



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU

DIREITO DO TRIBUTÁRIO

GENIVALDO OLIVEIRA DOS SANTOS

**A APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS DE VALOR
EXCESSIVO REPRESENTAM UM ATO DE JUSTIÇA FISCAL,
OU SE MOSTRAM COMO VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA
VEDAÇÃO AO CONFISCO?**

SALVADOR
2017

GENIVALDO OLIVEIRA DOS SANTOS

**A APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS DE VALOR EXCESSIVO
REPRESENTAM UM ATO DE JUSTIÇA FISCAL, OU SE MOSTRAM
COMO VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO?**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de
Direito e Gestão como requisito parcial para a
obtenção de grau de Especialista em Direito
Tributário.

SALVADOR
2017

GENIVALDO OLIVEIRA DOS SANTOS

A APLICAÇÃO DE MULTAS TRIBUTÁRIAS DE VALOR EXCESSIVO REPRESENTAM UM ATO DE JUSTIÇA FISCAL, OU SE MOSTRAM COMO VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO?

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2017

O presente trabalho é dedicado a todos as pessoas que acreditaram e continuam a acreditar em mim como pessoa e como profissional, e em especial aos meus familiares e amigos que suportaram pacientemente a minha ausência durante a trajetória das pesquisas.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me permitir o dom da vida e força para enfrentar os percalços que são colocados em meu dia a dia, e pelas graças alcançadas.

A meus pais, Durvalino Oliveira dos Santos e Maria de Lourdes Oliveira dos Santos, por toda compreensão e apoio durante o meu caminho.

A minha esposa Andrea Oliveira Costa, a quem também dedico o meu amor de homem.

Aos meus filhos Raul e Rafael Santiago, que caminham sempre ao meu lado nos bons e maus momentos de nossas vidas.

A todos os meus irmãos e irmãs, pelos quais tenho grande admiração.

A todos os professores, colegas de turma e funcionários da Faculdade Baiana de Direito, que fizeram parte da minha história durante o curso.

Aos meus sócios e amigos de escritório Pessoa Cardoso Advogados Associados, que foram muito compreensivos em razão de minhas ausências durante a trajetória desta pós-graduação.

A todas as demais pessoas que contribuíram direta ou indiretamente para a concretização desta etapa em minha vida.

“A desigualdade dos direitos é a primeira condição para que haja direitos.”

Friederich Nietzsche

RESUMO

O princípio da cooperação que está contido na Constituição Federal brasileira pressupõe a divisão, entre todas as pessoas físicas e jurídicas deste país, no que se refere às despesas havidas pelo Poder Público na consecução de suas finalidades. A participação de cada pessoa é materializada pela cobrança de tributos que são impostos pelo Estado, de forma autorizada constitucionalmente, e o não pagamento desses tributos enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, que são as multas. Nesse contexto, o objetivo com a imposição das multas é evitar a violação das regra que obriga ao pagamento da exação de caráter tributário, e assim não restar comprometido o funcionamento do Poder Estatal. Além das penalidades pecuniárias também poderá haver aquela que se apresentam na forma de restrição do uso de um direito. Para o mister do presente trabalho monográfico interessa, exclusivamente, as sanções de natureza pecuniária impostas pela legislação tributária de nosso país, e em especial aquelas cujos percentuais de alíquotas se mostram em números altos. O objetivo com a pesquisa tentar entender se a aplicação de multa de alíquota elevada representa justiça fiscal ou afronta ao princípio constitucional que veda o confisco por meio da tributação. O assunto ganha ainda mais importância quando se faz o cotejo entre o conteúdo do art. 150, IV, da Constituição Federal – CF, e as disposições do art. 3º, art. 113 caput, e § 1º, da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN). Isto porque, enquanto o referido dispositivo constitucional concretiza a vedação de atos confiscatórios por meio da tributação, os mencionados dispositivos do CTN exteriorizam que o pagamento de multa tributária tem natureza de obrigação tributária principal. Embora não se tem o propósito de adentrar no mérito das espécies tributárias, é possível que no curso da pesquisa alguma modalidade de tributos seja tomada de empréstimo, apenas de forma exemplificativa, mormente para demonstrar excessivas alíquotas que são aplicadas a título de multa àquela espécie. Quanto à metodologia a ser adotada no trabalho, optou-se pela análise de textos legais; doutrinas, e posicionamentos jurisprudenciais, na tentativa de elucidar os questionamentos aqui levantados à pesquisa.

Palavras-chave: Multas, Justiça, Vedação, Confisco.

ABSTRACT

The principle of cooperation contained in the Brazilian Federal Constitution presupposes the division, among all the individuals and legal entities of this country, regarding the expenses incurred by the Government in achieving its purposes. The participation of each person is materialized by the collection of taxes that are imposed by the State, in a constitutionally authorized manner, and non-payment of these taxes leads to the application of pecuniary penalties, which are fines. In this context, the objective with the imposition of fines is to avoid violation of the rule that obligates the payment of the levy of taxation, and thus not compromised the functioning of State Power. In addition to pecuniary penalties there may also be one that appears in the form of restriction of the use of a right. For the purpose of this monographic work, the pecuniary sanctions imposed exclusively by our country's tax legislation, and especially those whose percentages of tax rates are shown in high numbers, are exclusively of interest. The purpose of the research is to try to understand whether the application of a high tax rate represents fiscal justice or faces the constitutional principle that prohibits confiscation through taxation. The subject becomes even more important when the comparison between the content of art. 150, IV, of the Federal Constitution - CF, and the provisions of art. 3, art. 113 caput, and Paragraph 1 of Law 5,172 / 66 (National Tax Code - CTN). This is because, as long as the aforementioned constitutional provision enforces the prohibition of confiscatory acts by means of taxation, the aforementioned provisions of the CTN state that the payment of a tax fine is in the nature of a principal tax obligation. Although it is not intended to enter into the merits of tributary species, it is possible that in the course of research some form of taxation is borrowed, only in an exemplary way, mainly to demonstrate excessive rates that are applied as a fine to that species. As to the methodology to be adopted in the work, we opted for the analysis of legal texts; Doctrines, and jurisprudential positions, in an attempt to elucidate the questions raised here to the research.

Keywords: Fines, Justice, Fence, Confiscation.

LISTA DE ABREVIATURA

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

IOF – Imposto Sobre Operações Financeiras

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IR – Imposto sobre a Renda

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJ – Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.	10
2. O ESTADO BRASILEIRO E SUA TRIBUTAÇÃO.	11
2.1. Conceito legal de tributo.	12
2.1.1. A obrigação principal do tributo e da multa pecuniária.	12
3. A FUNÇÃO SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO.	14
3.1. Função social generalista.	16
3.2. Função social específica.	19
3.2.1. A função social que pode ser exercida por meio do IPTU, ITR e IPI.	21
3.2.2. O ICMS e sua função social.	23
4. O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO.	24
4.1. Traços distintivos do poder de tributar	26
4.2. Fontes do direito tributário.	27
4.2.1 Fontes formais.	28
4.2.2 Fontes materiais.	29
5. O PODER DE TRIBUTAR NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.	30
5.1. A Distinção entre competência e capacidade tributária.	31
5.2. Competência tributária.	33
5.2.2. Características da competência tributária.	34
5.2.3. Capacidade tributária.	35
5.3. GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO PODER DE TRIBUTAR.	36
5.4. LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR.	37
5.4.1. GARANTIAS CONSTITUCIONAIS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE.	38
5.4.1.1. Princípio da legalidade tributária.	40
5.4.1.2. Princípio da anterioridade da lei tributária.	42
5.4.1.3. Subprincípio da anualidade.	45
5.4.1.4. Subprincípio da anterioridade nonagesimal.	45
5.4.1.5. Princípio da capacidade contributiva.	47
5.4.1.6. Princípio da isonomia ou igualdade tributária.	49

5.4.1.7. Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.	50
5.4.1.8. O princípio da vedação ao confisco.	52
6. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.	52
6.1. Obrigação tributária principal.	55
6.2. Obrigação tributária acessória.	56
7. O DIREITO DE PROPRIEDADE FRENTE AO PODER DE TRIBUTAR.	57
8. A VEDAÇÃO AO CONFISCO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.	60
8.1. Conceito de confisco.	61
8.2. Distinção entre penhora e confisco.	61
8.3. O confisco no ordenamento jurídico brasileiro.	62
9. A REGRA DA VEDAÇÃO DO CONFISCO POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO.	63
9.1. Críticas à menção “tributo com efeito de confisco”.	66
9.2. O dever de pagar tributo frente ao direito de propriedade privada.	67
9.3. A tolerância do ato de confisco por meio da extrafiscalidade.	69
10. AS MULTAS TRIBUTÁRIAS.	69
10.1. A imposição da multa e a reserva legal.	70
10.1.1. A multa tributária e sua justa motivação.	71
10.2. Espécies de multas tributárias.	73
10.2.1. Multa moratória.	74
10.2.1.1. A multa moratória de caráter abusivo ou confiscatório.	75
10.2.2. Multa sancionatória ou punitiva.	78
10.2.2.1. A multa tributária punitiva de caráter abusivo ou confiscatório.	70
10.2.2.2. Multas tributárias punitivas de valor excessivo: justiça fiscal ou ato de confisco?	81
11. CONCLUSÃO.	87
REFERÊNCIAS.	92

1. INTRODUÇÃO.

A o produto da arrecadação tributária é indispensável para a manutenção da soberania do Estado Brasileiro, para a manutenção da ordem pública, e, ainda para a consecução de suas finalidades perante a sociedade. Para muitos a carga tributária que recai sobre o contribuinte se mostra demasiadamente insuportável, o que leva muitas pessoas a tentar se esquivar de suas obrigações perante o fisco.

