 873-880), seja pela localização do contribuinte ou pela atividade que ele desenvolve.

² Art. 151. É vedado à União:

I instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Como visto, a Constituição é coerente na habilitação de extrafiscalidade de tributos e atende à razoabilidade ao adequar logicamente o tratamento discriminatório e o objetivo que é perseguido, pautando-se em elementos factíveis, inerentes aos objetos discriminados, ao tratar agentes que estão em desigualdade na medida de suas desigualdades.

3 MULTAS, TRIBUTOS E EFEITO DE CONFISCO

3.1 Ilícito como pressuposto e diferenciador de Multa e Tributo

Sacha Calmon Navarro Coêlho, em estudo da ciência do Direito, põe o jurista como sujeito que o conhece como objeto. Em sua análise, destaca classificação funcional das normas jurídicas, com normas de organização, competência, técnicas, condutas e sancionantes.

Em resumo, na análise da natureza jurídica de uma norma por essas categorias, sabe-se o seu lugar no ordenamento jurídico, quais as competências envolvidas, como deve proceder o usuário da norma no seu trato e se existe algum dever ou sanção prescritos por elas e a quem devem ser imputados.

Já em investigação específica das multas tributárias o autor se aprofunda na sua distinção do tributo pela análise de suas hipóteses de incidência, que, nas chamadas normas prescritivas são compostas por fatos jurídicos lícitos, o que ocasiona o surgimento de direitos e deveres, enquanto nas chamadas normas sancionantes, por atos ilícitos (1995, p. 13), o que ocasiona o surgimento de sanções, as quais define como:

“ (...) pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito *violador de dever legal ou contratual*. Por hipótese uma infração, por consequência uma restrição á vida, liberdade ou direitos outros do homem. No caso da subespécie *multa*, a norma sancionante tem por hipótese a prática de um ilícito – o descumprimento de algum dever legal ou contratual – e, por consequência, preceito que obriga o infrator a dar dinheiro a título de castigo (sanção) (1995, p. 19, grifos do autor).

Multas e tributos estão, portanto, em categorias jurídicas e descrevem hipóteses e consequências distintas. As normas de conduta tributárias prescrevem obrigações jurídicas, indicam e tornam obrigatórios comportamentos desejáveis, positivos ou negativos, como o pagamento de tributos e a obrigação de suportar fiscalização tributária, respectivamente. As normas sancionantes decorrem da prática de ato proibido, que quebra o dever de observar as normas de conduta. No Direito Tributário, punem a quebra da obrigação tributária, seja

positiva ou negativa e impõem o pagamento de multa pecuniária. (COÊLHO, 2012, pp. 21-22)

Assim, evidencia-se que é o ilícito pressuposto essencial para o surgimento de sanção, conceito que é esclarecido por Hugo de Brito Machado, como, ao menos no universo jurídico, o que descreve atitude que está contrária à ordem jurídica. (2011, p. 510).

A sistematização e conceituação apresentada representam a leitura da doutrina dada aos artigos 113, § 1º e 113, § 3º do Código Tributário Nacional, que tratam do surgimento da penalidade tributária, e preveem, respectivamente, a ocorrência do fato gerador, ou seja, o ilícito tributário, para o surgimento da obrigação tributária principal cujo objeto é a penalidade e a conversão de obrigação tributária acessória em principal, caso ocorra sua desobservância.

Luciano Amaro inicia suas críticas às disposições do código pela classificação de sanção administrativa como obrigação tributária principal, o que leva à interpretação de que ambas obrigações possuem a mesma natureza, mesmo que uma seja norma de conduta e outra, norma sancionante.

Em aprofundamento dessa análise, trata com cautela a diferença entre obrigações de pagar tributos e as de pagar penalidade pecuniária. As obrigações de pagar tributo surgem com o fato gerador e independem, salvo as hipóteses de tributos que são lançados originariamente por ofício, de qualquer manifestação do Fisco, para que o contribuinte as pague.

Já as obrigações de pagar penalidade pecuniária, apesar da interpretação que se pode dar ao art. 113, § 1º em conjunto com o art. 114 do Código³, não surgem com a prática de ato ilícito, e sim com a lavratura do auto de infração. Assim, nos termos do art. 138⁴, o contribuinte tem até o início dos procedimentos preparatórios do seu lançamento para valer-se da denúncia espontânea e afastar a possibilidade de ela se constituir.

Em análise do art. 113, §2º, por fim, também destaca impropriedade, pois, em verdade, a obrigação acessória não se converte nem se desnatura, permanece válida e vigente, enquanto, em paralelo, surge obrigação tributária principal, a multa, que lhe é independente:

³ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

⁴ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

“O que se passa é que o descumprimento da obrigação formal configura *ato omissivo ilícito*, o que, entre outras possíveis consequências, pode dar ensejo à aplicação de uma *penalidade pecuniária* (que não tem natureza de tributo)”. (2013, pp. 273-279, grifos do autor).

Em investigação dos fundamentos para a instituição dos tributos, nota-se que as razões para cominação de multa para o contribuinte que deixa de recolher tributo são claras, afinal há prejuízo direto ao Erário, ao Estado e à sociedade. As obrigações tributárias acessórias, todavia, não revelam esse conteúdo patrimonial. Em verdade, são somente instrumentais em relação às obrigações tributárias principais.

Tal caráter instrumental, em análise superficial, não revela sua importância, que é, destacada por Carraza, já que os deveres instrumentais, apesar de não conterem conteúdo patrimonial, representam sim crédito do sujeito ativo sobre o sujeito passivo, pelo qual pode-se exigir específica prestação, positiva ou negativa, pois servem para o fisco poder determinar todos os critérios materiais do tributo e inclusive para afastar sua incidência: “(...)por assim dizer, *documentam* a incidência ou a não incidência (v.g., a isenção), em ordem a permitir que os tributos venham lançados e cobrados com exatidão e as isenções se façam corretamente sentir” (2011, p. 367, grifos do autor).

A quebra de obrigação tributária acessória, portanto, também enseja multa. Todavia, como qualquer punição, ela deve ser proporcional e se relacionar à finalidade primeira de sua instituição, que no caso é aferir perfeitamente quais são as obrigações tributárias principais do contribuinte.

Por isso não se pode imputar como apto a ensejar a aplicação de multa onerosa ou com base no valor da operação nos casos de operações tributáveis ou não-tributáveis, em que o contribuinte descumpra obrigação tributária, nos termos expostos na lei, mas, de modo diverso, cumpre sua função, fundado em erro escusável, com ausência de fraude, conluio ou sonegação, com a prova acurada da incidência de tributo, acompanhada de seu eventual pagamento.

Trata-se, nesse exemplo específico, de necessário caso de ponderação da Administração Tributária, que averiguaria a extensão da culpa do contribuinte e poderia, se fosse o caso, aplicar somente diminuta multa isolada, haja vista seu caráter primordialmente educativo.

Nessas situações, apesar de haver ato que é contrário à ordem legal, não cabe a instituição de quaisquer outras sanções, pois, apesar de serem adequadas, por servirem como

incentivo para a correta prestação de obrigação tributárias, não são necessárias na realização de seus objetivos primários e abalam sobremaneira a liberdade, a propriedade e a isonomia, por punirem excessivamente infrações que não causaram correspondentes danos ao Erário (MACHADO SEGUNDO, 2012, pp. 381-382).

Assim, introduz-se o conceito de que a multa tributária punitiva ou moratória surge com o ilícito que cause danos efetivos ao ordenamento jurídico. Com isso, já se pode concluir pela inconstitucionalidade da multa tributária instituída pela lei 13.097/15, que após multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, no artigo 74 da lei 9.430/96, mesmo que não tenha sido constatado qualquer indício de má fé do contribuinte.

Exame apurado da ordem constitucional já faz ser possível a avaliação de multas tributárias de acordo com a Constituição e repeli-la, por punir o exercício de direito fundamental de petição, exposto no art. 5º, XXXIV, alínea “a”, verdadeira garantia constitucional do cidadão em frente ao Estado, que assim tem o direito de ter seus pedidos por ele apreciados, sem qualquer obstáculo ou punição, ato exato que antecede punição na lei, que pune mesmo sem que haja violação ao abuso do direito pelo contribuinte, pelo simples fato de seu pedido ser indeferido (MACHADO, 2011 p. 71).

3.2 Multas Tributárias, seus fundamentos e particularidades

As multas tributárias constituem, portanto, sanções a atos ilícitos, o que as aproxima sobremaneira do Direito Penal. Essa natureza, nas palavras de Eduardo Schoueri, é evidenciada pelo próprio Código Tributário Nacional, que no art. 157 dispõe: “A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”.

Notar que ambas as searas são destinadas a punir ilícito e resguardar o ordenamento faz aferir que não há diferença ontológica entre o ilícito tributário e o ilícito criminal tributário, sendo opção legislativa classificar infração tributária como crime ou não (2013, p. 764), por meio de política criminal, que valora a gravidade do ato praticado, variável conforme a sociedade.

No estudo do sistema legal sancionatório, Luciano Amaro aproxima o ilícito tributário do ilícito administrativo, afinal ambos são averiguados e aplicados por autoridades administrativas, em processo no qual incidem princípios comuns (2013, p. 463). Como toda infração administrativa, a punição nessa seara não necessariamente exonera o infrator de

sanções penais ou cíveis, que podem a vir decorrer de razões e objetivos distintos e específicos de cada área.

Como ocorre com as sanções administrativas, a diferença entre sanções tributárias e penais também não é ontológica. Ela é, todavia, averiguável pelo regime jurídico, com a determinação legal do órgão responsável, pela fixação e execução da pena e pelo conteúdo e formatação utilizada para suas disposições, pois a norma penal se restringe à fixação da pena para a prática do ato denominado como crime, enquanto, em regra:

“(...) a lei administrativo-fiscal prevê o critério material (verbo mais complemento: circular mercadoria, v.g), o sujeito passivo, contribuinte base de cálculo, alíquota e multa; já uma norma penal é composta por verbo mais complemento (“matar alguém”) e pena: somente isso” (TAVARES, 2013, p. 578, grifos do autor).

Quanto às suas funções primárias, ainda no estudo entre suas diferenças com normas impositivas, Sacha Calmon já adiantava que a norma sancionante “contém o poder dissuasório e punitivo que o Direito direciona àqueles que descumprem os deveres legais” (1995, p. 14).

Afinal, “se uma norma prevê para o descumprimento de uma prestação (conteúdo de um dever) uma específica sanção, é porque a ordem jurídica deseja que a prestação *deva ser cumprida*” (1995, p.17, grifos do autor), pois as multas e os crimes tributários, além de buscarem sancionar a prática de ato ilícito, também servem como incentivo negativo para sua prática, afinal as sanções atingem o patrimônio ou direitos do transgressor, que, naturalmente, se verificar que é economicamente desvantajosa a prática do ilícito, se houver verdadeiro risco de flagrante, cessará a prática do ato, o que é o objetivo precípua do Direito Penal ordinário.

O Direito Penal Administrativo, denominação que André Ramos Tavares resgata de lição de Zaffaroni, tem, todavia, finalidade peculiar, que a ele se soma, por “buscar tanto o adimplemento da dívida tributária como, com a imposição da multa, assegurar a reparação do dano ocasionado pela falta do recolhimento do tributo”. (ZAFFARONI, Eugenio Raul (*apud*, TAVARES, 2013, pp. 575-582).

Mesmo com razões ontológicas coincidentes, a partir do momento em que se define infração tributária como crime, as particularidades do Direito Penal fazem surgir diferenças materiais, afinal, além de o infrator poder ter sua liberdade restrita, crimes tributários têm disciplina mais rigorosa e pune em regra somente a conduta infracional dolosa,

o que justifica a exclusividade do Poder Judiciário no julgamento execução de penas que possam restringir a liberdade do autor (MACHADO, 2010, p. 519).

Deve-se destacar, nesse sentido, que por haver coexistência no trato de sanções advindas do mesmo ato com o Direito Penal, a que se relega, como *ultima ratio* do Estado na punição a atos ilícitos, a punição pessoal, não se pode vislumbrar, em face de multa tributária, ainda na seara administrativa, qualquer consequência que vá além da constrição patrimonial do transgressor.

Tratar-se-ia de sanção política, desproporcional, pois os danos causados a direitos fundamentais superariam os benefícios obtidos, cuja desnecessidade é evidente, haja vista meio próprio para a execução fiscal, dotado de garantias e privilégios regidos pelo CTN e legislação específica.

Desse modo, as multas tributárias, assim como o tributo, instituem prestações eminentemente pecuniárias e constituem crédito tributário, razão talvez pela qual o legislador optou por nomear ambas de obrigações tributárias principais, a despeito de suas naturezas específicas.

A fim de aprimorar essa arrecadação, o regime administrativo tributário sancionatório foi dotado de institutos próprios. Dentre eles, fundamental é a mitigação da responsabilidade do infrator, descrita no art. 136⁵ do CTN, que impõe somente a determinação de culpa do transgressor e exonera o Fisco, em regra, da responsabilidade de demonstrar que o indivíduo “agiu com conhecimento de que sua ação ou omissão era contrária à lei, e de que ele quis descumprir a lei” (AMARO, 2013, p. 472).

Helena Taveira Tôres, em sua análise, esclarece seu conteúdo, ao afirmar categoricamente que, apesar de o Fisco se eximir da responsabilidade de demonstrar que o infrator sabia que sua ação era contrária à lei, não se exime de estabelecer o nexo de causalidade entre sua ação e o risco causado ao ordenamento jurídico (TÔRES, 2015, pp. 134-135).

Nota-se, destarte, que o trato do instituto necessita de cautela, pois, se ele requer somente a culpa, não afasta o elemento objetivo, que não existe nos casos já discutidos de infrações advindas de exercício de direito, e é bastante relativizado nos casos derivados de erro escusável, sem fraude, dolo ou simulação, em que o contribuinte faz demonstração com

⁵ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

acurácia do que era devido, acompanhada do pagamento, nos quais seriam dispensadas, portanto, multas punitivas ou moratórias.

Também se inclui como própria a denúncia espontânea da infração, do art. 138 do CTN, que se assemelha ao arrependimento posterior eficaz do art. 15 do Código Penal⁶ e se aplica sempre que houver possibilidade de o contribuinte cumprir com suas obrigações tributárias, acrescidas somente dos juros de mora, se for o caso, antes que seu inadimplemento seja verificado pela autoridade fazendária e exclui, assim, a possibilidade de lhe ser imposta qualquer tipo de sanção adicional.

Por pertencer ao regime jurídico-administrativo, a apuração de responsabilidade se deve pautar sempre pela legalidade, que, cumulada com o respeito à ampla defesa e ao contraditório⁷, fez necessária suspensão da exigibilidade do crédito quando for apontado abalo ao direito por contribuintes que, assim, requererem sua revisão judicial ou administrativa, nos termos do art. 151, III, IV e V do CTN⁸.

Caso se confirmem as alegações, finaliza-se o processo com a extinção total ou parcial do crédito tributário, seja pela decisão administrativa irreformável ou pela decisão judicial passada em julgado, de acordo com o art. 156 do CTN.

Já quanto às similaridades, evidencia-se que as particularidades e o objetivo específico do Direito Tributário se estendem ao Direito Penal Tributário, que se tornou verdadeiro instrumento complementar da arrecadação de tributos ao prever a extinção da punibilidade em crimes tributários, caso ocorra extinção da obrigação tributária até o recebimento da denúncia, nos termos do art. 34 da lei 9.249/95⁹.

⁶ Art. 15 - O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.

⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁸ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial

⁹ Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Assim, mesmo que haja prática de crime tributário, abre-se a possibilidade de escolha ao infrator que teve o crédito definitivamente constituído e que está em vias de execução de somente ser punido pelo mesmo ato na esfera administrativa, caso se disponha a pagar o que for apontado como devido em face de evasão fiscal.

A proximidade de ambos, que se distinguem, como visto, mais pelo regime jurídico e institutos específicos, torna devido a aplicação de princípios do Direito Penal na seara administrativa, como o devido processo legal, a legalidade das penas, o *in dubio pro reo* e a retroatividade benigna¹⁰ (AMARO, 2013, p. 465).

Esses princípios determinam que o processo administrativo deve ser pautado por amplos e livres de qualquer embaraço direitos de petição e de revisão, exercidos em um processo minucioso, que resguarde a produção de provas tanto pela parte processada como pelo próprio Estado, no qual há o ônus da prova da ocorrência da infração é sempre da Administração Tributária, motivo por que o lançamento tributário deve dispor claramente “o motivo fático e legal, congruente com o conjunto probatório colhido pela fiscalização, de modo que não haja dúvidas entre os instrumentos probatórios, que servem de elementos de convicção e a construção do fato jurídico tributário.” (TÔRRES, 2015, pp. 138-139).

É direito do contribuinte, portanto, além da retroatividade benigna e a interpretação da lei tributária que define infrações ou comina penalidades em seu favor, em caso de dúvidas quanto aos critérios materiais, temporais e pessoais da infração, que o processo se pautar pela busca da verdade real, princípio que, no contencioso administrativo, em que não há paridade de armas, deve-se sobrepor a procedimentos meramente formais (MACHADO SEGUNDO, 2014, p. 66).

Quanto à legalidade e ao devido processo legal, não se pode tolerar a existência de infrações presumidas, que violam a teoria da tipicidade, apontadas por meio de meros indícios, sem que sejam descritos todos os elementos do ato que ensejou a quebra da obrigação tributária (COÊLHO, 1995, pp. 52-55).

¹⁰ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Como visto, o Direito Tributário Penal reúne e reforça as garantias do Direito Penal, mas sua análise em frente ao processo penal também deve contar com o argumento fundamental, que consolida a necessidade de outorga à Administração Pública para a persecução de sua recomposição patrimonial e punição de infratores, que é o de que o processo administrativo tributário é mais eficiente e efetivo.

Nesse sentido, Hugo Machado conclui que, diversamente do processo penal, que classifica como custoso, complicado, caro e demorado, a multa pecuniária advinda do processo administrativo tem aplicação singela e eficaz, eficácia que, combinada com sanções confiscatórias, quando for o caso, será plena, por tanto recompor e aparelhar a Administração como efetivamente inibir sonegações. (2014, p.119).

Desse modo, por estar melhor adaptado à realização dos objetivos das sanções tributárias, ao somar as garantias do Direito Penal a institutos próprios do Direito Tributário, o que lhe confere mais efetividade, deve-se restringir ao Direito Tributário Penal a busca da recomposição patrimonial advinda de infrações tributárias e relegar ao Direito Penal Tributário, em respeito ao princípio da intervenção mínima, em última instância, a punição de sanções penais tributárias, com a aplicação de penas que lhe são próprias, que podem ir além do patrimônio do transgressor.

3.3 Classificação e distinção de multas tributárias

Como bem assentado pelo magistério de Zaffaroni, as multas tributárias visam, além de prevenir novas ocorrências, recompor o patrimônio do Erário e punir o infrator. Por serem, ao modo dos tributos, prestações pecuniárias instituídas legalmente, representam de modo perfeito a recomposição patrimonial e a punição buscadas pelo regime sancionatório, o que as tornou instrumento geral para repressão de infrações tributárias.

Suas classificações servem para o intérprete antecipar sua exata natureza específica, as circunstâncias em que foram apuradas e os objetos pelos quais foram impostas, o que modifica, necessariamente, todos os seus elementos. Pode-se iniciar essa classificação pelo contexto em que a infração é cometida, pelo que se distinguem como multas de ofício, moratórias ou isoladas.

Leandro Paulsen define a multa de ofício como “aquela aplicada pela autoridade quando da lavratura de auto de infração relativamente a débito não declarado nem confessado pelo contribuinte”, dedicada portanto à punição dos contribuintes que deixam de cumprir

obrigações de dar, fazer ou não-fazer que têm com o Fisco e forçam-no a diligenciar e apurar a extensão do dano que foi causado ao Erário: dessarte, não são aplicáveis aos contribuintes que meramente deixam de recolher tributo, mas declaram-no apuradamente.

Nesse caso, é mais adequada a multa moratória, que “constitui penalidade decorrente do descumprimento da obrigação tributária no vencimento”, no que é desacompanhada da multa de ofício quando a obrigação tributária quebrada é somente a de pagar o tributo integralmente, sendo “a única multa de que se cogita na ausência de lançamento” (2012, p. 113).

Já as multas isoladas, ou educativas, se aplicam ao descumprimento de obrigações acessórias (2012, p. 135). Agem contra as sanções meramente formais, são cobradas em valores fixos ou com indicações de limites mínimos ou máximos e aplicadas isoladamente, quando tiver sido demonstrado “que o imposto foi pago, afastando, portanto, aquela presunção de inadimplemento da obrigação principal” (MACHADO, 2010, p. 510).

A classificação de multas também pode ser feita em função do modo de fixação do *quantum* a ser cobrado, pelo qual se distinguem em fixas e proporcionais: se a obrigação é principal, cabe multa proporcional, que deve ser graduada, dentre outros parâmetros, em razão do valor do dano causado, ou seja, do tributo correspondente. Já em caso de obrigação acessória, caso não se prove indireta lesão ao Erário, o valor é fixo.

Essa categorização é apontada por Hugo de Brito Machado como importante guia ao intérprete da lei para que se preste respeito à razoabilidade, concretizada quando há sintonia entre o valor cobrado e a gravidade da infração cometida, o que permite, inclusive, que, caso reste demonstrado que quebra de obrigação tributária acessória também gerou agravo ao Erário, seja aplicada multa tributária proporcional ao valor do gravame causado (2009, pp. 29-30).

Por fim, as multas tributárias também podem ser categorizadas em razão de seus objetivos, distinguindo-se entre didáticas, punitivas e indenizatórias.

Não se destacam multas preventivas, pois essa é função é comum a toda sanção, pelo que não é adequada para distingui-las, afinal essa se confunde com sua razão ontológica, que é a de preservar o respeito ao ordenamento vigente e reforçar sua eficácia: se toda sanção advém de um ilícito e abala o ordenamento jurídico como um todo, naturalmente a multa, instituto que visa combatê-lo, deverá trazer consequências para a prática de ato antijurídico a fim de prevenir sua ocorrência.

A função didática, ou educativa, é inerente à preventiva, pois, do mesmo modo que a multa é instituída a fim de suprimir futuros ilícitos e lhes imprime valor negativo, reforça o necessário atendimento da legislação e demonstra que deve ser prestado respeito a valores consagrados à sociedade: se determinada norma proíbe conduta x, em respeito ao valor y, denota a valoração e presteza dados a ele. Com ela, busca-se auxiliar o contribuinte na correção de sua relação com a Administração Tributária (SILVA, 2005, p. 200).

A função indenizatória é exercida tanto pelos juros de mora, que, apesar de sua natureza civil, decorre de ato ilícito, como pelas multas moratórias. Os juros ocorrem em razão do empréstimo feito pelo Erário ao particular e, sozinhos, pela natureza pública da relação, não recompõem plenamente os danos sofridos que lhe foram infligidos, tanto que se premia a denúncia espontânea somente com sua incidência.

Por isso, a eles se somam as multas moratórias. Nelas, predomina o interesse do Erário na compensação pelas contingências necessárias à recuperação do crédito tributário e pelo próprio dano que lhe é causado e à sociedade pelo pagamento a destempo (CARVALHO, 2011, p. 493).

Recompõem, dessa forma, o equilíbrio na relação tributária, com efetiva compensação pelo tempo em que a Administração Pública não pôde gozar de numerário e pelas vantagens auferidas pelo contribuinte que se furtou a pagar tempestivamente o crédito, no que se afere sua natureza indenizatória e punitiva, respectivamente.

Já a multa punitiva tem como função exclusiva a defesa do interesse público e a punição do infrator, no que se balanceia apenas a extensão e as circunstâncias do dano causado e a gravidade do ato. Decorre da falta de pagamento acrescido do dolo específico da sonegação, conluio ou fraude, pois há de ser proporcional à sua reprovabilidade (MACHADO SEGUNDO, 2004, p 198, p. 212), o que demonstra ser fundamental a conceituação dessas qualificadoras.

Sonegação, fraude e conluio têm determinação legal respectivamente nos arts. 71, 72 e 73 da lei 4.502/64. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando fraudar ou sonegar obrigações tributárias. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Tratam-se de conceitos razoáveis. Exige-se para a sonegação o dolo específico de ocultar informações que indiquem o surgimento de obrigação tributária do Fisco, que assim se vê impossibilitado de cobrá-las, o que já habilita o uso de multas punitivas; e para o conluio a reunião de pessoas para prática de ato doloso, o que está de acordo com a definição clássica de ambos os institutos.

Todavia, a aplicação do conceito de fraude, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, como critica Heleno Tôres, carrega ampla subjetividade, o que abala a segurança jurídica (2015, p. 123).

O planejamento tributário, desse modo, seria fraudulento, pois diminui ou retarda o surgimento de obrigações tributárias. Reputar ilícito o planejamento tributário é atacar diretamente a livre iniciativa, o que não pode ser considerado constitucional.

Assim, uma interpretação conforme a constituição do artigo só permite que dele se extraia o conceito de fraude classicamente utilizado no Direito Penal, que é o emprego de ardis ou artifícios a fim de induzir outrem a erro, a fim de se obter vantagem ilícita em prejuízo alheio (BITTENCOURT, 2012, p. 905).

Leandro Paulsen adapta-a ao Direito Tributário, e a descreve como a que surge pela omissão de declaração, falsificação material ou ideológica, uso de documento falso, como instrumentos para que o Fisco não conheça a realização do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária, de modo que o montante apurado seja menor do que o efetivamente devido (2012, p. 262), o que também pode incluir casos em que a causa para a realização de negócio jurídico é falseada, dando-lhe, em atendimento a planejamento tributária fraudulento, somente aparente conformidade à legislação tributária

Atos dotados do dolo específico de prejudicar o Erário são descritos genericamente pelo CTN no art. 137, cujos incisos impõem responsabilidade pessoal ao agente pelos créditos tributários decorrentes de infrações tributárias definidas como crimes ou contravenções, em que o elemento subjetivo é determinante, ou em infrações que decorram de dolo específico ou em que ele nelas seja elementar.

Esse artigo descreve genericamente todas as infrações com fraude, conluio ou sonegação. Como a relação jurídico-tributária se forma a despeito da vontade do contribuinte, caso ele deseje não cumprir com sua obrigação, só pode vislumbrar ou agir com dois dolos específicos:

O primeiro é não pagar o que é devido, mas cumprir adequadamente com todas as outras obrigações, o que ensejará a cobrança de multas moratórias, por não ser verificada má fé.

O segundo é buscar burlar a relação, pela prática da evasão fiscal, definida por Heleno Tôrres como a “conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial” (2015, p. 119), de modo que seja encoberto do Fisco o conhecimento apurado de todas as obrigações tributárias ocorridas, a fim de se reduzir ou suprimir o *quantum* que por elas deveria ser pago.

O artigo cuida das consequências dessa opção, legisla sobre infrações em que há vantagem patrimonial do infrator, que se utiliza de meios ilícitos para fraudar e prejudicar o Erário, cuja culpabilidade e danos causados, portanto, são muito maiores do que se houvesse ocorrido mero inadimplemento. Reserva-se, desse modo, a elas o objeto do trabalho, com a investigação da possibilidade de confisco por multas punitivas, os limites e caminhos que se devem traçar para sua fixação adequada e suas respectivas consequências jurídicas.

4 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: O CONFISCO E LIMITES EM MULTAS TRIBUTÁRIAS E A NECESSIDADE DE RECONSTRUÇÃO DO ESTATUTO DO CONTRIBUINTE.

Dado como a legislação infraconstitucional classifica e define a natureza de todos os institutos que cercam a multa tributária, passa-se à necessidade de investigação de seus fundamentos constitucionais.

Como instrumento responsável por fundar o ordenamento jurídico de qualquer país o estudo da Constituição se faz necessário para se chegar à razão de validade de qualquer norma.

Do mesmo modo se procede com a aplicação de multas tributárias, cuja legislação deve apontar caminho que concilie direitos, princípios e deveres fundamentais e sirvam à realização dos objetivos do ordenamento jurídico brasileiro.

4.1. Definição e aplicação de princípios na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988, instrumento normativo pelo qual se fundou o Estado Democrático de Direito no Brasil, além de ocupar o nível superior da ordem jurídica, e, conseqüentemente, dar validade a todos os atos normativos do Estado, como “matriz de todas as suas manifestações normativas”, norteia não só a vida das pessoas, como também a atuação dos órgãos encarregados do exercício das funções estatais, consubstanciadas nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Atua, em resumo, como “*limite* do Poder Público e o *fundamento* de todo o Sistema Jurídico” (CARRAZA, 2011, pp. 36-37, grifos do autor).

Assim, a Constituição, ao mesmo tempo que recolhe fundamento de si mesma, funda uma ordem constitucional e direciona a reprodução de seus valores no ordenamento jurídico, servindo como própria fonte de validade e das normas elaboradas ou recepcionadas a partir de sua vigência, ao apresentar-se como parâmetro para conformação a todos os atos normativos que lhe são inferiores.

A Magna Carta brasileira, portanto, traça as diretrizes, limites, direitos e deveres de todos a que a ela se subordinam, introduz um sistema jurídico, baseado em valores, traduzidos por princípios. Os princípios servem para dar contorno aos limites dos poderes do

Estado, direciona seus deveres, desenha a abrangência dos direitos e também traça os deveres de seus cidadãos.

Por comporem a Constituição, os princípios também possuem função diretiva, impõem sua concretização e traduzem-se em verdadeiros mandamentos de otimização, como elucidaram Paulo Bonavides e Robert Alexy. Como normas constitucionais, também requerem conformidade de todos os atos que lhe forem inferiores.

Paulo Bonavides inicia seu magistério sobre princípios com a apresentação de sua evolução, na qual expõe seu estudo desde quando eram tratados como meros enunciados, que não continham força normativa, até se tornarem base do constitucionalismo moderno.

Dá destaque, para isso, à definição de Crisafulli, que, apesar de não conter a valoração dos princípios, como pedra angular na ordem constitucional contemporânea, já traçava conceito que permitia aferir sua normatividade ainda em 1952:

“Princípio é, com efeito, toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam, e, portanto, resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contém” (CRISAFULLI (*apud*, BONAVIDES, 2012, p. 266).

Robert Alexy avançou na distinção de princípios de regras e de sua definição pelos seus efeitos, ao definir princípios como categorias de normas que se distinguem tanto pelo seu grau de abstração, como por sua qualidade, que é o mandamento de otimização:

“Os princípios, então, são normas “que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em distinto grau e onde a medida imposta de execução não depende apenas de possibilidade fáticas, mas também das possibilidades jurídicas” Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos”.

O autor demonstra suas diferenças pela colisão entre princípios e conflitos entre regras: regras que determinam condutas opostas devem ser salvas por cláusula de exceção. Se não for possível, uma deve ser declarada inválida, pois não se pode vislumbrar que duas regras antinômicas estejam em vigência. Já dois princípios que se contrapõem podem se compatibilizar, quando um cede prevalência a outro, que pode ser determinada de maneira distinta, a depender do caso concreto, no qual se deve analisar o peso de cada princípio para dar forma a esse balanceamento. Enfim, conflitos “entre regras ocorrem na dimensão da

validade, enquanto as colisões entre princípios – visto que só princípios válidos podem colidir – ocorrem, para além dessa dimensão, na dimensão do peso” (2011, pp. 85-94, grifos do autor).

Paulo Bonavides, por fim, destaca a evolução de princípios como meros enunciados sem normatividade a “oxigênio das Constituições na época do pós-positivismo”, “como pontos axiológicos de mais alto destaque e prestígio com que fundamentar na Hermenêutica dos tribunais e legitimidade dos preceitos da ordem constitucional”.

Com a verificação de sua ressignificação, adveio a referida inclusão como fonte normativa na Constituição, valorizada com a consolidação de direitos fundamentais de terceira geração, como a dignidade da pessoa humana, a ordem política e a paz social, pelo fato de que a Constituição ser no constitucionalismo contemporâneo “consenso social sobre os valores básicos”, que, se solidificaram, na cultura constitucional ocidental a partir da segunda metade do século XX. (BONAVIDES, 2012, pp. 298-299).

J. Gomes Canotilho comemora e destaca a elevação de princípios à base do Constitucionalismo moderno, que, compatibilizados com regras, dão maior normatividade, legitimidade e dinamicidade ao sistema constitucional, pois permitem aproximar a sociedade da constituição, que a interpreta, reafirma e legitima à medida que lida com a sistemática própria dos princípios que:

“(…) permite *respirar, legitimar, enraizar e caminhar* o próprio sistema. A respiração obtém-se através da <textura aberta> dos princípios; a legitimidade entrevê-se na ideia de os princípios consagrarem *valores* (liberdade, democracia, dignidade) fundadores da ordem jurídica e disporem de capacidade deontológica de justificação; o enraizamento prescreta-se na *referência sociológica* dos princípios a valores, programas, funções e pessoas; a capacidade de caminhar obtém-se através de instrumentos *processuais e procedimentais adequados*, possibilitadores da concretização, densificação e realização prática (política, administrativa, judicial) das mensagens normativas da constituição” (2003, p. 1163, grifos do autor).

Em continuação ao estudo de princípios e regras, em análise estrita do constitucionalismo brasileiro, Roque Antonio Carraza, ao estudar a normatividade dos princípios, resgata sua definição etimológica, que é a de “(...) começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer”. Destaca também particularidade dada pela doutrina brasileira aos comandos constitucionais, pois “nem todas as normas constitucionais possuem todas a mesma relevância, já que algumas veiculam simples *regras*, ao passo que outras, verdadeiros *princípios*”.