A autoridade fiscal, por sua vez, para evitar a fuga dos recursos decorrentes da tributação, impõe multas de penais e moratórias em face do contribuinte, como forma de desestimular as práticas ilícitas contra as Fazendas Públicas.

Ocorre que a maioria das penalidades impostas pela Autoridade Fiscal em razão de violações às normas se tributárias se apresentam demasiadamente onerosas do ponto de vista financeiro, mostrando-se insuportáveis pelo contribuinte. Isso se justifica pelo fato de que a medida é adotada para evitar comportamentos ilícitos em desfavor do fisco.

Contudo, assim como ocorre na imposição da tributação, ao impor as penalidades os Entes Tributantes devem obediência aos limites impostos constitucionalmente, especialmente quanto àquelas que deferem proteção ao patrimônio da pessoa que se sujeita à tributação ou às sanções de caráter penal tributário.

Diante disso o presente trabalho de conclusão de curso almeja buscar entender se as multas sancionatórias de montante elevado se consubstanciam como uma busca da justiça fiscal – por ser dirigida àqueles que atentam contra o direito do fisco, e, portanto, causa prejuízos à toda sociedade – ou se apresentam no mundo jurídico como uma afronta aos princípios e regras contidas no art. 150, IV da Carta Maior, por se mostrarem confiscatórios.

2. O ESTADO BRASILEIRO E A SUA TRIBUTAÇÃO.

Dos fundamentos da Constituição Federal brasileira de 1988 será possível perceber valores relevantíssimos para a vida em sociedade, regida pelo sistema democrático de direito.

Valores como o exercício da soberania do Estado, da cidadania, da dignidade da pessoa humana, dos direitos sócias do trabalho e da livre-iniciativa, bem como o do pluralismo político reclama uma gestão governamental que permita a todos a igualdade de exercício desses direitos, sem segregação de qualquer natureza.

Para isso restou consignado no *caput* do art. 5º da nossa Carta Política o direito de igualdade entre todas as pessoas brasileiras e estrangeiras que habitem a nossa terra.

E como se sabe que a igualdade nem sempre é recorrente no seio da sociedade, mormente porque nem todas as pessoas descendem da mesma linhagem, é necessária a intervenção estatal para implementar as políticas públicas necessárias, de modo a permitir aos indivíduos e às pessoas jurídicas que possam todas ter acesso às mesmas oportunidades.

Políticas voltadas para a educação, saúde, habitação, saneamento básico, seguridade social, segurança pública, dentre outras, foram impostas pelo Constituinte aos gestores públicos, em razão do princípio da solidariedade que irradia de toda a nossa Constituição Federal.

Para o custeio das despesas com a administração pública e as políticas de estado voltadas para o bem comum, o Legislador Constituinte instituiu o direito do Estado de impor a cobrança de tributos, obrigando a todos a participarem do rateio das despesas públicas.

Destarte, a imposição do tributo é a forma mais racional de obrigar às pessoas físicas e jurídicas do país a participarem do sistema cooperativo de rateio do ônus assumido pelo governo diante de suas obrigações impostas constitucionalmente.

Ante esta questão se passa a fazer a conceituação de tributo, para mais à frente dizer da sua função sócia.

2.1. Conceito legal de tributo.

Embora a presente pesquisa não se volte para a análise das obrigações tributárias, nem tão pouco para o estudo de suas espécies, entende-se por oportuno referir que as espécies tributárias se dividem em impostos; taxas; contribuições de melhorias; contribuições especiais previdenciárias; e o empréstimo compulsório. Já a obrigação tributária se divide em principal e acessória.

Dito isso, entende-se também importante trazer à luz a conceituação jurídica de tributo prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, cujo conteúdo é o seguinte:

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

No caso em tela a conceituação de tributo é *ex lege*, ou seja, restou conferida pelo próprio legislador, o que se certa forma se mostra incomum, sendo na maioria das vezes tal tarefa deixada a cargo da doutrina.

É possível que nesta questão específica o legislador tenha optado por conceituar o tributo ele mesmo, para deixar expressamente consignado que a obrigação de pagar tributo não se confunde com a obrigação do pagamento de multas.

2.1.1. A obrigação principal do tributo e da multa pecuniária.

A principal obrigação relativa ao tributo é o pagamento de dinheiro ao Poder Estatal. Em relação à multa de natureza pecuniária não é diferente. Em relação às multas pecuniárias decorrentes da tributação, o seu objeto (pagar dinheiro ao

Estado) também se traduz em uma obrigação tributária principal, à luz do que está disposto no art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional – CTN.

Embora na conceituação de tributo contida no art. 3º d CTN esteja dito ele se traduz em uma obrigação pecuniária que não constituía sanção de ordem pecuniária, a disposição contida no parágrafo primeiro do art. 113 do CTN alude no sentido de que o valor devido ao Estado em razão da multa tributária também configura uma obrigação principal de natureza tributária.

Diante da aparente contradição contida no conceito de tributo e de obrigação principal tributária é forçoso o cotejo entre os elementos que integram a conceituação de um e de outro instituto jurídico para daí então restar averiguado se existem contradições entre os dois institutos jurídicos, capaz de interferir em seus conceitos.

Como já se trouxe mais acima o conceito legal de tributo, estabelecido no art. 3º do CTN, resta, agora, trazer os elementos que integram a conceituação legal da obrigação tributária principal, previstos no § 1º do art. 113 do mesmo diploma legal, donde dali se lê o seguinte:

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.

Ao se fazer a análise de forma superficial entre aquilo que está contido no art. 3º do CTN – onde está dito que **Tributo é toda prestação pecuniária compulsória [...] que não constitua sanção de ato ilícito [...]** – e o que se encontra disposto no § 1º do art. 113, também do CTN – onde está consignado que **a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária [...]** – pode restar entendido que as disposições ali contidas são contraditórias entre si.

Contudo, contradição é apenas aparente, porque ela não está materializada. Sem embargos, o que está dito no § 1º do art. 113 do CTN é que o objeto tanto do tributo quando da multa se traduz no dever de pagar uma determinada quantia em

espécie ao Poder Estatal, que, em última análise, coincide com a obrigação principal da tributação.

Em síntese, o que se tem, na espécie, é a descrição de um objeto que se revela no dever legal do contribuinte, tanto em face da prática do fato gerador do tributo, quanto em decorrência da violação da norma de caráter tributário.

Ao comparar o tributo com a multa Ricardo Alexandre alude no sentido de que apesar de ambas serem receitas derivadas, a multa é, por definição, justamente o que o tributo, também por definição, está impedido de ser: a sanção, a penalidade por um ato ilícito¹. À luz desse entendimento uma coisa e outra se mostram distintas, mormente porque enquanto a obrigação tributária principal exsurge da prática de um ato lícito descrito, a obrigação principal da multa surgirá da violação de uma regra tributária.

Portanto não há que se falar em contradição entre o disposto no art. 3º d CTN e aquilo que está consignado no § 1º do art. 113 do mesmo diploma legal.

3. A TRIBUTAÇÃO E A SUA FUNÇÃO SOCIAL.

Voltando as nossas atenções para os tempos em que ainda não existia o Estado, iremos nos deparar com a era da instabilidade na convivência entre pessoas e grupos de pessoas. Naquele tempo não havia ordem jurídica, e o convívio se baseavam em regras sociais.

A forma de uma pessoa ou do grupo ao qual ela pertencia podia suplantar as regras de outros grupos. O direito de propriedade simplesmente não existia.

Com o surgimento do Estado esse panorama restou alterado, e as regras de convivência passaram a exercer uma função normativa dentro dos limites territoriais do Ente Estatal.

Independentemente de seu regime do seu governo o Estado passou a tutelar determinados direitos e a estabelecer deveres em face de seu povo. Um dos

¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. São Paulo: Método, 2007, p. 36.

deveres imposto pelo Estado ao cidadão, e que perdura até hoje, e o do o pagamento de tributos, para o financiamento das dessas estatais.

A verba arrecadada através da tributação forma o tesouro do Estado, necessário tanto para o financiamento da defesa de suas fronteiras como para a consecução de suas finalidades.

A tributação consiste na prática da invasão do patrimônio do particular pelo Estado, de onde este último retira uma parte da riqueza para a formação do seu tesouro.