A seguir, em denominação sucinta de princípios, aponta-os como aquilo que dá razão a um sistema, que é a “reunião ordenada das várias partes que forma um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente”, com a definição de que:

“(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam” (2011, pp. 44-47, grifos do autor).

A necessária concretização e respeito dos princípios constitucionais, portanto, também tem conteúdo lógico, afinal, ao dar ao ordenamento jurídico que se deseja ver respeitado interpretação conforme a constituição, com vistas a lhe dar máxima efetividade reafirma-se sua validade e sua aceitação, como expõe Carraza:

“(...) o princípio constitucional deve ser continuamente “construído” (ou, se preferirmos, “descoberto” pelo aplicador e intérprete, a partir dos valores consagrados no ordenamento jurídico com um todo considerado. Do contrário, com o tempo, fragiliza-se a própria vontade da Constituição” (2011, p. 58).

Assim, observá-la é de interesse imediato do contribuinte que busca ter seus direitos fundamentais resguardados. A fim de fazê-lo, tanto tem o direito de submeter ao Judiciário qualquer ato que possa abalá-los, como também deverá ser sancionado sempre que no exercício de sua liberdade praticar atos que abalem a harmonia e integração do sistema constitucional.

4.2 Princípios Jurídicos e Direitos Fundamentais Tributários

O Sistema Tributário Nacional, vastamente discriminado na Constituição Federal, também se vale, como ela, de princípios, dos quais advêm direitos fundamentais. Quando, em respeito à segurança jurídica, à legalidade, à anterioridade e à isonomia, veda-se a retroatividade de determinação mais onerosa e discriminações tributárias inconstitucionais, impõe-se o império da lei e garante-se a necessária previsibilidade para a devida conformação dos contribuintes à onerosidade dos tributos. Constituem-se, desse modo, direitos fundamentais, cujos destinatários primeiros são os contribuintes, e, em última instância, a coletividade.

Em retida análise, percebe-se que os princípios e direitos fundamentais gerais encontram reflexo direto na parte destinada da CF à ordem tributária nacional, em seus princípios específicos. Aliomar Baleeiro, ao longo da análise de cada princípio tributário

específico, aponta os princípios e direitos angulares do ordenamento jurídico, como separação de poderes, liberdade, igualdade, segurança, a forma federal do Estado, o devido processo legal administrativo e judiciário e a propriedade

Pode-se relacionar a cada um deles direitos ou princípios fundamentais tributários: a imunidade tributária recíproca, a liberdade de tráfego, a determinação de uniformidade geográfica de tributação, a vedação de isenções heterônomas, do uso de Imposto de Renda como instrumento de concorrência desleal e da discriminação de bens e serviços pelos Estados, Distrito Federal e Municípios baseada em razão de procedência ou destino, bem como da tributação dos rendimentos de agentes públicos dessas entidades federativas em índices maiores do que os cobrados pela União de seus próprios agentes, correlacionam-se com o pacto federativo.

A legalidade é garantia da separação de poderes e, juntamente com a anterioridade, o devido processo administrativo tributário e a irretroatividade, reflete a segurança jurídica.

A busca da capacidade tributária, pela progressividade e seletividade tributária e pelo tratamento diferenciado de empresas de pequeno porte e de cooperativas, a uniformidade tributária e a vedação de estabelecimento de tratamento diferenciado pelos Municípios, Estados e Distrito Federal com base na procedência ou destino de serviços ou bens garantem a igualdade.

Já a liberdade e a propriedade são direitos sobre os quais se desdobram todas os outros direitos e princípios, por terem base econômica. Diretamente se nota a eles direcionada a vedação ao confisco e a garantia da liberdade de tráfego, mas os demais, cumulados, formam a base jurídica necessária para que haja verdadeiro exercício da liberdade de empreender e da preservação do patrimônio particular dos que devidamente cumprirem com suas obrigações tributárias.

Traz-se, neste tópico, relevo a princípios e direitos fundamentais, por meio de um recorte temático, dada a vasta extensão que resultaria em um estudo aprofundado do tema. Destaca-se a segurança jurídica, pela legalidade e pela anterioridade, e a igualdade, especialmente pela isonomia, capacidade contributiva e pela liberdade, princípios que se relacionam diretamente, em distintos graus, com o objeto do trabalho.

4.2.1 Dos Direitos Fundamentais Tributários como Cláusulas Pétreas

Quanto à aplicabilidade dos princípios tributários constitucionais, Luciano Amaro aponta diferentes níveis de alcance dos comandos constitucionais, ao enfatizar que os princípios levantados pela Ordem Constitucional não são sempre enunciados gerais de concretização de valores, antes se assemelham a regras, apesar de serem fundamentais para a congruência do sistema tributário. Indica, por exemplo, o princípio da anterioridade e da irretroatividade, que “são já proposição que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade” (2013, p. 132).

Tratam-se, em verdade de regras, que vigem, e dão concretude aos valores elencados pelos princípios, tratadas no trabalho, todavia, como princípios por respeito à tradição. Entretanto, nem por isso podem ser desconsideradas na análise do sistema constitucional tributário, já que, por determinação do art. 60, § 4º, IV da CF,¹¹ elas não podem ser abolidas nem restritas, em face de se tratarem de direitos fundamentais e comporem o sistema de proteção constitucional ao contribuinte, como exposto pelo STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939.

Nele, foi afastada determinação da Emenda Constitucional 03/1993 que visava, dentre outras inconstitucionalidades, determinar que o Imposto Provisório sobre a Movimentação seria mais uma exceção à Anterioridade do art. 150, III da CF, que, à época, somente restringia a cobrança de tributos majorados ou instituídos ao exercício financeiro seguinte à entrada em vigência das normas que modificavam.

A Suprema Corte reconheceu a norma inconstitucional, por ser ato normativo tendente a suprimir direito fundamental individual do contribuinte e não acatou o argumento da União de que se trataria apenas de mais uma exceção às já dispostas pela própria CF, pois rememorou a lição de que a ampliação de exceções põe justamente em risco a regra, haja vista a possibilidade de ela ser, assim, suplantada.

Fixou-se, portanto, que direitos fundamentais tributários também são tratados como cláusula pétrea e vedou-se a edição atos normativos que possam suprimi-los.

¹¹ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

Em outro aspecto da anterioridade, destaque-se possível reversão de entendimento consolidado do STF sobre sua relação com a revogação de isenções, que segue o exposto no Recurso Extraordinário 204.062, em que foi considerada simples dispensa legal, que não determinava, portanto, interstício temporal, contado da publicação, para a produção de seus efeitos.

Sua sinalização adveio em 2014, em julgamento do Recurso Extraordinário 564.225, em Agravo Regimental, que tratava de caso similar, em que era analisada revogação de uma lei concessiva de redução de base de cálculo do ICMS.

Nele, o ministro Marco Aurélio, responsável pela relatoria, evidenciou que, apesar de se tratar de dispensa legal, a revogação de isenção, mesmo que concedida a título gratuito, importa majoração da carga tributária suportada pelo contribuinte, que necessita de prazo hábil para se adaptar à nova composição de despesas.

Seguiu sua orientação o ministro Barroso, que consignou ainda não ter tido a possibilidade de se manifestar sobre o assunto, que precisava ser revisitado pela Corte em regime de urgência tanto em face das mudanças de sua composição e posicionamento, como pela vigência da súmula 615¹², editada antes de 1988, de onde pode-se retirar a determinação de que o princípio da anterioridade não se aplica à revogação da isenção do ICMS.

4.2.2 Da Segurança Jurídica como princípio basilar à limitação do poder de tributar

A anterioridade, discutida e defendida pela Suprema Corte nos dois julgados destacados, mostra a face de princípio jurídico universal, a segurança jurídica, o que justifica a apurada discriminação dada ao julgado que tratou de conferir a direito fundamental que concretiza esse princípio status de cláusula pétrea.

Esse princípio, ao lado da justiça, escapa à relatividade no tempo e no espaço, por ser núcleo essencial de qualquer ordenamento jurídico, como bem sintetiza Hugo de Brito Machado: “sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é direito” (2004, p. 123).

A segurança jurídica tributária é tão cara ao ordenamento jurídico brasileiro, que o legislador constitucional estabeleceu no art. 146 da Carta Magna quórum legislativo qualificado, por meio de lei complementar, para tratar de temas tributários essenciais a ela, e

¹² Súmula 665: “O Princípio constitucional da anualidade (§ 29 Do Art. 153 Da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do icm”.

dar-lhes maior estabilidade, como conflitos de competência entre entidades federativas, limitações constitucionais ao poder de tributar, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, definição de tributos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes de impostos, bem como para a instituição de impostos e contribuições residuais pela União¹³.

Seu fim, exposto no magistério de Carraza, é “proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas administrativas ou judiciais capazes de frustrar-lhes a confiança que depositam no Poder Público”, aspecto subjetivo do princípio da segurança jurídica.

Vê-se que o princípio da segurança é realizado por cada um dos direitos fundamentais que permitem ao contribuinte ter a certeza de seu direito e de que o ordenamento jurídico dispensa tratamento equânime a todos, garantindo e dando efetividade à igualdade e à liberdade, portanto.

Assim, ele é clara manifestação do Estado Democrático de Direito, motivo por que incube ao Estado promovê-lo, afinal se deve privilegiar aquele que age de boa-fé, de maneira proba e adequada, o que confia e se submete às normas que lhe competem, com a estabilização de sua situação jurídica, em união do seu aspecto subjetivo e objetivo (2011, pp. 462-465).

A legalidade tributária é regra que também deve ser analisada, por concretizar a segurança jurídica, ao determinar que seja fundada em lei, que deve prever minuciosamente todos os caminhos pelo qual se apurará seus aspectos quantitativos e qualitativos.

Essa garantia é expressa no sistema tributário constitucional pelo art. 150, I, que veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, como expressão imediata da reserva legal. Todavia, em uma leitura estritamente literal da Constituição, apesar de no art. 150, §6º, também ser determinado que qualquer modo de abdicação de receita tributária deve

¹³ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

ser veiculado em lei própria, nota-se que, ao menos expressamente, a Lei Maior não esgotou real abrangência desse princípio.

Primeiro, pela impossibilidade de ato infralegal renunciar de qualquer modo crédito tributário, haja vista o administrador estar vinculado à indisponibilidade do interesse público, que o impede de tomar decisão que possa afetá-lo sem autorização legal.

Segundo, por se tratar de relação jurídica que impõe prestação pecuniária compulsória, o que faz necessária norma secundária em que se culmine sanções para seu descumprimento, sob pena de não haver qualquer efetividade na sua instituição, e de se dispor quem a pagará, sobre o quê e quanto será pago, nuances que imperiosamente devem ser tratadas em lei, para que a tributação se conforme à Constituição Federal, que veda a instituição de obrigações contra particulares sem que haja lei anterior que a estabeleça em seu art. 05º, II.

O Código Tributário Nacional, lei federal que traz disposições gerais sobre o Sistema Tributário, explicita essa garantia legal ao tratar da Legislação Tributária, em seu art. 97, em que reserva à lei também a extinção, redução, definição de fato gerador, fixação de alíquota e de base de cálculo de tributos, a cominação de penalidade e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributário e dispensa de penalidades.

Mas a legalidade, como limitação ao poder de tributar, também acende o debate entre o real limite de atos infralegais e a lei, já que o cumprimento de obrigações tributárias principais vem acompanhado de obrigações acessórias, instrumentais e essenciais na relação do contribuinte com o fisco.

Depara-se nessa análise com o questionamento da possibilidade de atos infralegais poderem instituir obrigações tributárias, e de seus limites, fundamental para o objeto de pesquisa desse trabalho, já que, apesar de ser assente que as multas tributárias são tratadas como obrigação principal, e, assim, necessitam ser instituídas por lei em sentido formal, também se sabe que elas surgem justamente do descumprimento de obrigações tributárias, que, se forem declaradas inconstitucionais, não podem ser fonte de aplicação de qualquer penalidade.

Esse debate é feito pela doutrina pela classificação de reservas legais como absolutas e relativas, esta impõe à lei somente o trato de núcleo essencial de instituto, o que no Direito Tributário restringe-se ao seu aspecto material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Já aquela, além disso, também impõe à lei toda a conduta da Administração no trato do instituto, o que incluiria as obrigações acessórias.

A esse questionamento deve ser posto o temperamento do ensinamento pacificado de que os atos infralegais devem respeito à lei, e somente servem para diminuir sua abstração e generalidade e pôr-se como caminho entre sua interpretação e a aplicação de ato jurídico.

Isso ao menos evidencia que, em regra, existem sim certos aspectos da lei que perpassam por atos infralegais, no que já se observa relativização da reserva legal absoluta, ao menos na edição de atos administrativos.

Todavia, a pacificação da separação entre atos infralegais e legais se restringe ao conceito apresentado, pois, na análise do caso concreto, revelam-se dificuldades que geraram o debate que se apresenta, no que parte da doutrina busca resguardar o respeito à reserva legal absoluta e determina que na lei, na seara tributária, também devem estar descritas as obrigações acessórias.

Resta então, aprofundar-se no estudo desse limite, para que haja a real compreensão, por exemplo, do conteúdo da Lei nº 9.779/99, que determina em seu artigo 16, quanto à seara tributária federal, que:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Uma análise constitucional da questão evidencia o reforço dado pela Constituição de 1988 à defesa da função exclusiva do Poder Legislativo na inovação do ordenamento jurídico, com a conseqüente separação de atos infralegais e legais. Ratificando e reforçando-a, o artigo 49, inciso V, da Carta Magna atribuiu competência exclusiva ao Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do Poder Regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.

Do mesmo modo o art. 25, I, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias revogou, em primeiro plano, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a ação normativa. (MACHADO, 2012, p. 204).

Entretanto, ainda persistem incoerências mesmo no trato de hipóteses descritivas de obrigações principais, como se afere pela determinação do STF, no Recurso Extraordinário 195.218, cujo *ratio decidendi* rege as decisões do Supremo até a presente data em que se afirma "não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita e da anterioridade a fixação do vencimento da obrigação tributária".

A crítica à determinação do Supremo baseia-se em análise econômica do Brasil, na qual se pode verificar que o momento e as condições em que se paga o tributo compõe o critério quantitativo, núcleo essencial do tributo, que deve respeito à reserva legal, em face de reiterada e intensa inflação (CARRAZA, 2011, p. 294-296).

Todavia, apesar de algumas incongruências quanto a aspectos das obrigações principais, pode-se afirmar que o debate sobre o limite entre atos legais e infralegais no Direito Tributário ocorre essencialmente na exploração das obrigações tributárias acessórias, definidas pelo Código Tributário Nacional, no art. 113, §2º, como as decorrentes da legislação tributária e as que têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Afere-se a natureza de uma obrigação tributária pelo que ela não é: são todas as que, diretamente, não revelam natureza patrimonial, que é restrita às obrigações tributárias principais, de acordo com o art. 113, §1º.

Luciano Amaro sintetiza seu conceito pelo estudo do seu fato gerador, que é dado por exclusão:

“(…) toda situação que dê origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade), por exemplo, a situação que faz surgir o dever de escriturar livros, de emitir notas fiscais etc. *Ou seja, se o ato que a legislação impõe, à vista de certa situação, não é recolher uma quantia em dinheiro, ou se a lei impõe uma omissão, trata-se de fato gerador de obrigação acessória*” (2013, p. 283, grifos nossos).

O artigo 96¹⁴ incluiu os decretos como componentes da legislação tributária. Todavia, logo se restringiu seu alcance, em respeito à separação de poderes, nos arts. 99 e 100, que dispõem, em conjunto, que o conteúdo e alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas no próprio CTN, e que eles lhe serão complementares.

Dada a definição legal de obrigações acessórias, percebe-se, que ela também não encerra o debate, posto que somente reafirma o posicionamento pacificado que atos infralegais devem ser editados em conformidade com a lei, sem esclarecer ao intérprete e ao aplicador da lei como verificar se determinado decreto trespassa essa barreira e subverte a ordem normativa.

¹⁴ Art. 96. 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 eles pertinentes.

Todavia, Luciano Amaro observa, em análise sistemática do Código Tributário, que o seu trato com as obrigações tributárias e seus respectivos fatos geradores abre a possibilidade de atos infralegais editarem obrigações acessórias, ao notar que há simetria entre a definição do fato gerador de obrigação principal e de sua ocorrência, nos arts. 113, §1º e 114, respectivamente, o que não ocorre com a obrigação acessória, que tem sua ocorrência, no art. 113, §2º, vinculada à legislação tributária¹⁵:

“Parece que, ao dizer serem as obrigações acessórias decorrentes da legislação tributária, o Código quis explicitar que a previsão dessas obrigações pode estar não em “lei”, mas em ato de autoridade que se enquadre no largo conceito de “legislação tributária” dado no art. 96; mesmo, porém, que se ponha em causa um dever de utilizar certo formulário, descrito em ato de autoridade, melhor seria dizer que a obrigação, em situações como essa, decorre da lei, pois nesta é que estará o fundamento com base no qual a autoridade pode exigir tal ou qual formulário, cujo formato tenha ficado à sua discricção. E, obviamente, também nessas situações, o nascimento do dever de alguém cumprir tal obrigação instrumental surgirá, concretamente, quando ocorrer o respectivo fato gerador”.

Apesar de o autor ter identificado as intenções do legislador, interpretou-as de modo restritivo, ao determinar que todo o conteúdo da obrigação acessória deve estar disposto em lei, filiando-se à defesa da reserva legal absoluta (2013, pp. 276-277).

A contraposição a seu argumento é apresentada por Hugo de Brito Machado, que analisa a relação entre as obrigações acessórias e a legalidade em respeito à legislação tributária, e determina que “o fato gerador da obrigação tributária acessória não há de ser necessariamente um tipo fechado” (2003, p 31), o que permite que haja instituição de obrigações acessórias que não estejam tipicamente descritas em lei.

Ressalta, porém, que isso não se trata de quebra ao princípio da legalidade, já que essas obrigações acessórias devem, primeiro, estar em conformidade com a lei, e serem editadas no estrito limite necessário à realização de ato administrativo por ela previsto, como ponte que liga o caminho entre a previsão na lei e os a concretização dos efeitos por ela previstos.

¹⁵ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

(...)

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Filia-se à essa posição por constatar a existência de obrigações implicitamente impostas pela lei, no que é ratificado por Misabel Derzi, que, em nota de atualização do Curso de Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Baleeiro, expõe:

“O fato gerador da obrigação acessória também decorre de lei. A lei cria os deveres acessórios em seus contornos básicos, e remete ao regulamento a pormenorização de tais deveres. Mas eles são e devem estar antes plasmados, modelados e enformados na própria lei. Ao dizer o CTN que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma de legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 115), não rompe com o princípio fundamental da legalidade, apenas reconhece que existe margem de discricionariedade para que, dentro dos limites da lei, o regulamento e demais atos administrativos normativos explicita a própria lei, viabilizando sua fiel execução” (2003, p. 709-710).

Em continuação de seu raciocínio, Hugo de Brito Machado enfrenta diretamente o debate sobre os limites de atos infralegais tributários, ao apontar que eles se encontram na própria natureza das obrigações tributárias acessórias, essencialmente instrumental ao cumprimento das obrigações principais.

Assim, “(...) dever administrativo que não seja indispensável ao controle do cumprimento de obrigação tributária principal só por lei pode ser instituído”, e, logicamente, os que forem essenciais à tributação, podem ser instituídos por atos infralegais.

Ao finalizar seu estudo, por exemplos de obrigações acessórias e seus respectivos objetivos, demonstra que há na instituição de tributos definidos por tipos fechados o surgimento de obrigações implícitas, inerentes à arrecadação do tributo, e que, se não houvesse possibilidade de instituição de obrigações tributárias acessórias pelo ente competente para a instituição do tributo, a própria instituição do tributo seria desprovida da eficácia, já que lhe seriam cassados os meios para realizá-lo.

Conclui pela defesa de sua tese com a exposição do caso paradigmático do Imposto de Renda, em que há obrigação implícita de declaração de rendimentos tributáveis por quem se encaixe como seu contribuinte, que poderia, portanto, ser editada por ato infralegal.

Todavia, na conclusão do estudo do mesmo imposto, em interpretação *a contrario sensu*, ressalta que, se não tiver sido auferida renda que determine sua incidência, não se pode determinar por ato infralegal sua declaração, por ir além dos deveres necessários para o cumprimento da lei e à arrecadação do imposto, no que tece severas críticas ao comodismo do Fisco na sua relação com o contribuinte, que por diversas vezes ultrapassa esse limite para a edição de atos infralegais, ao exigir do contribuinte obrigação acessória que serve antes ao seu

conforto e comodidade do que propriamente à cobrança de obrigação tributária principal (2003, p. 33-34).

4.2.3 Da Isonomia como base para a promoção da Justiça Fiscal

Em introdução à isonomia, que se funda em vários mandamentos constitucionais, Carraza a expõe como consequência do Princípio Republicano, que determina igualdade de todos perante a lei. Sua relação com o sistema tributário advém da proibição de tratamento distinto ou privilégios entre contribuintes, fundado em privilégios, que são com ele incompatíveis. Assim, “todos os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo”.

A igualdade tributária, em síntese, pela abstração e generalidade, busca alcançar todos com isonomia e justiça, “o sacrifício que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica” (2011, pp. 86-89).

Não seria necessário, portanto, maior detalhamento, tanto na parte destinada ao STN, como no próprio artigo art. 5º da CF, por ela acompanhar a regime de governo adotado no Brasil. Porém, no seu *caput* há expressa determinação de que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, norma garantidora da inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, pela proibição da discriminação entre situações jurídicas iguais. Do mesmo modo, repetiu-se a vedação à quebra da isonomia no Sistema Tributário Nacional, no art. 150, II, demonstração de sua importância, que veda aos entes federativos:

“ (...) 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”.

Dos comandos normativos que visam resguardar a igualdade formal, afere-se dois direcionamentos, ao aplicador da lei, que a deve aplicar sem distinções, a igualdade perante a lei, e ao legislador, que a deve elaborar sem distinções discriminatórias, a igualdade na lei (AMARO, 2013, p. 159-160).

O constituinte originário, todavia, foi além da igualdade meramente formal, e buscou promover tanto objetiva quanto subjetivamente a igualdade material, com a promoção diferenciada de sujeitos em função de sua relevância à ordem econômica.

Determinou, para isso, no art. 146, III, c e d, tratamento adequado às sociedades cooperativas e diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte e também dispôs que, sempre que possível, “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, no art. 145, §1º.

Em continuação à análise de seus efeitos sobre a igualdade, da leitura do dispositivo afere-se que, ao menos quanto aos impostos, é permitida e desejada a discriminação de desiguais, de acordo sua capacidade econômica, e torna-se clara a base sobre a qual tanto o aplicador da lei como o legislador poderão ponderar a fim de discriminar tratamento tributário.

Carraza complementa o contorno do instituto ao observar que devem ser tratados com igualdade os que demonstrarem a mesma capacidade econômica, e distintamente os que revelarem diversa capacidade, verificando-se a violação da isonomia sempre que o legislador de maneira diversa determinar, ou quando a discriminação não atender os valores resguardados pela Constituição, na busca de uma tributação equânime, e da promoção do dever fundamental de pagar tributos, pois:

“Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas, não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam de fato a liberdade e a igualdade dos menos afortunados” (2011, p. 99).

Já se pode, desse modo, verificar que é defeso tomar a simples apresentação conjunta da personalidade e da capacidade econômica, feita pelo art. 145 da CF, como restrição à busca de uma tributação equânime em impostos que sejam reais, já que a isonomia busca concretizar real justiça fiscal, que inclui toda manifestação de riqueza.

Para as naturezas diferenciadas dos impostos, destacadas no próprio artigo 145, imputa-se a aplicação de técnicas distintas, já que, como ressalva Luciano Amaro, a progressividade nem sempre poderá ser utilizada (2013, p. 167).

A impostos em que não há parâmetro para a fixação de base de cálculo a partir da qual se poderia progredir já se destinam diversas técnicas que servem para se retirar a regressividade ou neutralidade dos impostos reais, como a já referida extrafiscalidade, a progressividade e a seletividade, que determina que o tributo será inversamente proporcional à essencialidade do bem ou serviço tributável.

A progressividade, que impõe maiores alíquotas para maiores expressões de riqueza, adequa-se melhor e refina a busca da capacidade contributiva, como instituto que mensura a exata expressão econômica revelada pelo fato gerador, especialmente quando confrontada com a proporcionalidade, que somente traduz igualdade formal, haja vista determinar tributo variável e proporcional ao aumento de base de cálculo.

A proporcionalidade não promove real busca nem é utilizada em função da capacidade contributiva. Se não houver outros valores que determinem uma tributação fixa sobre revelação de riqueza, essa técnica, por servir à igualdade formal de todos perante a lei, determina somente que fatos tributáveis distintos devem ensejar tributação diferenciada, pela simples aplicação de valor pecuniário diferente na exata medida em que manifestações de riquezas se diferenciam.

A progressividade é, então, apresentada por Carraza como melhor meio para se alcançar a capacidade contributiva. O autor determina que, em princípio, todos os impostos devem ser progressivos, à exceção do IPI e do ICMS, cujas regras matrizes são incompatíveis, já que:

“ Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento das suas bases tributáveis (bases de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas (2011, pp. 99-100) ”.

Em verdade, quanto ao sempre que possível, a que Luciano Amaro dá a interpretação de que “não se pode ler, no preceito constitucional, a afirmação de que os impostos devem observar a capacidade econômica, mesmo quando isso seja *impossível*” (2013, p. 164, grifos do autor), ressalta-se, em discordância, que não se deve dar interpretação restritiva e considerar-se a possibilidade de o instituto não ser aplicável, porque, como verificado, os impostos incidem sobre demonstração de riqueza, que, variáveis, demonstram diversas capacidades contributivas, sendo, portanto, sempre verificável a capacidade econômica, independente do imposto ser real ou pessoal.

A capacidade contribuinte é, desse modo, meio para atingir justiça fiscal. Apresentada acima como instrumento para isso, também se releva como limitação constitucional ao poder de tributar, faceta por que aplicável a qualquer tributo, ao determinar que os contribuintes só serão tributados na medida de sua capacidade contributiva, o que faz afastar a tributação, por exemplo, de atos desprovidos de caráter econômico (2013, p. 167).

Por fim, restam algumas exemplificações de como a Isonomia é revelada e guardada pelos direitos fundamentais destacados do artigo 5^o¹⁶ e 6^o¹⁷ da CF. Aliomar Baleeiro exalta a possibilidade de dedução de gastos com educação e saúde da base de cálculo do Imposto de Renda, que ao mesmo tempo em que promove conjuntamente a isonomia e a proteção da família, que deve ser livre de qualquer coerção, garante o mínimo vital e o acesso a direitos sociais. (2010, p. 868-869).

Destaca em seu estudo projeto de lei complementar de 1990, a que é reputada inconstitucionalidade por indiretamente abalar o casamento, ao obrigar declaração de Imposto de Renda conjunta de nubentes, o que fazia incidir sobre seus rendimentos alíquota diferenciada em face da progressividade.

Ao retirar a possibilidade de os casais planejarem e adotarem o modo que lhes fosse mais conveniente e econômico, o projeto dificultava a tomada do matrimônio e atacava a constituição da família, base da sociedade¹⁸, que não pode ser meio de discriminação para incidência de tributação mais onerosa, pois se a lei tratar de modo mais dispendioso os que estiverem casados, servirá como empecilho à sua formação, em descumprimento flagrante do art. 226, 3^o da Constituição Federal (2010, p. 871-872).

Do mesmo modo, Carraza destaca a inconstitucionalidade da Lei 7.713/1998, que, com o propósito de facilitar o cumprimento de obrigações tributárias por pessoas físicas, extinguiu o livro-caixa, fundamental para o registro de despesas operacionais por profissionais liberais, para o seu abatimento da base de cálculo do Imposto de Renda.

Os profissionais liberais, sem poderem computar despesas como aluguéis de imóvel, salário de empregados e materiais, viam posta em risco a própria atividade econômica, em ataque ao livre exercício de qualquer trabalho. Como meio de serem amenizados os efeitos da lei, os profissionais liberais se viam obrigados a se afiliarem, sob pena de não conseguirem arcar com suas obrigações tributárias.

¹⁶ Art. 5^o Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

XX - ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado

¹⁷ Art. 6^o São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

¹⁸ Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

Afere-se que se estava diante de verdadeiro caso de efeito de confisco em tributo, não pelas alíquotas aplicáveis, como em um primeiro momento geralmente é apontado pela doutrina, mas sim pela desproporcionalidade da base de cálculo, que não representava, desse modo, os verdadeiros rendimentos de atividade econômica, por englobar os gastos operacionais, o que foi felizmente sanado pela edição da lei 8.134/1990. (2011, p. 461).

Essa determinação legal também atacava a isonomia tributária, por pôr em condições distintas e mais onerosas os profissionais liberais sem vínculo empregatício, e direcionar o mercado, assim, para quem dispusesse de mais capital e já prestasse os mesmos serviços por meio de sociedade empresarial.

Pelos exemplos de asseverados debates e retificações feitas no ordenamento ao longo dos anos, sempre em vista de retomar a defesa da igualdade, nota-se que ela é um valor bastante caro à sociedade brasileira.

Não poderia ser de maneira distinta, haja vista somente ser possível, como adiante se pretenderá demonstrar, construir-se uma sociedade democrática e haver real liberdade se houver respeito e promoção da igualdade.

4.2.4 Estatuto Jurídico do Contribuinte e a Congruência do Sistema Tributário Constitucional

Percebe-se que a abrangência dos princípios tributários se relaciona diretamente com a sua função, que é dar inteligibilidade ao Direito Tributário, pela conformação das peculiaridades do constante embate entre o contribuinte e o Estado.

Pelo estudo dessa conformação, afere-se o contorno desses princípios, que impõem sua concretização com a construção de um sistema tributário proporcional, bem dizer, adequado à tributação, menos oneroso possível e mais vantajoso à sociedade e, conseqüentemente, ao Estado.

A construção de vasto estatuto do contribuinte, o que, como esclarecido por Humberto Ávila, ocorre pela reafirmação de princípios fundamentais que fundam a limitação constitucional ao poder de tributar (2008, online), desse modo, age coerentemente com o Estado de Direito Constitucional, em que é vedada a existência de relação de poder.

Trava-se, destarte, relação jurídica, na qual a arrecadação de tributos da sociedade civil, por meio de obrigações jurídicas positivas e negativas, dá-se em conformidade com suas demandas, a fim de serem promovidos os valores por ela denominados fundamentais, com limites aos poderes do Estado encontrados nos direitos e princípios fundamentais como a certeza do direito, a isonomia, a segurança jurídica, a liberdade e a propriedade privada.

Em observação do sistema constitucional tributário brasileiro e dos direitos e princípios fundamentais, e como a doutrina e jurisprudência desenham sua abrangência, nota-se que, como dito, realmente há reafirmação dos valores pelos quais eles foram instituídos quando eles são respeitados, e há graves danos a valores basilares, quando se busca suprimi-los, indo além da faixa de liberdade essencial do contribuinte democrática e constitucionalmente constituída.

4.3 A perspectiva dual do Direito Tributário e o dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito

4.3.1 Do dever fundamental de pagar tributos como base do ordenamento jurídico

Como levantado, os princípios expostos na parte dedicada ao Sistema Tributário Nacional da CF, como a legalidade, a anterioridade, a isonomia e a segurança jurídica, dedicam-se, em essência, a delimitar o poder do Estado e determinar como se dará a execução de suas políticas fiscais. Fundam, desse modo, sistema tributário legítimo, que concretiza e respeita os direitos fundamentais.

Todavia, a análise de um sistema constitucional não é completa sem que se examine a já apontada possibilidade de relativização de princípios fundamentais, quando postos em frente a outros, pois, como se pretende verificar, os direitos e princípios fundamentais em que se baseiam não são absolutos, já que eles se conformam no ordenamento jurídico brasileiro com vários valores, que podem a eles se contrapor, o que impõe ao intérprete e ao aplicador do direito, quando postos em frente a essa situação, determinar qual se apresenta mais valoroso e então restringir um em função do outro.

A leitura sistemática da Constituição traz, além dos direitos fundamentais elencados, a determinação de que o contribuinte, ao arcar com a carga tributária necessária para a realização dos valores elencados como prioritários pela sociedade, realiza o dever fundamental de pagar tributos, fundado na solidariedade e nas razões democráticas do Estado contemporâneo de Direito.

Destarte, o direito fundamental à propriedade, numa sociedade em que há atuação do Estado Fiscal, é objeto direto e constante dessa relativização, por sofrer constante sacrifício em prol da coletividade.

Essa relativização é própria do Estado Democrático de Direito, que é fundado pela ponderação de valores e de direitos. Em análise da relação entre a propriedade, o Estado e a

tributação, Liam Murphy e Thomas Nagel rememoram que, *a priori*, não há nem mercado nem propriedade privada sem o Estado, já que todo a propriedade surge, é legitimada e consolida-se por livres trocas e pela estabilização jurídica provida pela Ordem Econômica, que é conceituada por Eros Grau como:

“ (...) conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado modo de produção econômica. Assim, ordem econômica, parcela da ordem jurídica (mundo do dever-ser), não é senão o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica (mundo do ser) (2012, p. 70) ”.

Da conceituação de ordem econômica toma-se noção que é constantemente ignorada pela longa institucionalização da propriedade privada: nem esse direito nem o mercado existem sem o Estado, responsável e detentor dos meios para sua defesa, legitimação e para a promoção de economia que permita o seu estabelecimento.