Não se vai adentrar nas particularidades da formação do Estado, nem tampouco de como se deu o início da tributação. Isto porque o assunto reclama um estudo próprio que não está contido no objeto da presente pesquisa. O exclusivo propósito da abordagem é o de apontar que desde a sua gênese a tributação já exercia uma função social.

À luz da história do direito se constata que nos primórdios os povos viviam em constantes conflitos armados na luta pela conquista de novos territórios e na defesa da soberania do seu próprio Estado.

Nesse contexto, é possível a afirmação de que uma das funções sociais do resultado da arrecadação tributária guarda relação com a defesa da soberania do próprio Estado, sem a qual o seu povo perde a sua identidade.

Feitas as considerações acima, o tema daqui por diante será abordado à luz da contemporaneidade, e com vistas à realidade do regramento tributário brasileiro, porém, de maneira não aprofundada, em vista de não ser a função social da tributação o problema central deste trabalho.

Apesar disso, diante da importância do tema o assunto será abordado, ainda que de forma rasa, tendo como foco o interesse social da propriedade e a dignidade da pessoa humana.

Insta salientar que não se observou na doutrina e na jurisprudência brasileira, maior interesse no assunto. Por esta razão se teve contato com fontes literárias ou acadêmicas, nem mesmo jurisprudenciais, discorrendo sobre a função social do

tributo. Nesse contexto, visando tornar mais didática e acessível a explanação, se decidiu dividir a função social da tributação em duas variações: a generalista e a específica.

O critério adotado para identificação de uma e outra variação guarda relação da generalista decorrer do resultado da arrecadação tributária, enquanto que a específica tem a sua gênese na política de regulação de determinadas atividades ou comportamentos das pessoas físicas e jurídicas, para tentar estimulá-los ou freá-los, a depender das circunstâncias.

Os dois subitens seguintes serão dedicados a uma rápida explicação a respeito de cada uma das variações da função social da tributação.

3.1. Função social generalista.

De um lado a Constituição Federal de 1988 - CF assegurou a todos os brasileiros direitos e garantias fundamentais, que impõe ao Poder Estatal o dever de adotar políticas públicas que permita a todos o acesso à educação, saúde, lazer, segurança pública, liberdade políticas e religiosas, dentre outros direitos. No O capítulo atinente aos direitos fundamentais estão elencadas inúmeras prestações positivas a que o Estado não pode se furtar.

Por outro lado a Constituição Federal também conferiu ao Estado o direito de impor e exigir a tributação em face de todos os brasileiros, como forma de lhe permitir carrear aos cofres governamentais as verbas necessárias para o financiamento de suas despesas. A forma federalista de nosso país autoriza a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem e cobrarem os tributos de suas competências, para o custeio da consecução de suas finalidades.

É graças à arrecadação tributária que o Poder Estatal pode, por exemplo promover a construção e ou manutenção de vias públicas e de rodovias; hospitais e postos de saúde; escolas; parques infantis; prédios públicos; organizar e prover a segurança; dentre outras prestações a que está obrigado.

Neste aspecto o resultado da tributação exerce uma relevante função social, daí a razão da obrigatoriedade de todos brasileiros concorrer para o rateio das despesas do Estado, que lastreia no princípio do cooperativismo que se mostra como um dos elementos do Regime Democrático de Direito, ínsito à garantia da dignidade da pessoa humana.

Em face dos impostos será possível perceber tanto a variação generalista quanto a específica da função social da tributação. A variação específica é notada com maior facilidade, porque em tais situações o Poder Público se utiliza da tributação buscando atingir um determinado fim. O assunto será abordado de forma mais específica no subitem, quando, inclusive, serão apresentados alguns exemplos.

No que pertine à função social generalista da tributação, relativa aos impostos, esta – embora de grande relevância para a dinâmica da vida em sociedade – se apresenta de forma pouco visível. Isso ocorre em razão da proibição legal da vinculação do resultado da arrecadação dos impostos para fins específicos.

A proibição emana tanto do conteúdo dos art. 167, IV, da nossa Constituição Federal, como do *caput* do art. 16 do Código Tributário Nacional. Quanto à vedação que consta da Carta Política, o texto legal exterioriza da seguinte forma:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

[...]

Já o Código Tributário Nacional traz no insculpido no seu art. 16 que o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Por um lado a desvinculação do resultado da arrecadação dos impostos propicia ao gestor público o emprego do resultado da arrecadação da forma que melhor aprouver ao Poder Estatal. A verba pode ser empregada, por exemplo, e,

políticas públicas voltadas para a educação, saúde, lazer, etc. Pode, ainda, o valor auferido com os Impostos ser dirigido para a construção ou pavimentação de vias urbana e rodovias; construção de escolas e de pontes; implantação de reservas ambientais; ou mesmo direcionado para atividades de combate à fome e erradicação da pobreza.

O fato da verba não se vinculada confere ao gestor público a discricionariedade necessária para o exercício de uma boa gestão do erário.

Por outro lado, como as políticas públicas acima referidas já representa um dever de todo gestor público – por ordem emanada da CF – a percepção da função social da tributação fica de certa forma prejudicada, ainda que o resultado da sua arrecadação tenha sido destinado para a realização de tais políticas públicas.

Vale advertir que a função social da tributação não está adstrita, apenas, do ponto de vista da aplicação do resultado de sua arrecadação. A função social da tributação também pode ser materializa por outros meios, a exemplo da distribuição do ônus tributário com base no princípio da isonomia, da progressividade, etc.

À luz do princípio da isonomia será conferido o tratamento diferenciado em face das pessoas desiguais, de modo que será exigida uma maior parcela de tributo de quem detém maior patrimônio, e menos tributo de quem possui menor riqueza. Nessa forma de rateio para as despesas públicas está contida a função social da tributação, especialmente porque os que pagam mais tributos contribuem indiretamente para o financiamento das prestações públicas destinadas em favor de quem possuiu pouca, ou nenhuma riqueza.

No que se refere da progressividade da tributação, como exercício de sua função social, o assunto só será objeto de abordagem no subitem seguinte.

O sistema tributário que vige no país é o do cooperativismo para a formação do tesouro nacional. Assim, existirão pessoas que pagarão tributos em maior montante, enquanto outras arcarão com sua parte em menor volume. Nesse aspecto forçoso é reconhecer que através do sistema cooperativista do custeio das atividades do Estado, é possível a adoção de políticas que concorram para a

manutenção da dignidade da pessoa humana, que é a justa causa do Regime Democrático de Direito.

Para Hugo de Brito Machado o objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado². Nada obstante, o autor reconhece que no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. E assevera que pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único³.

Nesse aspecto, para a melhor compreensão da função social da tributação é necessário dissociá-la do dogmatismo, bem como da eficiência dos gastos do produto de sua arrecadação. Recomenda-se a observação da função social da tributação pelas lentes da filosofia e da sociologia jurídica, voltadas para o cooperativismo entre as pessoas, como forma de propiciar a dignidade da pessoa humana.

3.2. Função social específica.

No tópico anterior se discorreu sobre a função social da tributação baseada na aplicação do resultado financeiro de sua arrecadação, ao que classificamos de um generalista. Neste o alcance das atividades governamentais promovidas a partir do produto da tributação atende ao interesse público sem que a imposição da tributação tenha sido aplicada com o objetivo de restar alcançado um propósito específico.

Contudo, existem situações em que o Poder Público se vale da tributação para alcançar determinadas finalidades sem que seja a arrecadatória. No Brasil é comum, por critérios políticos, a elevação ou diminuição das alíquotas dos impostos de importação e exportação com exclusiva finalidade de intervenção no setor econômico, na defesa dos interesses coletivos da sociedade brasileira.

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores Ltda., São Paulo – SP, 30ª. edição, 2009. p. 67.

³ Idem ibidem. 68.

A essa técnica de emprego da tributação a doutrina e a jurisprudência reconhecem como extrafiscalidade. Através dela o Poder Estatal se manifesta para aumentar ou diminuir a alíquota de determinados tributos para, por exemplo, evitar o ingresso de produtos estrangeiros no país, estimular a exportação, estimular o consumo interno, dentre outras providências.

Em todos os casos acima referidos a tributação é empregada com o fim exclusivo de proteger os interesses nacionais. Pode, também, haver como resultado a arrecadação – especialmente por ser este o propósito maior da tributação – porém, no emprego da extrafiscalidade não é o que se busca, o que deixa evidente uma função social específica da tributação.

Vale, ainda, lembrar, que dada a importância do instituto jurídico da extrafiscalidade para a defesa da economia e da soberania nacional, o Legislador Constituinte brasileiro deixou consignado no art. 153, § 1º, da Carta Política, que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Por meio do referido dispositivo legal restou conferido ao Chefe do Poder Executivo Federal o poder para alterar as alíquotas dos impostos de: a) importação de produtos estrangeiros; b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; c) produtos industrializados; d) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

É possível observar da lista dos impostos em face dos quais o Poder Executivo pode alterar as suas alíquotas, que todos eles guardam relação com o desempenho das relações comerciais e industriais, afetas, portanto, à geração de emprego e renda do povo brasileiro.