Em explícitas palavras, quanto à consequência da ausência de Estado para a economia, os autores expõem: “Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsa de valores, nem uma moderna economia de mercado” (NAGEL, MURPHY, 2005, p. 46).

Portanto, ao menos no sistema capitalista, o Estado e os tributos pelos quais ele se municia são instrumentos viabilizadores da renda, e, antes mesmo de a propriedade privada se consolidar em mãos do particular, houve necessidade de sua conformação a um ordenamento jurídico, tutelado pelo Estado, o que impõe o respeito aos deveres fundamentais acolhidos pela sociedade que o fundou.

O Brasil, que vivenciou a mudança da ordem econômica liberal para a social, cujos objetivos e valores estão expressos nos princípios fundamentais da CF e na parte destinada a Ordem Econômica Financeira, reconhece o devido respeito à propriedade privada, mas também impõe a realização de sua função social e elege como seu princípio fundamental a redução de desigualdades regionais e sociais¹⁹.

¹⁹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I soberania nacional;

II propriedade privada;

III função social da propriedade;

IV livre concorrência;

V defesa do consumidor;

VI defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII redução das desigualdades regionais e sociais;

Conclui-se, dado que a propriedade privada não é anterior ao Estado, que não se pode avaliar o sistema tributário somente em sua função, pelo fato de o Sistema Tributário Nacional, antes de se tratar simplesmente de ônus que sobre ela recai, “(...) conta-se entre as condições que *criam* um conjunto de bens proprietários, cuja legitimidade só pode ser aferida pela avaliação da justiça do sistema como um todo, do qual fazem parte os impostos” (NAGEL, MURPHY, 2005, p. 51, grifos dos autores).

A quebra desse paradigma requer a rememoração do próprio conceito de propriedade privada, haja vista sua natureza ser “ao mesmo tempo perfeitamente óbvia e fácil de ser esquecida”, por já estar posta na sociedade desde a inclusão do indivíduo, que, assim, a toma como natural, que é:

“ (...) uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar. (2005, p.11)”.

O tributo, portanto, legitima a propriedade privada daquele que cumpre suas obrigações tributárias, em respeito ao dever fundamental de pagar tributos e nos limites impostos pela Constituição, posto que o “poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade”, e usa como base a propriedade privada, como retratou Ricardo Lobo Torres (TORRES (*apud*, NOGUEIRA, 1997, p. 177-178):

“Mas como o poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede está na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (arts. 150 a 152). Com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal”.

Dada a substancial importância do tributo, tanto para a sociedade como para o indivíduo, não se cabe mais avaliar o STN simplesmente como conjunto de normas dedicado a regular relação jurídica bilateral entre contribuinte e Estado, que se esgota ao fim de um ciclo iniciado com o surgimento da obrigação tributária e finalizado com a extinção do crédito tributário.

VIII busca do pleno emprego;

IX tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Em um Estado Democrático o Estado, a relação jurídico-tributária é construção representativa e contínua da sociedade, de onde advém seu poder, o que se reflete na natureza do tributo. Nesse sentido, aponta Alberto Nogueira:

(...) existe uma dimensão individual de tributo e outra coletiva; [...] o contribuinte é ao mesmo tempo *devedor* (na perspectiva individual) e *credor* (enquanto inserido no grupo e na sociedade); [...] não se pode deixar de reconhecer-lhe, em qualquer hipótese, o legítimo interesse (e o direito) de sofrer o impacto da tributação nos cânones previstos na Constituição, com todas as garantias correspondentes; [...] e, ainda, de ver aplicados os mesmos princípios e critérios aos outros membros da sociedade; e, por último, de que é cada indivíduo — e não o Estado — o titular do poder (limitado) de tributar.” (1997, pp. 178-179, grifos do autor).

Essa relação dual tem direta ligação com o fato os deveres fundamentais estarem vinculados aos direitos fundamentais, não porque se esgotam na prestação de deveres em função e no limite do respeito ao direito individual do próximo, mas sim por lhe darem base, haja vista antecederem obrigações jurídicas, que surgem a partir de sua positivação, sem as quais não se pode construir um ordenamento, fundado na existência de direitos objetivos e subjetivos.

Alessandro Mendes Cardoso, ao apresentar conceito sucinto desses dois institutos, em estudo de Kelsen, expõe que eles garantem a exigibilidade de determinado comportamento de titular de direito contra quem ele seja exigível, por meio de sanções, determinadas pelo próprio ordenamento. Pelo cumprimento da obrigação jurídica, evita-se o ato antijurídico e a quebra de dever fundamental, o que fere direito fundamental (2014, pp. 19-20).

A imposição de responsabilidade feita pelas normas sancionantes aos que, no exercício de sua liberdade, desrespeitam as prescrições do ordenamento jurídico são necessárias para preservá-lo. Suprimi-las determinaria, em última consequência, a extinção da própria liberdade, que só pode ser verdadeiramente exercida em um ordenamento que garanta o tratamento igualitário e o respeito e a concessão de voz a todos, que assim poderão moldar as obrigações coletivas em conjunto (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 128-129).

O dever jurídico fundamental surge da determinação constitucional de determinada conduta, positiva ou negativa, que, regulamentada, toma feição de obrigação. Classifica-se como norma de eficácia limitada, nos ditames doutrinários de José Afonso da Silva (SILVA, 2002, p. 84): já tem eficácia, mas, ao tornar-se obrigação, passa a ser e a impor dever concreto.

José Casalta Nabais os define sucintamente, em um estudo paralelo dos direitos fundamentais, como “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a

posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”. (1998, p. 64)

Ao decompô-los, o autor os traz como posições jurídicas passivas, autônomas, subjetivas e individuais, universais, permanentes e essenciais. Passivas por imporem ônus aos que a eles se submetem, autônomas por se tratarem de categoria jurídica distinta, anterior à obrigação jurídica, subjetivas e individuais por mirarem, antes de tudo, ao indivíduo e a seu patrimônio, e, permanentes e essenciais, por representarem os valores mais caros da sociedade, e que ela, portanto, se dispõe a permanentemente honrar, enfim.

Apesar de configurarem categoria autônoma, adverte que eles mantêm com direitos fundamentais “conexões funcionais”, que os fazem impedir o “exclusivismo ou a unilateralidade dos direitos fundamentais”, bem como “não constitui obstáculo à garantia da primazia ou primacidade dos direitos fundamentais ou da liberdade face aos deveres fundamentais, uma vez que estes ainda servem, se bem que indirectamente, o objetivo constitucional da liberdade”. (1998, p. 120)

Sua essencialidade, pressuposto inicial para a aceitação da sociedade, advém da necessidade de um Estado Fiscal para a compatibilização do sistema capitalista com a realização de fins sociais do Estado, pois, de acordo com Hugo de Brito Machado:

“A tributação é, sem sobre de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia” (2010, p. 30).

Em conceito sucinto, o autor português então define a Estadualidade Fiscal, pelo estudo do que cabe a ele e à sociedade, arremata com consideração sobre sua eficiência e conclui:

“ (...) uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa separação permite que o estado e economia atuem segundo critérios próprios ou autônomos. O estado orienta-se pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça, [...] A economia, por seu turno, guia-se pelo critério do lucro, ou seja, pela existência de uma relação positiva entre proveitos ou benefícios, de um lado, e custos e perdas, de outro”.

Ambos se sustentam, haja vista a maior produção de lucro à medida que o Estado cumpre sua função inclusiva e diminui a desigualdade social, com suporte da iniciativa privada, e a evidente necessidade do lucro pelo Estado, sem o qual não há produção de capital, fundamental para a promoção de suas políticas públicas.

Ademais, a separação também se faz necessária para que o Estado regulamente e promova restrições à busca intermitente de lucro pela sociedade privada, quando ela conflitar e prejudicar o interesse comum.

4.3.2 Da Solidariedade Tributária no Estado Democrático de Direito

Como a tributação é inerente ao Estado, formou-se íntima conexão entre ela e sua organização política. Com sua evolução, também se mudou o fundamento do dever fundamental de pagar tributos, o que é sintetizado e esclarecido por Ricardo Lobo Torres:

“Pode-se dizer que o séc. XIX conheceu a prevalência da ideia de liberdade, exacerbada pela interpretação da legalidade kantiana. No séc. XX, com a ideologia do Estado Social, preponderou a ideia de justiça social e fiscal sobre a de liberdade, consubstanciada na justiça material. Hoje, com a emergência do Estado Democrático de Direito, assiste-se a novo equilíbrio entre liberdade e justiça, inclusive no plano tributário” (1998, p. 431).

O Estado Social modificou o poder estatal, que antes se findava apenas na liberdade individual, o que lhe imprimia caráter eminentemente negativista, e lhe acrescentou limites positivos, que lhe dizem o que fazer (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 218).

O antigo estado assistencialista, conhecido também como paternalista, por justamente afastar os cidadãos do seu gerenciamento, com a proposta de lhes prover o que fosse necessário, do modo julgado conveniente pelos governadores de então, entretanto, cedeu espaço, com o avançar da democracia, à participação popular na gestão pública, na busca da construção de efetivo Estado Democrático de Direito, fundado no princípio democrático, definido por Canotilho como:

“ (...) um processo de *continuidade transpessoal*, irredutível a qualquer vinculação do processo político a determinadas pessoas. Por outro lado, a democracia é um processo dinâmico, inerente a uma sociedade *aberta* e *ativa*, oferecendo aos cidadãos a possibilidade de desenvolvimento integral e de liberdade de participação crítica no processo político em condições de igualdade económica, política e social”.

O autor português traduz os valores assentados na terceira geração de direitos fundamentais. Sua definição reforça a necessidade de uma participação ativa, como forma de se organizar e legitimar o poder político em um Estado Democrático de Direito.

Para sua real efetivação, necessita-se de verdadeiro respeito e provimento de direitos fundamentais constituídos ao longo da evolução do constitucionalismo, por ser necessária a contribuição de todos os cidadãos em processos políticos transparentes, com garantias e incentivos à liberdade de expressão e de associação, que só pode ocorrer caso o

mínimo existencial, combinação de direitos sociais, econômicos e culturais, esteja garantido (CANOTILHO, 2003, pp. 289-291, grifos do autor).

Nesse sentido, em estudo constitucional de uma república democrática, Carraza conclui que o Estado Republicano se apresenta longe de ser senhor dos cidadãos, tratando-se, sim, como penhor de suas liberdades, resguardadas pelo respeito à igualdade das pessoas, à soberania popular, exercida por sufrágio universal, direto, periódico e ao pluralismo político, com um sistema de poder representativo, exercido com lisura, responsabilidade e moralidade (2011, pp. 67-86).

Luís Eduardo Schoueri, em estudo das consequências práticas do avanço da sociedade civil na construção de políticas públicas, mostra que essa liberdade crítica e o consequente incremento da busca por participação popular na vida pública define o tom que se busca com a o Estado Democrático, com o afastamento parcial do Estado e a tomada pela sociedade civil de certos espaços, nos quais se exerciam políticas ineficientes, às custas de tributos que não mais cumpriam propriamente sua função.

Elenca iniciativas práticas, seja por meio de fundações e organizações não-governamentais, parcerias entre governo e empresários ou previdências privadas, que mostram como progressivamente essa inversão ocorre, com a observação de que os objetivos fundamentais devem ser agora construídos coletiva e ativamente.

Faz crítica contundente ao inconsequente aumento do Estado observado especialmente no Brasil, a despeito de não se verificar maior eficiência na busca desses objetivos, o que implica em retirada de recursos que seriam melhor utilizados pela própria coletividade na sua consecução, e no tolhimento de sua iniciativa, o que obstaculiza o desenvolvimento econômico e social (2013, pp. 30-33).

O desvio de finalidade do tributo faz, assim, fundamental o estudo apurado das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e dos valores que compõe a sociedade para que possa ser feita a necessária ponderação sobre os limites que se constroem no Sistema Tributário Nacional, cujos pilares são os tributos e, conseqüentemente, as multas tributárias.

Apesar do engrandecimento e desvio apontado, em continuação do avançar do estudo da relação do Estado com a sociedade brasileira, especialmente pela desigualdade social e o ainda falho provimento de direitos sociais, deve-se ainda resguardar a necessidade de grande participação estatal, haja vista a falta de desenvolvimento e coesão da sociedade brasileira que permitam alta gestão social.

Ressalta-se dessarte a urgência na alocação para que se promova política distributiva apta a implementar real incremento da participação popular pelos instrumentos democráticos contemporâneos (CARDOSO, 2014, 141-142).

Essa gestão social, dada a importância dos tributos, deve perpassar pelo Direito Tributário, em que há necessidade de incremento da consciência fiscal, que o constituinte buscou garantir ao determinar, no art. 150, §5º da CF, que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

A consciência fiscal é necessária para que todos os cidadãos se sintam contribuintes. Presta respeito ao fato de que todo tributo e, portanto, sua limitação, deriva da vontade do povo, que, consciente da onerosidade do sistema tributário, instigue-se a participar da vida pública e da gestão dos tributos (MACHADO, 2012 p. 285).

Felizmente, apesar da falha na realização de uma democracia plena no Brasil, principalmente pela falta de liberdade plena, advinda da desigualdade social, a sociedade já demonstrou voz e teve sua vontade preservada no campo tributário.

Isso ocorreu, como lembrado por Hugo de Brito Machado, em debates que versavam sobre a criação de tributo residual para a saúde, assunto que se reacende em frente à recente retomada do discurso governamental sobre a necessidade de aumento de tributos. O autor, em defesa da necessária conscientização política das pessoas para tal, apontou-o:

“(...) A propósito, em meados de 2011 tivemos um notável exemplo de como a consciência social funciona neste sentido. Falou-se muito da necessidade de recursos financeiros para a saúde pública, mas nenhum político destacado assumiu o patrocínio da criação de um imposto para esse fim, exatamente porque sabiam todos eles que, se o fizessem, perderiam votos. É que aos poucos se vai formando entre nós a consciência de que o problema dos serviços públicos essenciais não reside nos recursos financeiro de que o Estado dispõe para tanto, mas na gestão desses recursos, que não consegue superar o descaso e a corrupção” (2012, p. 46).

Viu-se, portanto, que o fundamento de pagar tributo permanece atrelado à solidariedade tributária, pelo fato de que os fins do Estado Fiscal no Estado Democrático de Direito ainda se relacionam à promoção da igualdade e de real liberdade à parte excluída da sociedade brasileira, em face de permanente existência de acentuada desigualdade social que a assola e requer, conseqüentemente, ações afirmativas do governo.

A solidariedade tributária, todavia, é ressignificada, ao ser exercida em conjunto com a democracia participativa. A ela acrescenta-se a destacada cidadania fiscal, a qual possibilita ao cidadão ser gestor, credor e devedor ao mesmo tempo da política tributária do

Estado, ao se aproximar do governo, participação necessária para a promoção da solidariedade tributária e a integração e adesão da sociedade a seus objetivos.

Nas instituições brasileiras, verifica-se o fenômeno seja pela introdução de novos instrumentos democráticos na CF, como o referendo e o plebiscito, pelos quais há exercício semidireto da Democracia e pelo fortalecimento de instituições fiscalizadoras, como os Tribunais de Contas e Controladorias Gerais, que constantemente buscam se aproximar e chamar a sociedade para uma fiscalização ativa, com o fornecimento de informações acuradas, de onde partiu e se desenvolveu, por exemplo, o Portal da Transparência, mecanismo que permite a qualquer um acompanhar com rapidez e proximidade, nos limites necessários à efetiva fiscalização, as contas da gestão pública.

Em seguimento do estudo das consequências da democracia para o avanço do Direito Tributário, Hugo de Brito Machado Segundo expõe que a maior participação popular é reflexo da busca constante do homem de um ordenamento jurídico justo, a partir do devido compartilhamento equânime da liberdade, que permita participação efetiva e consequentes propostas que traduzam essa busca.

Aponta que os direitos fundamentais de quarta dimensão, como o pluralismo e a informação, representam modo de defesa de valores prezados pela sociedade, mesmo diante da produção de normas que lhe possam, injustamente, ser contrárias, ao possibilitar que o conteúdo do ordenamento jurídico seja realinhado aos valores defendidos pela sociedade, que, dotada de conhecimento e de meios de participação política, pode levantar-se de modo coeso em legítimo ato de resistência contra as apontadas inconstitucionalidades e, dessa forma, remoldá-las. (2010, pp. 121-123).

Esses direitos se fortalecem pelos meios digitais, que permitem comunicação multilateral instantânea e intensificam o alcance e poder da liberdade de expressão, bem como a construção e discussão dos valores que se pretende defender.

Ocorre desse modo pois as novas mídias dão novo contorno à democracia não só por, como supracitado, permitir melhor fiscalização do cidadão dos gastos públicos, mas por também possibilitar melhor acompanhamento da discussão e execução de programas governamentais e comunicação direta com a classe política.

O contato direto permite a expressão de como se deseja que os programas governamentais sejam construídos, de maneira que os políticos eleitos saibam “o que deles se espera , o que se pensa do que fizeram ou estão fazendo” (MACHADO SEGUNDO, 2010, pp.

226-227), e, assim, possam se autoavaliar permanentemente e, se necessário, realinhar o caminho tomado no mandato ao interesse de quem por ele é representado.

Os direitos fundamentais tornam possível, portanto, a mudança do ordenamento jurídico, ao trazerem novos caminhos para a sociedade apreciar e debater o modo como ele se constrói e deve ser aprimorado, o que se coaduna com a perspectiva contemporânea do Direito, que lhe impõe muito mais do que apenas descrever o ordenamento posto, deve-se, a partir de seu estudo, propor, além do senso de realidade, senso de possibilidade, pois:

“ (...) Por mais que os fins do direito não sejam tão precisos quanto os da medicina, eles existem, e ele será tanto mais digno desse nome quando quanto mais eficaz for na promoção de seus fins. A questão aqui, também, é de grau. Por isso, não basta descrevê-lo, como é, embora isso seja imprescindível. Há que se perquirir como deve ser, e procurar fazer com que o direito que *é* se aproxime o tanto quanto possível do direito que *deve ser*.” (MACHADO SEGUNDO, 2010, pp. 123-125, grifos do autor).

Vê-se, portanto, que o Estado não se mostra mais como entidade destinada a gerir os interesses individuais em função da propriedade privada, nem tampouco executa os interesses que julga importantes separadamente da sociedade.

O Estado Democrático de Direito confunde-se com a sociedade civil, molda-se às suas demandas, à medida que são apresentadas, com a expansão do exercício da democracia para além da simples escolha dos governadores, e sim como “*formas de vida, como forma de racionalização, do processo político e como forma de legitimação do poder*”, tornando-se a democracia verdadeiro “*impulso dirigente da sociedade*” (CANOTILHO, 2003, p.288, grifos do autor).

Já quanto ao caminho, fundamentos e deveres que compõem um ordenamento jurídico justo, de volta ao Direito Tributário, em países em que não há necessidade de políticas de Estado afirmativas pode-se questionar a abrangência da solidariedade tributária.

Porém, no Brasil, com a leitura inicial da Constituição Federal, torna-se clara a mescla das conquistas do Estado Democrático de Direito aos objetivos do Estado Social, haja vista o fato de que nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dispostos no art. 3º da CF²⁰, em que há menção à erradicação da pobreza e desenvolvimento de uma sociedade igualitária, estabelece-se relação com os fins de um Estado Social.

²⁰ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II garantir o desenvolvimento nacional;

Ademais, é evidência da construção de um Estado Democrático de Direito o elenco dos fundamentos da RFB, dentre os quais se destaca a cidadania²¹, que impõe o dever de respeito e integração dos cidadãos à gestão pública pelo Estado e o direito e dever do efetivo exercício da cidadania aos contribuintes, o que se mescla aos fundamentos sociais já elencados para dar suporte à razão contemporânea dos tributos, contribuindo para a inclusão sucessiva de todos os cidadãos.

Desse modo, dado que um fundamento reforça e dá efetividade ao outro, pela leitura do ordenamento jurídico afere-se que não se pode vislumbrar a existência isolada de um princípio, haja vista a necessidade de coexistência e de concretude de vários princípios para que se reafirme sua validade, verificada na coerência e unidade do ordenamento ou sistema por ele composto.

Do princípio republicano advém o dever de participação ativa dos cidadãos e de sua promoção pelo Estado, com a concretização dos valores tidos como fundamentais pela sociedade.

No Brasil, isso perpassa, necessariamente, por políticas de um Estado Social, que fundamentam assim, junto com a integração da sociedade civil pelos meios democráticos dispostos, o dever fundamental de pagar tributos, base para que o Estado tenha ferramentas necessárias para promover a liberdade, pressuposto para a existência, construção e evolução do Direito, sua função primordial, como explica Amartya Sen:

“ (...) O Direito pressupõe a liberdade e tem por finalidade protegê-la e expandi-la. Ela é meio para a construção do Direito e também o seu objetivo último, sendo possível definir como justa a ordem jurídica que trata as pessoas por ela disciplinadas de sorte a lhes assegurar, a todas, a maior liberdade possível, assim entendida a maior expansão possível de suas potencialidades” (SEN (*apud*, MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 129).

Os tributos se revelam, assim, meio para se buscar a igualdade, que só se torna real no momento em que todos os cidadãos tiverem sua dignidade respeitada, por meio do

III erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. a construção de uma sociedade livre justa e igualitária, a erradicação da pobreza, marginalização, a redução de desigualdades regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação

²¹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

II - a cidadania

mínimo existencial e tenham noção e condição de exercer seus deveres cívicos em conjunto com a sociedade.

Com a igualdade, garanta-se e reforça-se a liberdade dos cidadãos, para que possam vislumbrar o ordenamento que desejam, apresentá-los a seus pares e batalhar, por instrumentos democráticos, pela sua concretização.

4.4 Razões, contexto e limites em Multas Tributárias

4.4.1 Confisco em Multas Tributárias Punitivas e suas razões democráticas e constitucionais

O confisco, em Direito Tributário, como sumarizado no primeiro capítulo, é expropriação feita pelo Estado que visa primordialmente punir ato ilícito do contribuinte. O princípio do não confisco, expresso na Constituição e claramente aplicável aos tributos, é geralmente estudado em sua função, com definições que apontam seu surgimento quando há abalo à capacidade contributiva, à liberdade de iniciativa e a todos os direitos que se referem, de certo modo, à propriedade. Então, sumariamente, em apêndice, busca-se aplicar a vedação de confisco às multas, apesar de se tratarem de figuras com regimes jurídicos diferentes.

A multa tributária é sanção que se constitui a despeito da vontade do transgressor, mas deve-se frisar que decorre de ato exercido com voluntariedade. Visa primordialmente prevenir um abalo ao ordenamento jurídico e reestabelecer a isonomia jurídica, abalada pelo infrator, que, sem a sanção, teria vantagem econômica indevida em relação aos seus pares e, assim, recompor o patrimônio público.

O tributo também não decorre da vontade do contribuinte, mas tem razões distintas, serve como base ao ordenamento jurídico e suporte para que o Estado e a sociedade, em conjunto, realizem seus valores. Decorre de demonstração de capacidade contributiva, ato inerente à condição humana em uma sociedade capitalista. É, portanto, inevitável e, por ser o preço da liberdade, não pode, logicamente, suprimi-la.

Em análise e conclusão do devido confisco em multas tributárias, Hugo Machado expõe e demonstra em favor de sua necessidade primeiro razões práticas, seguidas por razões jurídicas, que independem do método hermenêutico tomado.

Aponta que a cominação de multa que não seja confiscatória contra ato que fere o dever fundamental de pagar o tributo, de modo que seja suportável, retira-lhe total eficácia e a torna, efetivamente, tributo de exigência eventual, já que “a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas

que ensejam sua cobrança resem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória” (2014, p. 118).

Quanto às razões jurídicas, mostra que caso o intérprete se guie pela literalidade, verá que o art. 150, IV da CF se restringe aos tributos, pela exegese teológica e lógico-sistêmica, não verificará o afastamento alegado, dado que o regime sancionatório e estritamente tributário são e perseguem finalidades distintas (2014, pp. 119-120), aplicar-lhes a mesma vedação seria, portanto, contraditório:

“O princípio do não confisco – segundo o qual é vedado ao Poder Público utilizar tributo com efeito de confisco -, consubstanciado no art. 150, IV, da vigente CF, é necessário para tornar o tributo compatível com a garantia do livre exercício de atividades econômicas. Se fosse possível tributo confiscatório, estaria negada aquela garantia.

[...]

Aquela garantia, porém, não se aplica às multas, pois seria absurdo dizer que a Constituição garante o exercício da ilicitude. As multas têm como pressuposto a prática de atos ilícitos, e, por isto mesmo, garantir que elas não podem ser confiscatórias significa, na verdade, garantir o direito de praticar atos ilícitos. “ (2012, p. 264).

Todavia, como o estudo do confisco na seara tributária geralmente é feito em relação aos tributos, que têm de ser cobrados em uma carga suportável e adequada ao seu fundamento, pode-se confundir o momento em que se verifica o efeito de confisco em tributos com a própria definição de confisco, que do mesmo modo que os objetivos de ambos, coerentemente, são distintos em ambos os casos.

Dizer que tributação com efeito de confisco é aquela que se faz sentir como pena, que mina sobremaneira os direitos fundamentais e se faz sentir insuportável não se confunde com o instituto do confisco, é, antes, uma refutação de cobranças desarrazoadas e desproporcionais, não aceitas pela Constituição.

No estudo da vedação do efeito do confisco em tributos se acata esse conceito em face da natureza distinta dos tributos, o que requer uma adaptação de instituto sancionatório às exações tributárias ordinárias.

Entretanto, o confisco, como ato expropriatório do Estado em função de ato ilícito, que se destina primordialmente a puni-los, é fundamental para que haja efetividade nas multas. Destarte, toda definição que visa refutar que ele seja sentido como pena, não se aplica às multas punitivas, que necessitam expropriar patrimônio do infrator além do dano que foi causado a fim de cumprirem suas funções.

Se se tomar confisco por seu significado próprio, não se pode buscar afastá-lo das multas tributárias punitivas, pois, a depender do caso concreto, pode lhe ser inerente, já que

servirá ao cumprimento de seus objetivos, à reafirmação da validade do ordenamento e à punição adequada das transgressões e à consequente restauração da isonomia jurídica.

Como posto, os diversos conceitos apresentados pela doutrina para o confisco são feitos em função da definição, indeterminada, de quando ele ocorre. Em certos casos, todavia, trata-se antes de questão de linguagem do que propriamente de direito, refuta-se o confisco, mas, em verdade, quando se busca defini-lo, é explicado e atacado como ato desproporcional, desarrazoado, inconstitucional, que anula direitos fundamentais.

Assim o faz Aliomar Baleeiro, que em sua definição visa resguardar o mínimo necessário, inatacável pela tributação e pelo seu efeito de confisco (2010, p-867), ou Luciano Amaro, que aponta como objetivo da vedação de confisco a preservação de núcleo essencial da propriedade privada (2013, p. 169). Já Carraza expressamente utiliza-se de conceito distinto de confisco para afastá-lo de tributos, ao defini-lo como ônus que vai “ (...) além do que se entende por razoável” (2011, p. 113), no que é seguido por Paulo de Barros Carvalho, que, já ao tratar de sanções tributárias, aponta percentual desarrazoado para sua fixação aquele que viola o princípio do não confisco (2011, p. 498).

Proclamar que não se deve aplicar confisco em face de multas tributárias é ser contrário à Constituição, que, quando funda ordenamento jurídico em face da tributação, indiretamente proíbe todas as condutas que a agridem e torna obrigatória todas as condutas que a promovam, em conformidade a outros valores de mesmo patamar (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 374).

A CF deu guias para que a tributação se desenvolva da forma justa e balanceada com outros valores: a isonomia tributária, pela capacidade contributiva, expostas nos arts. 145, §1º e 150, II.

Cabe assim a cada um contribuir para o financiamento do Estado na medida de suas possibilidades econômicas, o que, em conformação do modo como se demonstra riqueza tributável a outros valores da sociedade, ratifica o valor da igualdade.

A fixação de um parâmetro para distinção e busca da igualdade material é tarefa complexa. Ao cuidar de fixá-los objetivamente e em consonância com os valores constitucionalmente adotados, a CF permitiu que os contribuintes, com tratamentos iguais, portanto verdadeiramente livres, fossem devidamente responsabilizados e diferenciados somente pelas atitudes que tomam em exercício da sua liberdade (MACHADO SEGUNDO, 2010, pp. 132-134).

Então, contribuinte que quebra a relação de confiança com o fisco e se utiliza de fraude ou subterfúgios ilegais a fim de aparentar conformação à legislação tributária e assim reduzir ou suprimir o tributo devido deve ser punido de forma acentuadamente onerosa, por se pôr contrário a objetivos fundamentais da RFB e aos destacados parâmetros de justiça tributária (MACHADO SEGUNDO, 2012, pp. 376-377).

Verifica-se, dessarte, que há verdadeiro dever, responsabilidade social no pagamento de tributos e no cumprimento de obrigações tributárias que são fundamentais para que o Estado cumpra seu dever adequadamente, o que afasta, por exemplo, o argumento baseado no art. 412 do Código Civil²² que impede que cláusula penal seja superior ao montante da obrigação descumprida, em multas punitivas.

Esse argumento é reforçado por Aliomar Baleeiro, que se torna ainda mais importante pela reiterada lembrança dada ao jurista baiano pela Suprema Corte nos julgamentos em que trata do tema, como destacado por Marciano Seabra de Godoi (2015, p. 316):

“A penalidade, vale dizer, a multa fiscal, ora cobre a mora [...], ora funciona como sanção punitiva da negligência, rebeldia, reticência e dolo
Sua função não é compensatória do crédito, como certas cláusulas penais do Direito Civil, que substituem o valor da obrigação por elas assegurada. Daí dizer que a multa ou cláusula penal do Código Civil é uma preavaliação das perdas e danos, isto é, indenização devida pelo não cumprimento da obrigação, de sorte que o credor não pode exigir o valor desta e o da pena, cumulativamente. (...)
No Direito Tributário, o Fisco, se há infração legal por parte do sujeito passivo, pode cumular o crédito fiscal e a penalidade, exigindo esta e aquele.
Não há, no Direito Fiscal, teto à penalidade, como o traçou o art. 920 do Código Civil até o limite da obrigação principal. Em nosso Direito positivo, há multas de 300% e até de mais”.

Assenta-se, desse modo, que quando as referidas obrigações não são realizadas, não há simples descumprimentos de exigência legal: rompe-se vínculo de responsabilidade social e acaba-se por delegar ao resto da coletividade a incumbência da cobertura do valor e objetivo que se possibilitou sonegar, além de se reforçar a necessidade de recursos para o aparelhamento e modernização de aparatos fiscalizatórios e burocráticos, razões por que se justificam multas punitivas confiscatórias.

²² Art. 412. O valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal.

4.4.2 Limites e aferição das multas tributárias, razoabilidade e proporcionalidade

As limitações constitucionais ao poder de tributar incidem sobre a relação que envolve o Fisco e o contribuinte e prestam garantia de diversos direitos e princípios fundamentais expostos ao longo desse trabalho, como a propriedade, a liberdade de iniciativa, do exercício do trabalho, ofício ou profissão, a segurança jurídica e a isonomia.

Tratam-se de limitações qualitativas, pois reafirmam valores constitucionais e fundam estatuto do contribuinte. São as que devem ser respeitadas e observadas na análise da proporcionalidade e razoabilidade de multa tributária.

Adaptadas ao regime administrativo sancionador também se aplicam limitações constitucionais próprias, como as do art. 5º, XLVI, XLVII e LXVII, que, respectivamente, preveem a regulamentação da individualização da pena, que poderá, de acordo com a infração praticada, restringir liberdade, confiscar bens, cominar multas, prestação social alternativa e suspender ou interditar direitos; impedem a fixação de penas de morte, de caráter perpétuo, de trabalhos forçados, de banimento, ou cruéis e vedam a prisão civil por dívida tributária (CINTRA, 2004, p. 66).

Todavia, como se viu, o dever fundamental de pagar tributos também modifica e se aplica ao modo como ela se desenrola, haja vista não ser mais possível falar somente do direito do cidadão se proteger contra o Fisco quando a relação tributária deixa de ser interesse exclusivo de ambas as partes e passa a integrar a base do ordenamento jurídico e alicerce para a promoção de seus valores.

Por isso, defende-se a aplicação de confisco, instituto próprio do Direito Sancionador, que é nada mais que ato expropriatório de patrimônio do infrator àqueles que pratiquem atos tendentes a suprimir ou reduzir tributos, em que haja quebra da relação de confiança com a Administração Tributária.

Com essa proposição não se pretende afastar da multa tributária qualquer limite, pois, como já posto, mesmo que a Constituição Brasileira não tenha constituído qualquer direito absoluto, ao balancear os valores que os compõem, deve-se sempre preservar núcleo essencial daquele que se conforma.

Paulo de Barros Carvalho, apesar de considerar que se aplica a vedação ao confisco em multas tributárias, destaca em sua doutrina o real guia para que se verifique se ato da Administração Pública que restringe direito é inconstitucional:

“Vale a lembrança de que um dos princípios a serem seguidos pela Administração Pública é o da razoabilidade, segundo o qual o meio deve ser adequado ao fim

almejado. Sua consecução exige proporcionalidade entre os meios de que se utilize a Administração e os fins que ela tem que realizar.

[...]

A imposição de multas, por conseguinte, deve ficar dentro do limite da razoabilidade e da proporcionalidade, ou seja, precisa guardar adequação com o ilícito praticado, não podendo ser excessiva relativamente ao dano causado e ao benefício obtido com prática indevida.