Assim, a adoção de medidas políticas na tratativa das alíquotas de tais impostos pode ser necessária para assegurar a estabilidade na economia do país. Pode haver uma situação em que o Governo Federal precise intervir para, através de sua atuação, produzir efeitos diretos na geração de postos de trabalho; estimular o consumo; etc.

Sem dúvida a intervenção Estatal por meio de atos dinâmicos do Chefe do Poder Executivo por meio da tributação pode representar o efetivo controle de situações que podem colocar em risco a estabilidade econômica e financeira da nação. Nestes casos se verifica o emprego da função social específica da tributação.

A doutrina ainda não despertou para a função social da tributação. Nada obstante fica cristalina a função social quando do art. 82 da Constituição Federal e seus parágrafos se afere que o Legislador Constituinte determinou aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o dever de instituírem o Fundo de Combate à Pobreza a partir de recursos decorrentes da tributação.

Vejamos como a esse respeito de referiu o Legislador:

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos.

Denota-se do dispositivo legal acima reproduzido que a tributação não se presta, apenas, para carrear dinheiro aos cofres públicos. A tributação exerce uma função para além do ato de apenas levar dinheiro para os cofres do governo.

3.2.1. A função social que pode ser exercida por meio do IPTU, ITR e IPI.

Já restou demonstrado que a tributação pode ser empregada para fins distintos da arrecadação, naquelas situações em que o Estado precisa se valor da tributação para atender a um determinado interesse social específico.

Assim, a despeito de constar na Carta Política o direito à propriedade como uma das garantias fundamentais de toda pessoa, a norma jurídica também impõe que a propriedade cumpra a sua função social, o que se mostra razoável.

A este respeito o Legislador Constituinte estabeleceu os parâmetros em que o Ente Estatal pode compelir, através da tributação, que o proprietário do bem imóvel, seja ele urbano ou rural, cumpra a sua função social.

A progressividade do IPTU está prevista no art. 182, § 4º da Constituição Federal, e de acordo com a norma ali estabelecida o Gestor Público tem a faculdade de, a partir do plano diretor do município impor ao proprietário do imóvel que destine o bem para o cumprimento da sua função social, sob pena de o IPTU que relativo ao bem se tornar progressivo no tempo.

Sem dúvida, impor através da tributação que a propriedade imobiliária urbana cumpra a sua função social, é, sem sobra de dúvidas, utilizar a tributação pelo seu viés da função social específica, para fazer cumprir a ordem contida no art. 170, III, da CF.

No que pertine à progressividade do ITR, a previsão está assentada no art. 153, § 4º, I, da Carta Magna. Assim como ocorrer em relação às terras urbanas, o Poder Público pode se valer da tributação para obrigar os proprietários de terras rurais fazer com que o bem exerça a sua função social.

Ainda no plano dos tributos federais o legislador estabeleceu através do art. 153, § 3º, I, da CF, o critério da tributação do IPI por meio da seletividade em relação à essencialidade do produto. Significa dizer que o Estado deve aplicar uma menor tributação em face dos produtos que se mostram essenciais à para a sobrevivência das pessoas que integram a sociedade.

A prática, além de expressar a medida de justiça fiscal, também revela a funções sociais da tributação.

3.2.2. O ICMS e sua função social.

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS exerce uma relevante função social, tendo em vista que o referido tributo recai sobre a maioria dos produtos que circulam em nosso país, e, ainda, sobre serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, e de comunicação.

De igual forma como nos tributos listados no tópico anterior, o Legislador Constituinte também reservou para o ICMS a forma de sua aplicação baseada no critério da essencialidade do produto ou serviço para a sociedade.

A disposição imposta pelo art. 155, II, § 2º, III, da Carta Magna, assegura a aplicação seletiva do ICMS, *em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços*. À luz desse entendimento, quanto mais essencial o produto para a manutenção da dignidade da pessoa humana, menor deverá ser a alíquota do ICMS que deve incidir sobre ele.

Em se tratando do ICMS, os governos estaduais, por meio da adoção do critério da seletividade, podem conferir alíquotas mais baixas para os itens que integram a cesta básica, e até para os medicamentos tidos como essenciais no combate de determinadas doenças. A tributação levando em conta a função social da tributação, a nosso ver também representa a extrafiscalidade aplicada à tributação.

Marcus de Freitas Gouveia ao se referir ao instituto jurídico adverte que a extrafiscalidade se constitui no "algo a mais" que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais; pode decorrer de isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outros institutos criadores de diferenças entre os indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos econômicos e sociais⁴. Quando aplicada desta forma a tributação fica afastada da finalidade arrecadatória.

⁴ GOUVEIA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações. <https://jus.com.br/artigos/9151/a-extrafiscalidade-no-direito-tributario-e-suas-classificacoes>.

A função social da tributação também pode ser materializada através da progressividade tanto do ITR quanto do IPTU, para compelir proprietários de bens imóveis a fazer com que tais bens cumpram a sua função social.

O fato é que existem inúmeras as possibilidades do exercício da função social específica da tributação. Conforme se denota, a tributação além de exercer o fim arrecadatório também exerce relevante função social. Paulo de Barros Carvalho aponta que a experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso⁵.

Em sede de conclusão, não se pode fugir da realidade de que a função precípua da tributação é levar dinheiro para o tesouro do Estado. Contudo, também não se pode fugir da realidade de que a tributação exerce uma significativa função social, que si inicia na própria justificação da existência do Estado como ente político soberano, criado para promover a tutela dos direitos e obrigações fundamentais das pessoas.

4. O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO.

As despesas havidas pelo Estado em razão dos serviços públicos prestados à coletividade reclamam o seu custeio. E este é um ônus que deve ser suportado pelo povo próprio que integra a nação, e usufrui dos serviços.

Em decorrência da necessidade da arrecadação de verbas para o financiamento das despesas do Estado é que surgiu o fenômeno da tributação. Ela se apresenta como a forma própria para a arrecadação dos recursos necessários à formação do tesouro do Poder Estatal, para o custeio das atividades empreendidas na defesa dos interesses da coletividade.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, p.36.

Ao que a história demonstra no início de sua criação o Estado se apresentava, apenas, como um Ente instituidor de normas representativas dos direitos e das obrigações das pessoas que o compunha. A sua única missão para a defesa de sua soberania e a imposição de normas e sanções visando a convivência pacífica das pessoas de forma coletiva. Nesse contexto, o formato da tributação correspondia àquele momento histórico.

Com o passar dos tempos o conceito de Estado evoluiu, e no mesmo passou a caminhar a tributação. Nada obstante, caminha com a evolução do conceito de Estado o seu direito de exigir o tributo das pessoas que o compõe. E a isso se convencionou denominar de poder de tributar.

Assim, o Estado, em razão de sua soberania, goza de poderes para exigir de cada pessoa uma parcela de suas riquezas. É por meio da imposição do pagamento de tributos que o Ente Político obriga os indivíduos a concorrer para o rateio das despesas contraídas para consecução de suas atividades, que são empreendidas para atender aos interesses da coletividade.

Tais despesas vão desde as que estão relacionadas com a administração da coisa pública, bem como as relativas às atividades legislativas; de polícia; relações diplomáticas; saúde; educação; dentre outras tantas.

Hugo de Brito Machado ensina que no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos forneçam os recursos de que necessita⁶, o que é feito por meio da tributação.

Nessa linha de raciocínio a imposição do pagamento de tributo é a forma por excelência que o Estado se utiliza para carrear recursos financeiros para os seus cofres.

Ainda de acordo com de Hugo de Brito Machado justifica-se o poder de tributar será exercido conforme a concepção que se adote do próprio Estado⁷. À luz

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores Ltda., São Paulo – SP, 30ª. edição, 2009. p. 29.

⁷ Idem ibidem. p. 29.

do ensinamento doutrinário o Estado irá tributar em maior ou em menor intensidade de acordo com a sua participação na vida do administrado:

Estados mais intervencionistas necessitam de mais recurso que os menos intervencionistas. Por esta linha de raciocínio o Estado menos intervencionista deve invadir em menor proporção o patrimônio do súdito, enquanto o mais intervencionista invadirá em proporção maior o patrimônio do administrado.

4.1. Traços distintivos do poder de tributar

O poder de tributar carrega em si alguns traços característicos que lhes são peculiares, a exemplo da compulsoriedade e da vinculação do agente fazendário, dentre outros, mas aqui iremos discorrer apenas sobre estes dois, por serem os que mais se destacam.

A característica da compulsoriedade se mostra de grande estatura para a tributação, tendo em vista que diante ela não é dado ao contribuinte o direito de escolha quanto a recolher, ou não, o tributo aos cofres públicos, quando houver sido praticado o seu correspondente fato gerador. A exceção à regra só irá ocorrer se a prática do fato gerador estiver acobertada por uma norma de imunidade ou de isenção.