[...]

Havendo distorção entre a medida exigida e o fim efetivamente nela previsto, *in casu*, entre a multa imposta e a finalidade de sua imposição, haverá inadmissível violação aos mencionados princípios. (2011, pp. 498-499, grifos do autor).

O fato de Paulo de Barros Carvalho determinar que a vedação ao confisco se aplica às multas tributárias, pautado pela razoabilidade, demonstra que tomar o confisco como vedado não tem consequências apenas linguísticas, mas também na maneira como o usuário do Direito o interpreta, já que a razoabilidade requer racionalismo jurídico, que será então tomado a partir da premissa de que não se pode aplicar pena onerosa, expropriatória, por multa tributária.

Outra evidência de que a linguagem interfere no modo como o objeto da ciência é interpretado foi a conclusão paradigmática do STF sobre o confisco em multas tributárias, dada na Ação Direta de Inconstitucionalidade 551, que questionava a aplicação de onerosas multas tributárias a contribuinte que visasse sonegar ICMS, ao não emitir nota fiscal que registrasse a operação mercantil, em que foi vinculado, impropriamente, o caráter de confisco à proporcionalidade:

“O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser 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 do tributo, como consequência do não recolhimento, apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

[...]

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte”. (CARRAZA, 2011, p. 556).

Não se pode perder de vista que o confisco é ato expropriatório punitivo, o que requer, especialmente, vínculo entre o ônus e o objetivo pelo qual se impõe. Se o intérprete parte do pressuposto de que ele é vedado pela Constituição, julgará desarrazoada qualquer punição que seja sentida penosamente pelo infrator, por ser justamente confiscatória, mesmo que a pesada onerosidade sofrida esteja em perfeita consonância com a gravidade da infração cometida.

O princípio da razoabilidade antecede a concretização do ato, serve, de acordo com Hugo de Brito Machado, “como um critério para orientar a escolha de uma interpretação, entre as várias que compõem o quadro ou moldura de interpretações possível, a que se reportava Kelsen”. Trata-se de escolher, dentre as possibilidades apresentadas pelo ordenamento, a que for mais racional, ou seja, mais alinhada à Constituição, para a persecução do seu fim, que deve ser consonante à realização da justiça (2009, p. 33).

Em suma, averigua-se que a função da multa tributária é meio para verificar se é a legislação atende à razoabilidade, ou seja, se está alinhada aos objetivos pelos quais foi instituída, em análise racional do ordenamento e de suas possibilidades.

Torna-se importante, portanto, para poder se realinhar a maneira como se interpreta as multas tributárias à razoabilidade, classificar e especificar as multas pelo que elas devem prestar apreço.

Todas as multas, por conterem intuito preventivo, devem ser instituídas a fim de serem onerosas, de modo a efetivamente resguardar o respeito ao ordenamento jurídico, em proporcionalidade ao valor que buscam concretizar.

As multas educativas, especialmente no Brasil, que possui complexa e emaranhada legislação tributária, devem-se também graduar, além da culpabilidade do infrator, em razão da dificuldade de compreensão da legislação inerente.

Em face disso Paulo Roberto Coimbra da Silva sustenta somente o uso de multas educativas, em ponderação da boa-fé e a segurança jurídica, após o surgimento de novas obrigações ou de normas que impliquem modificações substanciais ao ordenamento. Defende que assim seria concedida maior efetividade a esses princípios, já se buscou prestigiar com a consulta fiscal, prevista no art. 161, §2º do CTN²³ (2005, pp. 200-201).

Do mesmo modo se deve proceder com as multas indenizatórias e punitivas, que quando contrapostas, inclusive, servem para a averiguação de razoabilidade e proporcionalidade ao intérprete, pois, quando já se resta atingida a finalidade de indenizar o Estado e é reestabelecida a relação de igualdade do infrator com seus pares, qualquer monta superior denomina-se punitiva, e, caso não ocorra seus pressupostos, deve ser afastada.

²³ Art. 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.

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Ocorre assim pois, como visto, as multas indenizatórias não têm como função primordial a punição, no que devem ser fixadas em parâmetros consoantes com os custos e os danos causados pelo inadimplemento ao Erário. Já as multas punitivas visam à punição da infração específica cometida, distinta do mero inadimplemento, e requerem que seja averiguada a culpabilidade, as circunstâncias do caso e a extensão do dano causado para que se possa puni-la adequadamente.

Atendida a razoabilidade, parte-se para a análise de sua proporcionalidade, que se aplica sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade, no caso a multa tributária a fim de punir o ato, reafirmar os valores abalados pela transgressão da norma e ressarcir o Erário.

Exige-se que ela seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, ou seja, respectivamente, impõe-se que cumpra sua função, seja eficaz na busca do fim, que para isso não haja meio menos oneroso, de igual ou melhor eficácia, e que se pondere os direitos que com ela serão restritos e os benefícios que advêm de sua aplicação, com a conclusão de que, pelo abalo causado a valor consagrado fundamentalmente, é válida a intervenção no direito fundamental restrito (MACHADO SEGUNDO, 2012, pp. 377-378).

A proporcionalidade e razoabilidade contêm o senso de justiça, um pelo racionalismo, outro pela análise dos valores e objetivos adotados no ordenamento em face do caso concreto. Por eles, verifica-se, por exemplo, a necessidade do respeito à boa-fé de contribuinte que, apesar de ter causado abalo ao ordenamento, trata de minimizá-lo com o perfeito adimplemento voluntário e imediato, com o afastamento de multas punitivas ou moratórias, que no caso tanto se provam inócuas como injustas.

É a proporcionalidade em sentido estrito que representa a real e necessária ponderação de princípios na aplicação de multas tributárias. Nesse estágio, após análise da justiça da sanção, apta a reprimir infração em que se encontra nexos de causalidade entre a atitude do autor e o perigo ao bem jurídico protegido (TÔRRES, 2015, p. 133), da utilidade e necessidade do instrumento adotado, o intérprete passa à análise do caso concreto para que possa ponderar os princípios fundamentais que se irão contrapor, pelo peso de cada um.

Nessa fase, especificamente no Direito Tributário Penal, para que se proceda com correta individualização da pena, torna-se necessário o exame da gravidade do ato cometido, de suas extensões e das circunstâncias em que foi cometido, o que poderá revelar atenuantes e agravantes (CINTRA, 2004, p. 65), para que se possa, assim, fixar-se o real limite da sanção,

que deve ser proporcional a todos esses elementos, sem que se suprima em absoluto direito fundamental.

Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres destaca que o respeito a princípios do Direito Penal na fixação da pena de infrator tributário é consequência do sistema sancionatório “não poder ser aplicado de modo estanque e sem observância das demais regras do sistema”, o que impõe observação da antijuridicidade e culpabilidade.

Esses elementos são aferíveis, respectivamente, pela conduta do réu em relação aos fatos e à gravidade e pelo contexto em que eram exercidas suas atividades, em relação à observância da legislação vigente e do seu relacionamento com os órgãos competentes, sem a qual a decisão careceria de controle de constitucionalidade (2015, p. 128).

Portanto, como são vários os elementos que devem ser considerados na fixação da multa tributária, levar em consideração apenas o valor do tributo envolvido na infração é promover desigualdade e injustiça, em clara descon sideração dos postulados contidos na proporcionalidade e razoabilidade, já que, em situações distintas, com diversos graus de gravidade, poderá ser aplicada a mesma pena.

Para demonstrar a injustiça na falta da observação do caso concreto, Hugo Machado Segundo destaca episódios em que há graus distintos de culpabilidade, que não podem ser punidos do mesmo modo: infratores que tenham empregado meios fraudulentos, adulterado documentos ou recorrido a interpostas pessoas; os que declararam, mas ainda não recolheram o tributo ou recolheram-no a menor e os que recolheram tributo no montante certo, mas descumpriram obrigação acessória, cujo objetivo foi atendido de modo diverso (2012, pp. 379-382).

Dispõe-se, dessa forma, que o limite para a fixação de multas tributárias está na razoabilidade e proporcionalidade. Todavia há necessidade de uma legislação que dê à Administração a possibilidade de balancear as circunstâncias da infração tributária, a extensão do dano e gravidade do ato, pois desse modo haveria efetiva ferramenta para a concretização desses princípios, por punições adequadas, com a consequente promoção do dever fundamental de pagar tributos.

4.4.3 Da necessidade e das consequências da reaproximação da isonomia, liberdade e segurança jurídica à relação tributária

A aplicação da razoabilidade e proporcionalidade toma lugar por todos que lidam com a norma tributária. O Fisco se deve por eles pautar em todo o processo administrativo

tributário, buscando sempre adotar, dadas as opções legais, a que se mostre mais adequada, justa e que restrinja menos os direitos do contribuinte.

Todavia, dada a opção brasileiro por um sistema no qual o lançamento se faz de modo vinculado, feita a partir da leitura do parágrafo único do art. 142 do CTN²⁴, há severa discussão sobre a possibilidade de a autoridade fiscal poder avaliar e exercer juízo sobre a imposição de penalidade (SCHOEURI, 2013, pp. 772-773).

Portanto, faz-se necessária discussão sobre a legislação tributária, pois, a despeito de ela não ser a adequada à realização dos objetivos das multas e de suas razões constitucionais, o intérprete sempre deve partir da lei e observar os limites por ela impostos, por ser o instrumento responsável por lhe dar a moldura de onde serão tiradas as possibilidades normativas (MACHADO SEGUNDO, 2000, p. 65).

Propõe-se, então, ampliação da liberdade do Fisco no trato das multas tributárias, necessária para a concretização da isonomia, pois uma norma que engessa o valor cominado não permite, logicamente, que ele seja adequado ao caso concreto, já que não possibilita a conformação de suas peculiaridades ao valor que deve ser cobrado.

Para isso, Eduardo Schoueri apresenta dois caminhos. No primeiro o próprio Legislativo fixaria penas diversas conforme a gravidade da infração. No segundo, fixaria penas mínimas e máximas, “dispondo sobre as circunstâncias que deverão ser levadas em conta pela autoridade administrativa quando, no exercício da atividade de lançamento, impuser a sanção em concreto” (2013, p. 774).

A primeira solução eventualmente levaria ao casuísmo, por nunca conseguir se aproximar adequadamente ao caso concreto. O segundo caminho parece ser o mais adequado.

Pode-se iniciar essa caminhada com o debate pela ampliação do espírito do artigo 172 do CTN, que permite remissão total ou parcial do crédito tributário caso a infração se origine de erro escusável,²⁵ fundado no respeito à boa-fé do contribuinte, com consequente

²⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

²⁵ Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

exclusão ou diminuição equitativa de punição, o que já é determinada pelo art. 100, parágrafo único²⁶ do CTN, que a afasta de contribuinte que comete ilegalidades, mas se restringe ao que está em conformidade com o que é determinado pela Administração em suas *práxis* administrativas (SHOUERI, 2013, p. 779).

Também é sólida base legal para iniciá-lo a alternativa já aberta pelo art. 108, IV, §2º do CTN²⁷, que, interpretado a *contrario sensu*, informa a possibilidade de dispensa de multa por razões de equidade (AMARO, 2013, p. 472) e traduz a mitigação na interpretação da responsabilidade objetiva, que deve ser feita em consideração das circunstâncias do caso concreto.

Esses artigos abrem a possibilidade de a autoridade fiscal, em análise do caso concreto, diminuir ou dispensar multa tributária, que, ampliada. Do mesmo modo, também lhes deveria ser permitido, tomados parâmetros legais gerais, fixar a multa tributária.

Deve-se, todavia, antes de se batalhar pela ampliação da liberdade do Fisco, admitir-se que parte do Sistema Tributário Nacional, a despeito de todas as garantias, princípios e direitos fundamentais estudados e de outros tantos que não foram expostas nesse trabalho, em certos aspectos desenvolve-se como se eles não existissem.

Torna-se então necessária uma reflexão sobre como se dá o relacionamento entre o Fisco e o cidadão, antes que se preze pelo aumento de liberdade de ambas as partes, pois isso exige confiança recíproca, que se esvanece rotineiramente pela falta de cumprimento voluntário dos cidadãos de suas obrigações tributárias e pelo constante aumento de receita tributária e recrudescimento das obrigações tributárias, a fim de ser coberto o constante crescimento de gastos estatais, em desconsideração que o Estado tem o dever de evitar sobrecarregar o contribuinte (CEZAROTI, 2010, p. 281).

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

²⁶ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

²⁷ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido

Nesse sentido, exclama Eduardo Rocha Dias e Natércia Sampaio Siqueira pela necessidade do respeito à Democracia e da promoção de efetiva participação popular nas manifestações estatais, especificamente nos processos administrativos tributários, nos quais o cidadão tem a oportunidade de acompanhar a aplicação direta da norma.

Os autores explicam sua fundamental importância pela leitura da base de um Estado Democrático: a influência que advém das forças pluralistas que passam a, informadas adequadamente, ter vida ativa na gestão do Estado.

Todavia, em grave abalo ao próprio Estado Democrático de Direito, ao ser forçado a optar por medidas que se mostram menos dispendiosas no momento em que é atuado, como o parcelamento ou o próprio pagamento, o contribuinte abre mão de questionar ilegalidades e ver seu direito devidamente tutelado na seara administrativa.

Ocorre assim pois, indiretamente, é cassada a possibilidade de um interativo diálogo no processo, pelo uso na prática administrativa de medidas restritivas de direito desproporcionais e desarrazoadas, que ferem o devido processo legal e assim inviabilizam o exercício da ampla defesa, por torná-lo excessivamente oneroso (2004, pp. 140-141).

A Administração Tributária promove essa excessiva onerosidade, por exemplo, ao se valer de apreensão e da possibilidade de perdimento de mercadorias ou pelo mero formalismo dado ao processo administrativo, no qual as decisões se pautam pela simples reiteração das razões expostas pela autoridade fiscal, sem consideração do que tiver sido alegado pelo contribuinte, o que, em verdade, nega o contraditório.

Desse modo, “caem por terra, uma a uma, as garantias constitucionais do processo. Cedem ante o arbítrio do Estado. E, assim, o auto de infração, ato administrativo tipicamente acusatório, converte o lançamento em instrumento inquisitivo e odioso” (TÔRRES, 2015, p. 138).

Já na análise da legislação tributária, pode-se apontar alguns exemplos paradigmáticos, que mostram como se encaminha a construção de relação jurídico-tributária que afeta sobremaneira a igualdade, ao desconsiderar a capacidade contributiva, a legalidade e a segurança jurídica, ao serem mudados ou ignorados conceitos do Direito Civil, de modo que se possa elastecer o real alcance da base econômica sobre a qual incide tributo.

Demonstração dessas flagrantes inconstitucionalidades perpetradas foram recortadas neste trabalho: na Emenda Constitucional 03/93, que visava relativizar direito fundamental; no fato de a anterioridade não atingir revogação de isenções; na possibilidade de ato infralegal poder determinar quando o tributo deve ser recolhido; na legislação do Imposto

de Renda, que não é devidamente atualizada para conformar as faixas de tributação à inflação e não permite dedução da base de cálculo de todo tipo de despesa essencial que realize direito fundamental; e, por fim, na perpetuação de um sistema tributário regressivo e hermético, cujas nuances e onerosidade não são adequadamente informadas à população, o que lhe torna grande desconhecido da sociedade, cuja parcela considerável nem sabe que é tributada cotidianamente pelo pagamento de impostos que incidem sobre o consumo e circulação de produtos e serviços, muitas vezes essenciais, como o ICMS, o ISS e o IPI.

À onerosidade direta do sistema tributário se soma os altos custos que especialmente o empresário tem de arcar para cumprir com obrigações acessórias que servem mais ao comodismo do Fisco do que propriamente ao reforço do ordenamento jurídico (CEZAROTI, 2008, p. 50).

Esse ambiente reforça a tensão entre contribuinte e fisco e acentua o tom de correntes que julgam o tributo norma de rejeição social, como a defendida por Ives Gandra da Silva Martins, que os aponta assim pelo extrapolamento do poder estatal, que vai além do que é necessário para cumprir seus objetivos, com o conseqüente desvio de finalidade das funções estatais e da destinação dos tributos.

Desse modo, os contribuintes cada vez mais se esquivam de suas obrigações tributárias, o que reforça a necessidade de multas tributárias, pelo fato de uma norma de rejeição social ter na sanção o único elemento assegurador de seu cumprimento (2004, p. 226).

Reforça a tese a fala de Eduardo Schoueri, que em defesa da integração da sociedade civil a áreas públicas em que o Estado não se mostra mais eficiente, brada que a tributação se justifica “somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social” (2013, pp. 30-33).

Pelo desvio de sua finalidade, todavia, a necessidade de tributos só tende a aumentar, motivo por que são reiteradamente impostas multas desarrazoadas e desproporcionais, extremamente eficientes, caso se vislumbre simplesmente a arrecadação, por forçarem o contribuinte que balanceia os custos de se defender e os vê mais caros que o próprio pagamento, optar por logo pagar, mesmo que a cobrança seja fundada em crédito inconstitucional.