É dizer: praticado o fato gerador, o contribuinte estará vinculado a uma obrigação de natureza tributária, que é a de praticar o recolhimento aos cofres públicos da quantia correspondente ao tributo relativo à sua prática. Pode, ainda, em decorrência da prática do fato gerador surgir outras obrigações de natureza acessoria, a que também estará vinculado o contribuinte ou o responsável tributário, na forma da lei.

Outra característica bastante marcante do poder de tributar que pode ser observada guarda relação com a vinculação que recai sobre os agentes públicos que atuam na esfera do poder de tributar do Estado. Em razão de tal característica, sempre que o agente fazendário estiver diante da ocorrência da prática de um fato gerador de tributo, este estará obrigado a praticar o lançamento da exação.

Nestes casos, pelo menos de acordo com o nosso ordenamento jurídico tributário, os agentes públicos não gozam de discricionariedade para decidir se lançam, ou não, o tributo. E aqui já se aproveita para esclarecer que o lançamento tributário é o ato pelo qual o agente fiscal constitui o crédito tributário em favor do ente tributante.

Destarte, se de um lado a compulsoriedade compele o contribuinte a recolher os tributos, diante da prática de um fato gerador, do outro a vinculação compele o agente fiscal à prática do lançamento do tributo, sempre que este estiver diante da prática de um fato gerador da exação.

Muito provavelmente em razão destes traços tão distintivos do poder de tributar é que o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 3º conceitua o tributo como sendo: Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Deste modo, há de se concluir que o poder de tributar, embora surja como uma faculdade do Poder Estatal, uma vez instituída a exação, e havendo prática do fato gerador, restarão vinculadas à questões de natureza tributária tanto o contribuinte quanto os agentes do poder público.

4.2. Fontes do direito tributário.

As fontes do direito tributário são dotadas de normas e princípios informadores tanto o comportamento do Poder Estatal, quando dos contribuintes diante da relação jurídico tributária. Nesse sentido, Luciano Amaro alude que as fontes são os modos de expressão do direito. Nos sistemas de direito escrito, como no nosso, a fonte básica do direito é a lei, em sentido lato⁸. Deste modo, é no ordenamento jurídico pátrio que estão contidos os princípios e normas são aplicáveis ao direito tributário.

⁸ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. – 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010. p. 189.

Na visão doutrinária são dois os gêneros das fontes do direito: a fonte formal e a material. Nada obstante, neste trabalho monográfico não se fará o estudo aprofundado de nenhuma delas, por não ser este o objeto da pesquisa. Todavia, si fará um rápido panorama a respeito das fontes formais e materiais do direito tributário, em vista da importância nas relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte.

4.2.1 Fontes formais.

As fontes formais do direito tributário decorrem do poder legislativo e das demais normas instituídas no sentido de orientar a sua arrecadação. Estão contidas na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, em Tratados e Convenções internacionais; leis ordinárias e orgânicas, instruções normativas, etc.

Na lição do professor Eduardo Sabbag as fontes formais referem-se às normas jurídicas tomadas em seu sentido amplo⁹. Nesse sentido é que as fontes formais do direito tributário no Brasil não estão limitadas, apenas, às normas decorrentes das casas legislativas.

Embora a imposição do tributo decorra da lei, a instrumentalização da sua arrecadação necessita da prática de atos que são orientados por algumas normas legisladas e outras emanadas da própria administração pública, mas que nem por isso deixam de se apresentar como fontes formais.

Ainda de acordo com Eduardo Sabbag o Direito Tributário no Brasil corresponde ao conjunto das normas no Direito Tributário, estando inseridas no art. 96 do CTN, sob o rótulo de 'legislação tributária'¹⁰. O dispositivo legal do Código Tributário Nacional a que se refere o mencionado doutrinador traz no seu conteúdo o seguinte enunciado:

“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 tributo e relações jurídicas a eles pertinentes.”

⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010. p. 547.

¹⁰ Idem bidem p. 549.

A norma jurídica tributária acima reproduzida traz na sua substância o ensinamento de que é possível conviver no sistema tributário de nosso país, normas estrangeiras que trate da tributação.

Tais normas entrarão passarão a integrar jurídico pátrio através de tratados e convenções internacionais de que o país seja signatário. Daí por diante se mostrarão como fontes formais do direito tributário, a exemplo do Pacto de São José da Costa Rica.

Em sede de conclusão é possível afirmar que as fontes formais do direito tributário no Brasil estão contidas em normas emanadas das casas legislativas e normas jurídicas alienígenas que ingressam em nosso ordenamento jurídico por meio da autorização constitucional. Também estão presentes em atos decorrentes do Poder Executivo, decretos regulamentares, portarias, instruções normativas, dentre outras normas complementares.

4.2.2 Fontes materiais.

Assim como as fontes formais, existem também as fontes materiais do direito tributário. Estas por sua vez, são os bens e serviços sobre os quais recaem os tributos. São coisas e fatos escolhidos pelo legislador para ser objeto da obrigação de pagar tributação.

Ao discorrer sobre o tema Kiyoshi Harada alude no sentido de que as fontes materiais “são os pressupostos fáticos da tributação. São as riquezas ou bens em geral, utilizados pelo legislador como veículos de incidência tributária, como o patrimônio, a renda e os serviços”. O referido autor acrescenta ainda que Esses bens, por servirem de suporte fático do fenômeno tributário, são conhecidos como fatos imponíveis¹¹.

Ou seja: para haver a obrigação de pagar o tributo deve haver uma manifestação do contribuinte no sentido de praticar adquirir ou alienar bens, tomar

¹¹ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. – 20. ed. – São Paulo: Atlas, 2011. p. 314.

ou prestar os serviços sobre os quais recaiu a escolha do Poder Legislativo, para apontá-lo como objeto da tributação.

A esse respeito consta do art. 114 do Código Tributário Nacional – CTN, que o fato gerador da obrigação tributária será “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. De acordo com a regra jurídica acima apontada a lei deve descrever a situação fática em face da qual deve ser cobrado o tributo.

É correto afirmar que serão tidas como fontes materiais do direito tributário as situações concretizadas no mundo fático, dotadas de potencialidade de caráter econômico, especialmente porque não se mostra como uma tendência do direito tributário, por exemplo, se preocupar em estabelecer normas jurídicas que assegure o bem estar do cidadão.

5. O PODER DE TRIBUTAR NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

Atualmente no Brasil o poder de tributar emana da Constituição Federal – CF de 1988, cujo processo legislativo decorreu da representatividade do povo brasileiro, eleitos por meio do voto popular.

O parágrafo único do artigo primeiro da CF traz consignado que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.¹² Assim, o poder de tributar outorgado ao Estado brasileiro decorreu da vontade do próprio povo brasileiro, que, por meio de seus representantes eleitos democraticamente conferiu ao Poder Público prerrogativas para instituir a tributação e exigir o seu pagamento.

No Brasil, assim como em muitos outros países, foi adotado o sistema federativo de governo, existindo assim, internamente, as pessoas jurídicas de direito público da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Essa multiplicidade de entes públicos motivou o surgimento do critério da repartição

¹² Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 1º. Parágrafo único.

tributária, em que todos os Entes que integram a Federação estão autorizados a instituir e cobrar determinados tributos.

A Constituição Federal de 1988 - CF estabelece no caput do seu art. 145 que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos¹³: e nos incisos de I a III, estão enumeradas as seguintes espécies tributárias: a) I - impostos; b) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; c) III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

O dispositivo legal constitucional acima reproduzido traz no seu bojo tributos que são de competência exclusiva de cada um dos entes integrantes da federação, a exemplo dos impostos, e, ainda, tributos que são de competência comum a todos eles, a exemplo das taxas e das contribuições.

No Brasil a fonte primária do poder de tributário encontra a sua sede na Constituição Federal, e, a partir da CF, as fontes vão se estendendo para as Constituições de cada Estado membro, e do Distrito Federal, e também para as leis orgânicas de cada um dos Municípios.

5.1. A Distinção entre competência e capacidade tributária.

Após ter sido feita uma breve análise a respeito do conceito do poder de tributar, é mister que se faça, também, uma breve distinção entre tal poder e a competência tributária, para só mais à frente discorrer sobre este último instituto jurídico. Isso porque, a doutrina distingue dois institutos, e assevera que o primeiro decorre da manifestação de uma vontade, enquanto o segundo da manifestação de um direito.

De fato, o poder não exsurge do nada. É preciso conquistá-lo. Já a competência para o exercício de qualquer direito reclama a outorga por parte de quem detém o poder para concedê-la. Nesse sentido, para de Hugo de Brito Machado

¹³ Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 145. Parágrafo único

“poder de tributar” não se confunde com a expressão “competência tributária”¹⁴. Para o ilustre professor a palavra “poder” tem significado que transcende a ideia de Direito, que está presente na palavra “competência”.¹⁵ É dizer: o poder se sobrepõe à competência, e esta só passa a existir a partir da concessão de um direito.

O comentado doutrinador também assevera que o “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia do Direito¹⁶. Assim, é possível extrair da interpretação das palavras de Hugo de Brito Machado que a competência para tributar depende da outorga para o exercício de um direito.

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho aduz que a competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciadas na faculdade do legislador para a produção de normas jurídicas sobre tributos¹⁷. Em outras palavras, a competência se mostra, apenas, como uma parcela integrante do poder. E sendo assim, é necessário existir o poder para depois exsurgir a competência.

Ainda de acordo com Paulo de Barros Carvalho a competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo¹⁸. Conforme se denota, para o exercício da competência tributária é necessária a autorização de quem detém o poder, e, no caso do Brasil, embora a competência tributária seja exercida por meio de leis ordinárias, o poder que as outorgou adveio da Constituição Federal.

De fato não se pode confundir o poder de tributar com competência tributária, porque embora tais institutos jurídicos convivam harmonicamente entre si, este

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores Ltda., São Paulo – SP, 30ª. edição, 2009. p. 29.

¹⁵ Idem ibidem. p. 29.

¹⁶ Idem ibidem. p. 29.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 5ª ed. – São Paulo : Noeses, 2013. p. 240.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário: 25ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2013. p. 217.

último é uma derivação do primeiro, senão vejamos: enquanto o primeiro será exercido pelo Poder Constituinte, a segunda será exercida pelos Poderes Constituídos.

Ao exercício do direito de tributar, por parte dos Entes Políticos, é o que será denominado de competência tributária.

Feitas estas considerações passaremos a discorrer sobre a competência tributária, dos principais princípios que a norteia, emprestando-se um maior enfoque ao princípio da vedação ao confisco, tendo em vista a problemática do presente trabalho monográfico gira em torno das multas de percentuais elevados em relação à dívida tributária principal, para tentar concluir se elas representam um critério de aplicação da justiça fiscal, ou são representativas de uma violação do Poder Público ao princípio da vedação ao confisco.

5.2. Competência tributária.

Em matéria de direito, competência é a parcela de poder conferida a uma pessoa para que realize a prática de um ato. No direito tributário competência significa a parcela de poder conferido ao Ente Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) pela Constituição Federal da República, para que estes possam instituir e cobrar tributos.

A razão da repartição da competência tributária entre os Entes federados deve guardar relação com o fato de que para todos eles o Poder Constituinte também delegou a tarefa de prestar serviços públicos aos administrados. Tendo em vista que para a realização de tais atividades o reclama o respectivo financiamento, tais Entes Públicos necessitam de recursos financeiros para custeá-las.

A competência tributária também pode ser definida como a forma pela qual o Poder Estatal estabelece regras de direito que lhe permite adentrar no patrimônio do administrado e retirar dali uma parte de suas riquezas.

Desperta-se par o fato, no entanto, de que o poder tributante do Estado não pode ser exercido de forma ilimitada ou desregrado. O Estado não goza de

prerrogativas para esgotar o patrimônio do contribuinte, porque não lhe é dado esse direito.

Não obstante haja a autorização constitucional conferido ao Poder Público capacidade para impor a exação que tem a potencialidade de retirar uma parcela das riquezas do contribuinte, a capacidade tributária encontra limites na própria Constituição Federal.

O Constituinte tratou de estabelecer os parâmetros para a tributação, não apenas no capítulo do texto constitucional dedicado ao assunto, mas também através das diversas normas e princípios constitucionais que representam garantias para o contribuinte contra abusos que venham a se praticados pelo Estado.

Se por um lado o Poder Constituinte entendeu que é um dever de todos as pessoas físicas e jurídicas brasileiras contribuir com os cofres públicos do Estado para o financiamento de duas despesas, por outro ele também entendeu que o patrimônio dessas pessoas deve estar assegurados conta investidas do Poder Público tendentes ao seu esvaziamento.

Convém tecer alguns breves comentários a respeito das características da competência tributária, como forma de situar o leitor a esse respeito. Veja-se, então, no tópico logo abaixo, a principais características da competência tributária.

5.2.2. Características da competência tributária.

Conforme se disse a competência tributária tem traços característicos que lhes são próprios, e todas elas obrigam ao Poder Estatal ao seu cumprimento, sob pena de responsabilização dos Agentes Públicos a quem se confere poderes para auxiliar na tributação por parte do Estado.

Deste modo, relaciona-se logo abaixo as principais e mais importantes características da competência tributária, com singelos comentários a respeito de cada uma delas:

- a) Privatividade: de acordo com esta característica a competência tributária só pode ser exercida por quem o Poder Constituinte concedeu o poder de instituir determinado tributo;
- b) Incaducidade: significa que a competência tributária pode ser exercida a qualquer tempo;
- c) Facultatividade: Em razão desta característica o Ente Público não está obrigado a impor o tributo de sua competência;
- d) Limitação: O Ente Estatal só pode tributar dentro dos limites conferidos constitucionalmente;
- e) Irrenunciabilidade: Embora o Ente Federado não esteja obrigado ao exercício do direito que tem de impor o tributo de sua competência, não lhe é dado o direito de renunciar expressamente a essa prerrogativa;
- f) Intransferibilidade ou Indelegabilidade: de acordo com este traço característico um Ente não poderá transferir ou delegar a sua capacidade tributária para outro Ente.

Feitas as considerações acima passaremos a discorrer - de forma bem a abreviada – sobre os principais princípios jurídicos que gravitam em torno do direito tributário, especialmente diante de sua relevância para a defesa dos direitos do contribuinte.

E para buscar elucidar as indagações que motivaram o desenvolvimento do presente trabalho, será feito um aprofundamento na análise do princípio da vedação ao confisco, e da sua análise frente ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal, com o objetivo de se buscar as respostas para os questionamentos levantados nas primeiras linhas deste trabalho de conclusão de curso.

5.2.3. Capacidade tributária.

Capacidade e competência tributária são institutos jurídicos do direito tributário que não se confundem. Enquanto esta diz respeito à força política para

instituir e cobrar o tributo, aquela diz respeito, tão somente, à capacidade para exigir o tributo. É possível afirmar que todos os que são dotados de competência tributária também o é de capacidade. Todavia, o contrário não se mostra verdadeiro.

Enquanto a competência tributária se mostra intrasferível, a capacidade se mostra delegável. Enquanto a competência para instituir e cobrar o tributo só pode ser exercida por entes apontados na Constituição Federal do Brasil, a capacidade tributária poderá ser exercida por quem o Ente tributante julgar oportuno.

Detém a capacidade tributária aquela pessoa dotada de poderes para exigir que a tributação seja paga, não importando se quem está fazendo a exigência é o Poder Estatal ou quem estiver lhe fazendo as vezes. Na esfera do direito tributário a capacidade tributária é a aptidão para figurar no polo ativo ou passivo da obrigação tributária.

Enquanto a competência tributária guarda relação com o poder de legislar para instituir a exação, a capacidade tributária guarda relação com o crédito tributário. Desta forma é que se pode afirmar que a competência tributária decorre da Constituição Federal, enquanto que a capacidade tributária decorre de lei ordinária.

5.3. GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO PODER DE TRIBUTAR.

A disposição contida no *caput* do art. 145 da Constituição Federal já expressa uma das garantias reservadas ao poder de tributação do Estado. Ali está assegurado ao Poder Estatal o direito de exigir a tributação das pessoas físicas e jurídicas que residam ou operem no Brasil. A tributação pode ser imposta pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e também pelos Municípios.

Os créditos decorrentes da tributação gozam de privilégios especiais. À luz da doutrina de Eduardo Sabbag As garantias e privilégios do crédito tributário denotam verdadeiras tutelas acauteladoras ou medidas assecuratórias de que dispõe o Poder Público para impelir o contribuinte à satisfação do pagamento do gravame, de modo a abastecer os cofres públicos para que seja realizada a consecução de seus fins

sociais¹⁹. Significa dizer que o Estado goza de prerrogativas especiais na execução do seu crédito perante o contribuinte.

Tais privilégios se fazem importantes, inclusive, para assegurar a isonomia tributária em face de todos os brasileiros, naquilo que se refere ao cumprimento da obrigação. Não é justo existir, de um lado, contribuintes cumprindo com o seu dever junto ao fisco, e abrindo mão de uma parte de seu patrimônio, e, do outro, contribuintes que apenas usufruem dos serviços públicos implementados a partir do resultado da arrecadação tributária – mas que se mostram recalcitrantes em abrir mão de parte de suas riquezas para arcar com a sua parte na divisão dos rateios das despesas públicas, através do pagamento de tributo.

A solidariedade e a cooperação que deve haver entre as pessoas que compõe o povo brasileiro é um dos primados que justificam a imposição da cobrança de tributos, para que reste financiado por todos as despesas que são havidas no interesse da coletividade.