Constrói e percorre-se dessa forma um caminho em que se mina paulatinamente a força normativa da Constituição ao se abalar sua base, que é a segurança jurídica, pois “O

Estado deve agir com boa-fé, a fim de incutir confiança nas pessoas, físicas ou jurídicas, com as quais se relaciona. Assim, é obrigado a honrar as razoáveis expectativas que nelas criou” (CARRAZA, 2011, P. 480), que estão depositadas, com a Constituição Federal de 1988, na realização de direitos e garantias fundamentais.

Para realinhar paulatinamente o Sistema Tributário Nacional à Constituição, é necessária força política conjunta da sociedade, que, pelo avançar de direitos fundamentais como a comunicação, potencializada pela Internet, já é dotada de meios eficazes para acompanhar os governos e seus gastos e, cada vez mais, manifesta seu descontentamento, integra a vida pública e expõe e debate sobre qual governo e políticas públicas deseja, o que, por sua vez, força-o a buscar com ela reaproximação.

O Poder Legislativo, que é quem diretamente inova o ordenamento jurídico, depois de criar reiteradas leis que abalam o ordenamento, deve retomar o respeito à razoabilidade, afastar-se de uma regulação casuística, que despreza o raciocínio jurídico, o que só contribui para o surgimento de incongruências que intensificam a insegurança jurídica (MACHADO, 2004, pp. 147-148) e passar a cumprir efetivamente seu papel fiscalizador, a fim de cobrar destinação adequada dos tributos arrecadados.

O Judiciário também tem papel fundamental na reaproximação de toda a ordem e especificamente do Sistema Tributário com a ordem constitucional. Tanto pelo sistema concentrado, pelo qual já se afastaram diversas sanções políticas e incongruências da legislação, como pelo sistema difuso, em que se põe à direta disposição do contribuinte.

Dada a inafastabilidade da jurisdição, prevista no art. 5º, XXXV, poderá ser instado a julgar se instituição e aplicação de multa ou de qualquer norma tributária abala desproporcionalmente direitos fundamentais, com a possibilidade de rechaçá-las do ordenamento, se for verificada inconstitucionalidade.

Nos limites da separação dos poderes também lhe é cabível reformar multa tributária, ao apreciar o respeito à legalidade em sua fixação, quando, ao repetir o caminho tomado pela autoridade fiscal e analisar as particularidades do caso concreto, confirmar-se que, em desrespeito à lei, aspectos determinantes para fixação da multa não foram devidamente considerados.

Todavia, talvez em razão de se desejar dar repúdio veemente ao referido engrandecimento do Estado e da progressiva carga tributária global, cobrada de maneira desigual, desarrazoada e desproporcional, o Supremo Tribunal Federal incorreu em desvio e deturpação de sua própria jurisprudência e dos objetivos fundamentais da RFB ao afastar das

multas tributárias punitivas o confisco, já que, ao assim determinar, não prezou pelo meio que realiza a igualdade, segurança e liberdade.

Para evidenciá-la, Marciano Seara de Godoi compilou julgados paradigmáticos do Supremo sobre o tema e verificou que, até o precedente posto pelo julgamento da ADI 551, sempre foi destacada a proporcionalidade e a necessidade de avaliar o caso concreto para haver adequada fixação da multa tributária, sem ser colocado, para isso, nem a vedação ao confisco, nem qualquer critério objetivo, a ser tomado em consideração *a priori*.

Nesse julgamento, três dos ministros que votaram, Ilmar Galvão, Gilmar Mendes e Sepúlveda Pertence, basearam-se na desproporcionalidade da sanção para, impropriamente, nomeá-la confiscatória e afastá-la do ordenamento.

Todavia, o autor destaca na sua análise e de posteriores a desconsideração do caso concreto e a fundamentação de votos em princípios que dele se afastavam e, assim, serviriam a qualquer caso que tratasse do assunto (2015, pp. 288-298). Destaca então que o maior erro levantado é puramente formal e foi praticado pelo ministro Gilmar Mendes, ao tratar de confisco em multas moratórias, no RE 582.461. Nele, o ministro após que “O Tribunal Pleno desta Suprema Corte, por ocasião da ADI-MC 1.075, [...] e da ADI 551, [...] entendeu abusivas multas moratórias que superam o percentual de 100%”.

Como destacado pelo autor, o *ratio decidendi* da ADI 551, seguido na ADI 1.075, julgamentos que não tratavam de multas moratórias, e sim de punitivas, somente dispunha sobre desproporção entre a infração e a multa tributária, ao anunciar que “A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta”.

Tal erro subsidiou seguidas manifestações da Corte, que, ao defender seus precedentes e tanto confundir julgados em que se analisavam multas moratórias e punitivas como interpretar do mesmo modo o regime jurídico afeito aos tributos e às multas tributárias, em recorrente desconsideração da necessidade de análise do caso concreto, com o uso de princípios gerais que dele se afastavam, após que o gravame fixado acima de 100%, para multas punitivas é confiscatório, portanto, inconstitucional. (2015, p. 300-311).

Essa conclusão, como visto e já discutido nesse trabalho, não tem suporte nos julgados anteriores da Suprema Corte e nem tem razões constitucionais. Verifica-se, assim, que, apesar de o Judiciário se destacar como poder que verdadeiramente resguarda a ordem constitucional, ao tratar do objeto do trabalho, além de se exceder, ao relacionar o confisco à

desproporção, incorreu em sucessivos erros, que fizeram a corte se afastar de seus precedentes e fixar limites desarrazoados a multas tributárias.

O caminho trilhado pelo STF e pelos outros poderes faz as críticas colacionadas deveras importantes, para que se possa, com respeito à Constituição, renovar-se o tratamento dado ao Sistema Tributário Nacional.

Dadas as considerações sobre como o sistema de sanções administrativas se deve pautar e limitar, com as críticas e sugestões feitas para melhorar o ordenamento jurídico-tributário e, em pó, tratar das sanções, pode-se parecer que o interesse secundário da Administração será demasiadamente afetado e que as proposições são inviáveis.

Deve-se ressaltar, entretanto, que retomar a construção do Estatuto Jurídico do Contribuinte e impor, desse modo, limitações aos Poderes Públicos, que o impede de desrespeitar os direitos dos contribuintes, não se mostra só em benefício direto do cidadão (CARRAZA, 2011, p. 459).

Há vantagem direta do Fisco evidenciada nesse trabalho, pois permite a reconstrução da confiança entre ele e o contribuinte e o início de discussão que possa reformular o modo como as multas são fixadas, em adaptação ao caso concreto, com ampliação da liberdade hoje dada ao Fisco para desonerá-las para também fixá-las.

Pode-se até vislumbrar que imediata restrição do poder do Fisco, que hoje vai muito além do que é razoável ou necessário, poderá diminuir a carga total tributária, pois ela não contará com multas ou expedientes que são inconstitucionais, mas a faziam crescer, motivo por que governos que incharam o Estado e não podem abrir mão de receitas tributárias não poderiam fazê-lo.

Todavia, mesmo que a grande litigiosidade permanecesse, fruto de uma longa tradição em que o contribuinte ainda veria o tributo como norma de rejeição social, além de argumentos formais, que indicassem erro na aplicação da lei pela autoridade fiscal, não restaria outra razão a fundamentar novas reclamações, o que aumentaria consideravelmente a eficiência no recolhimento de tributos por processos tributários.

Ademais, uma legislação alinhada à Constituição permite que os órgãos administrativos observem todas as questões que sejam apontadas pelo contribuinte, já que suas alegações teriam sempre fundo infralegal.

Por fim, um ambiente de negócios em que se conhece as normas tributárias e seus limites é natural promotor de riquezas, o que, no longo prazo, fará o valor arrecadado voltar a crescer, numerário que, aplicado na promoção da igualdade e do desenvolvimento nacional,

promoverá ainda mais esse crescimento, num ciclo virtuoso em que se poderá, afinal, após avançar-se no provimento da igualdade buscada pelo Estado Social, discutir-se sobre a necessidade da redução global da carga tributária.

5 CONCLUSÃO

Com o cumprimento das investigações propostas na introdução desse trabalho, chegou-se às seguintes conclusões:

- a) O dever fundamental de pagar tributos retira da relação jurídico tributária o interesse meramente patrimonial do contribuinte e do Fisco, pois o tributo se reveste como fundamento do ordenamento jurídico e instrumento do Estado para a promoção dos valores e direitos constitucionais da sociedade e dos próprios contribuintes;
- b) Permanece atrelado ao Brasil os objetivos do Estado Social, pelo que se justifica elevada carga tributária na medida em que se mostra necessária à promoção da igualdade e da liberdade;
- c) Associam-se aos objetivos do Estado Social as características do Estado Democrático de Direito, que requer participação e conhecimento pleno da sociedade sobre a gestão pública para que suas ações sejam legítimas, o que se acentua no Direito Tributário, pela sua intrínseca onerosidade e por tratar do tributo, base do ordenamento jurídico;
- d) São distintos os regimes jurídicos da multa tributária e do tributo, motivo por que não se pode se estender às multas os critérios utilizados para averiguar e afastar o efeito de confisco em tributos, que servem como adaptação do instituto sancionador ao trato de exações tributárias.
- e) Os institutos específicos do Direito Tributário, reforçados pelas garantias e princípios do Direito Penal, ao dar critérios e estabelecer limites para que as sanções e seus efeitos sejam razoáveis, proporcionais, eficientes e preservem a segurança jurídica e o princípio da intervenção mínima tornam preferível o trato das sanções tributárias pecuniárias, advindas de infrações tributárias que configurem crime, pelo Direito Penal Tributário;
- f) Dada a preferência do trato de quaisquer sanções pecuniárias pelo Direito Penal Administrativo, justifica-se o confisco por multas tributárias que punam atos responsáveis pela quebra da confiança com o Fisco e do dever fundamental de pagar tributos, por sonegação, conluio ou fraude, em reafirmação da importância do tributo para a promoção dos valores e objetivos fundamentais da sociedade;
- g) Todas as multas devem guardar relação com o objetivo pelos quais foram

instituídas, pelo que a interpretação mais razoável é a que dele lhes aproxima, interpretação por onde se afere sua razoabilidade. Assim, as multas punitivas, cobradas a fim de coibir, punir e reafirmar a validade do ordenamento jurídico tributário, devem poder ser confiscatórias, sob pena de, se limitadas a monta suficiente para que possam ser absorvidas como gastos não ordinários, tornarem-se tributos não eventuais.

- h) Considerada razoável a multa tributária, deve-se graduá-la com respeito à proporcionalidade, que determina o uso de instrumento que se mostre adequado, necessário e proporcional em sentido estrito, o que reforça a possibilidade de confisco em multas punitivas, por, em vistas do caso concreto, tornarem-se mais adequadas, sem violarem a proporcionalidade em sentido estrito.
- i) Serve também à adequação a observação da culpabilidade e antijuridicidade contidas no caso concreto, de modo que a autoridade possa balanceá-las, conforme diretrizes legais gerais, ao fixar a multa tributária.
- j) Julgam-se, então, inadequadas e desarrazoadas decisões do STF que afastam o confisco da multa tributária, ou mesmo fixam valores máximos objetivamente, por forçarem a autoridade fiscal a permanecer afastada do caso concreto e não poder conformar a ele multa proporcional.
- k) Antes de uma reforma que permita ao Fisco ter mais liberdade no trato com o contribuinte, é necessária a reconstrução da confiança entre ele a Administração Tributária, que perpassa necessariamente pelo respeito ao Estatuto do Contribuinte, pautado na promoção efetiva da liberdade, igualdade e segurança jurídica, o que requer esforço conjunto da sociedade e dos três poderes.
- l) No longo prazo, um Sistema Tributário Nacional que respeite direitos fundamentais e atenda um Estado que utilize seus recursos na promoção do desenvolvimento da igualdade se adequará tanto ao interesse primário como ao interesse secundário da Administração, por permiti-la punir adequadamente atos cuja culpabilidade e antijuridicidade sejam flagrantes e assim preservar o ordenamento, e por criar ambiente jurídico propício ao surgimento de riqueza e à promoção do bem comum.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso de Souza. 02 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: Conteúdo e Alcance. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, ano 04, n. 12, nov/dez/jan. 2008.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. Código Penal Comentado, 07 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. Constituição (1998). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 29 set. 2015.

BRASIL. Lei Nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 31 dez. 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm. Acesso em: 29 set. 2015.

BRASIL. Lei Nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial [da] República Federativas do Brasil, Brasília, DF, 16 jul. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em: 04 out. 2015.

BRASIL. Lei Nº 11.788, 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] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 29 set. 2015.

BRASIL. Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 dez. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 29 set. 2015.

BRASIL. Lei Nº 10.406 de janeiro de 2002. Código Civil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 nov. 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 30 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 15 dez. 1993. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=939&classe=ADI>. Acesso em: 04/08/15.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Regimento no Recurso Extraordinário 564.225, da 1ª Turma, Brasília, DF, 02 set. 2014. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=280150704&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 04/08/15.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.010, Pleno, Brasília, DF, 30 set. 2009. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=347383&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%202010%20-%20MC>. Acesso em: 30/07/15.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 195.218, da 1ª Turma, Brasília, 28. Mai. 2001. Disponível em redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=234375. Acesso em: 10/08/15.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 204.062, da 2ª Turma, Brasília, 27. set. 1996. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239143>. Acesso em: 04/08/15

BULOS, Uadi Lammêgo Bulos. Curso de Direito Constitucional. 08 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CEZAROTI, Guilherme. Aplicação de Multas pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias. Razoabilidade e Proporcionalidade em sua Aplicação. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, ano 14, n 148, jan. 2008.

_____, Guilherme. Ética Fiscal. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo, ano 09, n 24, 2010.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e teoria da Constituição. 07 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CINTRA, Carlos César Sousa. In: MACHADO, Hugo de Brito (org); Sanções Administrativas Tributárias. São Paulo: Dialética, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2012.

_____, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias – Infrações Tributárias Sanções Tributárias. 02. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CRISAFULLI, V, La Costituzione e le sue Disposizioni di Principio, Milão: EDITORA, V I-II-III, 1952. p. 15 *apud* BONAVIDES, 2012.

DE PLÁCIDO E SILVA, Vocabulário Jurídico, Rio de Janeiro: Forense, V I-II, 1987. p. 505

apud MACHADO, 2014.

DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____, Misabel. In: Baleeiro, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8.ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DIAS, Eduardo Rocha, SIQUEIRA, Natercia Sampaio. In: MACHADO, Hugo de Brito (org); Sanções Administrativas Tributárias. São Paulo: Dialética, 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org); Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2015.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. In: MACHADO, Hugo de Brito (org); Sanções Administrativas Tributárias. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. As Multas na Legislação de ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, ano 15, n 161, fev. 2009.

_____, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____, Hugo de Brito. Fato Gerador da Obrigação Acessória. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, ano 09, n. 96, set. 2003.

_____, Hugo de Brito. O Ilícito como pressuposto Essencial da Penalidade e as multas por Requerimento Indeferido ou Compensação não Homologada. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, ano 17, n. 193, out. 2011

_____, Hugo de Brito, Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, 5ª ed., São Paulo, Dialética, 2004.

_____, Hugo de Brito. Tributo com Efeito de Confisco. Juris Plenum, Caxias do Sul, ano 10, n. 60, nov. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. Dicionário de Direito Tributário, São Paulo, Atlas, 2011, pp. 176-177 *apud* MACHADO, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Relevância do Caso Concreto para a Determinação do Conteúdo da Norma: uma Hipótese de Cabimento de Mandado de Segurança contra Ato Jurisdicional. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, ano 06, n. 60, set. 2000.

_____, Hugo de Brito. Fundamentos do direito. 01 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____, Hugo de Brito. Multas tributárias, proporcionalidade e confisco.

Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, ano 11, n 27, 2012.

_____, Hugo de Brito. Processo Tributário. 07 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____, Hugo de Brito. In: MACHADO, Hugo de Brito (org); Sanções Administrativas Tributárias. São Paulo: Dialética, 2004

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. 01 ed. Lisboa: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Alberto: A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação. 01 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 04 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, Controladoria Geral da União. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/assuntos/transparencia-publica/portal-da-transparencia>. Acesso em: 17 agosto 2015.

SEM, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 52 *apud* MACHADO SEGUNDO, 2010.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 06 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Sanção Tributária – Natureza Jurídica e Funções, Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais, ano 1, n. 1/2, jan/dez. 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 03 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TAVARES, André Ramos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org). Curso de Direito Tributário: Sanções em Matéria Tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org); Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. pp. 19-20, *apud* Nogueira, 1997.

_____, Ricardo Lobo. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org); Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. Manual de Derecho Penal. Buenos Aires: Ediar, 1991. pp. 575-582, *apud* TAVARES, 2013.