Assim, é razoável que o Poder Estatal goze de privilégios em para exigir do contribuinte a contribuição de natureza tributária que lhe compete pagar ao tesouro governamental.

5.4. LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR.

O consenso comum na doutrina que o contribuinte deve participar do rateio das despesas públicas. É também consenso que se lhe fosse facultado escolher entre pagar, ou não, o tributo, não se teria a certeza da opção pelo sim. E isso por certo instalaria em desfavor do Estado uma grande insegurança em relação à captação de recursos para as receitas públicas. Por esta razão é que se atribuiu à tributação o caráter compulsório, em face do qual se autoriza o Poder Estatal a invadir o patrimônio privado sem a permissão do contribuinte, para dali retirar uma parte que será destinada para os cofres públicos.

¹⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010., p. 931.

Nesse contexto, em sendo praticado o fato descrito na norma jurídica como tributável, após o seu lançamento na forma da lei, surge para o Estado o direito de receber o tributo, e para o contribuinte o dever de pagá-lo.

A questão é que uma grande parte dos acontecimentos da vida que tem repercussão econômica são fatos tributáveis, ou seja, são fatos geradores de tributos, tendo em vista que compete exclusivamente ao Poder Estatal apontar os fatos da vida passíveis de tributação, sem que o contribuinte participe da escolha, a não ser por meio de seus representantes nas casas legislativas.

É cediço que a instituição ou o aumento do tributo é ato que decorre do poder de império do Estado, e não resta qualquer alternativa a não ser cumprir com a obrigação. Em face disso o Legislador Constituinte legou ao contribuinte um conjunto de princípios e normas que lhe permite se defender de investidas demasiadas do estado no seu patrimônio, por meio da tributação. A esse conjunto de princípios e normas se denomina garantias em favor do contribuinte, sobre as quais se passará a discorrer nas linhas abaixo.

5.4.1. GARANTIAS CONSTITUCIONAIS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE.

Se de um lado o Poder Estatal brasileiro goza da prerrogativa de poder invadir o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, por meio da tributação, e dali retirar uma parte da riqueza, do outro o contribuinte não está obrigado a se manter inerte quando a invasão por parte do Estado no seu patrimônio se mostrar tendente à retirada de uma parte substancial da riqueza, ou esvaziá-la.

A Constituição Federal não outorgou ao Estado o direito de esgotar as riquezas do contribuinte por meio da tributação. Ao revés, o Legislador Constituinte tratou de vedar essa possibilidade, ao instituir a norma princípio que veda o confisco do patrimônio através da tributação.

A legislação brasileira assegura a todas as pessoas físicas e jurídicas no país, o direito ao patrimônio. A garantia que tem a sua gênese na nossa Carta Política, e

uma decorrência do regime democrático de direito, em face do qual o próprio Estado deve obediência, e não detém poderes para desconstituí-la.

Nesse espeque, a tributação precisa respeitar os limites legais que lhes são impostos legalmente, sob pena de vir a ser declarada ilegal, por meio do controle de constitucionalidade disparado através do processo judicial.

Kiyoshi Harada leciona que a natureza ex lege do tributo tem patriz no art. 150, I, da CF, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. E continua: O princípio da legalidade tributária, por configurar um direito fundamental do contribuinte, é protegido pela cláusula pétrea, pelo que não é passível de supressão por ementas (art. 60 § 4º, IV, da CF)²⁰. As normas e princípios constitucionais tributários se apresentam como regras que obrigatoriamente devem ser observadas na relação impositiva do tributo pelo Poder Estatal ao contribuinte.

O Poder Governamental não pode impor a tributação sem a observância dos direitos e garantias do contribuinte, vertidos em normas e princípios encontrados na Constituição Federal e nas leis que integra o nosso sistema jurídico.

Verifica-se da CF que as normas e os princípios tributários não estão todos concentrados em um único capítulo do seu texto. Eles se fazem presentes em toda a Carta Política, em razão do formato sistêmico de nosso ordenamento jurídico.

Desta forma o intérprete da norma não deve se limitar à leitura de acepções isoladas devendo promover a integração daquela norma com as demais que lhes forem compatíveis, para, assim, restar extraída a intenção do legislador.

A prática deve ser adotada tanto pelo intérprete da norma quanto pelo legislador. E em relação a este último, os cuidados devem ser ainda mais ampliados sempre que se estiver diante impondo ou majorando o tributo.

Feitas as considerações passaremos a discorrer, ainda que forma sucinta, sobre alguns dos princípios constitucionais que gravitam em torno das “Limitações do Poder de Tributar” do Estrado.

²⁰ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. – 20. ed. – São Paulo: Atlas, 2011. p. 309.

5.4.1.1. Princípio da legalidade tributária.

O princípio da legalidade representa uma das mais importantes garantias constitucionais deferidas em favor do contribuinte. O instituto jurídico encontra-se presente nos artigos. 5º, XII (legalidade ampla), e 150, I (legalidade estrita), da Constituição Federal.

É em razão do referido princípio que nenhuma pessoa física ou jurídica no Brasil estará obrigada a se sujeitar à cobrança de tributos nem às sanções de caráter tributário, se não houver uma lei estabelecendo a obrigatoriedade. Diante desse cenário, somente a lei poderá obrigar o contribuinte ao cumprimento da obrigação tributária. Havendo ausência de lei não existirá obrigatoriedade.

Assim como ocorre com os princípios da legalidade ampla e da legalidade estrita, aplicáveis ao direito tributário mesmo estando em compartimentos distintos de nossa Carta Política, há outros tantos princípios nessa mesma situação: são aplicáveis em face da tributação, mas estão assentados em diversos outros capítulos da CF.

O ordenamento jurídico brasileiro adotou a teoria da formalidade legal, de modo que para a norma jurídica gozar de validade se faz necessário que ela decorra do processo legislativo, e seja exteriorizada no mundo jurídico por meio de publicação, após cumpridas as formalidades pertinentes.

O princípio da legalidade é uma decorrência lógica do regime democrático de direito que se adotou em nosso país, mostrando-se como um corolário da própria noção do Estado de Direito. Destarte, havendo lei que obrigue ou proíba determinadas práticas, as pessoas a ela não estarão vinculadas.

Diante da importância desse valioso princípio para o ordenamento jurídico pátrio, e em especial para o direito tributário, o Legislador Constituinte fez questão de reproduzi-lo na seção II, do Capítulo VI, da CF, onde o Legislador Constituinte fez questão de deixar assentadas as normas que limitam o poder de tributação do Estado.

Assem é que: enquanto no art. 5º, II, da CF, está exarado que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, no art. 150, I, também da Carta Política, encontra-se consignado que Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Paulo de Barros Carvalho assevera que o princípio da legalidade é o limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes²¹. Em face exigência de lei para instituir e aumentar a tributação – legalidade tributária – fica vedado ao Poder Governamental compelir o contribuinte ao pagamento do tributo sem a edição da norma jurídica nesse sentido.

Ao comentar o princípio da legalidade tributária Luciano Amaro aduz que o nascimento da obrigação tributária não depende da vontade da autoridade fiscal nem do desejo do administrador que tivesse a veleidade de ditar o que deve ser tributado, ou em que medida ou circunstância o tributo deve ser recolhido²². A autoridade fiscal e gestor público também estão adstritos ao que dizem as leis tributárias.

Em conclusão ao tema, é possível afirmar que vige no país a legalidade irrestrita, onde apenas a lei exerce força para obrigar as pessoas físicas e jurídicas ao pagamento do tributo. Em não havendo lei nesse sentido ninguém estará ao recolhimento da exação de natureza tributária.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 5ª ed. – São Paulo : Noeses, 2013. p. 300.

²² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010. p. 135.

5.4.1.2. Princípio da anterioridade da lei tributária.

O princípio da anterioridade tributária se apresenta como uma das garantias constitucionais instituídas em favor do contribuinte. Em face dele o Estado não pode surpreender o contribuinte com a cobrança do tributo em desobediência ao comando normativo que impõe que o Ente Político só passe a exigir o tributo depois de respeitado o tempo previsto na Constituição Federal para este fim.

A normativa que assegura a anterioridade em favor do contribuinte está assentada no art. 150, III, da CF, onde na alínea “b” encontra-se o princípio da anterioridade anual, e na “c” o da noventena. Tal princípio é também conhecido na doutrina como o princípio da não surpresa.

Na alínea “b” do art. 150, III, da CF, encontra-se consignada a regra de que é vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou”. Significa que em regra o contribuinte não estará obrigado ao pagamento do tributo, se a lei que o instituiu ou o aumentou o fez em despeitado a regra constitucional dos prazos estabelecidos para a vigência da norma.

Ao discorrer sobre o tema Luciano Amaro nos ensina que o exercício financeiro a que a norma se refere é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública. E acrescenta que em regra, os orçamentos são anuais. Em nosso país, o exercício financeiro coincide com o ano civil, indo de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano...²³.

Ao instituir a garantia em favor do contribuinte o Legislador Constituinte se mostrou preocupado em não permitir que o Poder Estatal aja de forma precipitada, e pressione o contribuinte a pagar o tributo novo ao aumentado, sem que tenha havido um lapso de tempo entre a edição da lei que instituiu ou aumentou a execução, e a sua efetiva cobrança.

A Constituição Federal, no entanto, prevê algumas exceções à regra, estando algumas dessas exceções também previstas no Código Tributário Nacional.

²³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010. p. 143.

Advertimos, no entanto, que por não ser este o tema deste trabalho monográfico, as referências às exceções serão feitas de forma bastante breve, sem maior aprofundamento.

Feitos os comentários acima indicamos que as exceções à regra da anterioridade tributária se darão nas seguintes situações:

a) Quando se for fazer a correção da base de cálculo do IPTU, por ato do chefe do Poder Executivo municipal (art. 97, § 2º do CTN);

b) Para a alteração das alíquotas do Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), por Decreto Presidencial ou Portaria do Ministro da Fazenda (artigo 153, § 1º da CF);

c) Sempre que o Poder Executivo necessitar reduzir ou restabelecer a alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, por ato do Poder Executivo Federal (art. 177 § 4º, I, “b” da CF). Esta exceção se materializa por decreto presidencial, e passou a ter previsão no texto Constitucional com a Emenda Constitucional nº 33/2001.

d) Na definição das alíquotas do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis, por ato do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ (art. 155, § 4º, IV da CF).

Em relação às duas últimas exceções ao princípio da anterioridade acima destacadas – inseridas no texto da Carta Política pela Emenda Constitucional nº 33/01 – cabe grifar que enquanto na CIDE as alíquotas podem ser reduzidas ou restabelecidas (retornar ao patamar inicial), no ICMS monofásico incidente sobre combustíveis o texto normativo utiliza a expressão “**definir**”, o que pode levar à interpretação de restou conferido poder aos Estados e Municípios – quando reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) – poderão não apenas restabelecer, mas aumentar a alíquota daquela espécie tributária. Contudo, a nosso entender a acepção “**definir**” deve ser interpretada de forma restritiva, de modo a

não restar entendido que os poderes conferidos ao CONFAZ lhe dá direito a majorar tributos em desrespeito ao princípio da anterioridade, mormente porque não parece ter sido essa a intenção do legislador.

Tendo em vista que o princípio da anterioridade se apresenta como uma das garantias do contribuinte em face do Poder Estatal, e deve ser interpretado conjuntamente com o princípio da legalidade, o Estado jamais poderá se furtar de observá-la.

E por decorrência lógica, o Ente tributante também estará impedido de tributar por fatos ocorridos em momento pretérito à existência da norma que instituiu ou aumentou o tributo.

Adverte-se para o fato de que durante o período de suspensão da norma – que é o período que existirá ente a sua edição até chegar o momento da vigência (por conta da anterioridade anual ou da noventena) – o tributo instituído ou aumentado não poderá ser exigido dom contribuinte, com exceção das hipóteses de isenção.

Em relação aos fatos que forem praticados durante o período de suspensão da norma, o tributo não pode ser cobrado. E isto ocorrer em razão da segurança jurídica adotada pelo legislador, que determinou que a lei não retroagir no tempo para alcançar fatos já ocorridos.

A retroação da norma jurídica tributária só será possível quando for para beneficiar o contribuinte, conforme pode ser extraído do que se encontra disposto no art. 106, e seus incisos, do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

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.

Conforme restou demonstrado em linhas anteriores, por conta das limitações ao poder de tributar do Estado, a lei tributária que institui ou aumenta o tributo só poderá projetar os seus efeitos para o futuro.

5.4.1.3. Subprincípio da anualidade.

À luz deste subprincípio a norma jurídica de natureza tributária não alcança os fatos ocorridos no exercício financeiro de sua publicação. Melhor dizendo, o princípio impede que o Poder Público exija do contribuinte ao pagamento de tributos sobre fatos ocorridos no mesmo ano que em que haja sido publicada a norma que o instituiu. Equivale a dizer que a lei instituidora ou aumentativa do tributo só irá obrigar o contribuinte no exercício fiscal subsequente.

A regra da anterioridade anual deve ser aplicada em consonância com nonagesimal, porque esta última está contida naquela. Se a regra na anterioridade anula for aplicada de forma isolada, pode vir a restar violado outro princípio que gravida em torno da tributação, que é o princípio da não surpresa, em face do qual não serão tecidos comentários.

Vale, porém, asseverar, que o Legislador Constituinte ao albergar a anterioridade como um dos mecanismos de proteção ao patrimônio do particular, decidiu, também, conferir em favor do Estado algumas exceções à regra, especialmente para permitir ao Poder Público o exercício da defesa da supremacia do interesse público sobre o interesse privado. A referida exceção está estabelecida no § 1º do art. 150 da CF, e deixa de fora da regra da anualidade os tributos previstos nos artigos. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II, também da Carta Magna.

5.4.1.4. Subprincípio da anterioridade nonagesimal.

Já a anterioridade nonagesimal, existe para não permitir que a cobrança do tributo se dê antes do lapso temporal de 90 dias, contados a partir a edição da lei que institua ou majorado a exação. Assim, caso venha a ingressar no ordenamento jurídico uma lei tributária instituindo ou majorando um tributo, e esta tenha sido

publicada no final de um ano fiscal, a cobrança da exação instituída ou majorada não poderá ocorrer antes que se completem 90 dias da publicação daquela norma.

Esse mesmo entendimento é o que vem sendo sustentado pelo Supremo Tribunal Federal, como pode ser observado na ementa extraída do julgamento recente do REsp de nº 848353, da relatoria do Ministro Teori Zavascki. Vejamos:

Ementa: Tributário. Recurso Extraordinário. Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS). Emenda Constitucional 17/1997. Necessidade de observância ao princípio da anterioridade nonagesimal (cf/88, art. 195, § 6º). Precedentes. 1. A contribuição ao PIS só pode ser exigida, na forma estabelecida pelo art. 2º da ec 17/1997, após decorridos noventa dias da data da publicação da referida emenda constitucional. 2. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com o reconhecimento da repercussão geral do tema e a reafirmação da jurisprudência sobre a matéria.

De igual forma o julgamento do REsp tombado pelo processo de nº 457792, no AgR / Ri de Janeiro, da relatoria do Ministro Marco Aurélio. Vejamos como consta da ementa:

Ementa: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – substituição tributária progressiva – mercadorias em estoque – inovação onerosa – princípios da anterioridade e irretroatividade – observância – precedentes. Promovido aumento indireto do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços ICMS por meio da inovação quanto a mercadorias no regime de substituição tributária, alcançadas aquelas em estoque, surge o dever de observância aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, geral e nonagesimal, constantes das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da carta. Precedente – medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004.

Note-se das ementas dos julgados trazidos à colação, que o entendimento do Supremo Tribunal é no sentido de que a anterioridade nonagesimal deve ser respeitada pelo Poder Tributante, porque esta é a ordem emanada de nossa Constituição Federal.

Nada obstante, Poder Constituinte entendeu por conferir algumas exceções à regra da noventena, e isso muito provavelmente para facilitar as tomadas de decisões do Poder Executivo na dinâmica do sistema econômico financeiro do país nas suas internacionais.

As exceções encontram-se previstas na parte final do § 1º do art. 150 da CF. Dali se extrai que a regra da anterioridade nonagesimal não é aplicável aos tributos

constantes dos arts. 148, I, 153, I, II, III e V, e 154, II. A exceção aplicável a esse princípio vai mais além, para dizer que ele também não se aplica para as situações da fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III e 156, I.

Mostram-se justificáveis as exceções aplicadas em face tanto da anterioridade anual como da nonagesimal, tendo em vista que os tributos relativos às exceções dizem respeito a situações ligadas à defesa da economia do Estado brasileiro.

5.4.1.5. Princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva está diretamente relacionado com a capacidade econômica de cada pessoa. Significa dizer que cada um deverá contribuir com o rateio das despesas públicas na medida de sua capacidade financeira.

De acordo com as palavras de Kiyoshi Harada o princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte²⁴. Mostra-se acertada a afirmação do referido doutrinador, uma vez que consta do § 1º do art. 145 da CF a ordem de que sempre que possível os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. A norma jurídica de refere ao imposto, mas a nosso ver nada impede que o fenômeno da capacidade contributiva recaia sobre outras espécies tributárias, a exemplo de taxas e contribuições.

Para Luciano Amaro o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adiante abrir poço à busca de água²⁵. Em sentido amplo, significa dizer que a tributação levará em conta o critério subjetivo, de forma a identificar que pode mais e quem pode menos, em relação ao pagamento de tributos.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, aponta para o fato de que a capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico

²⁴ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. – 20. ed. – São Paulo: Atlas, 2011. p. 372.

²⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010. p. 162.

para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo²⁶.

A aferição da capacidade contributiva não é das tarefas a mais fácil. Reclama não apenas avaliações de critérios subjetivos, mas também a análise de critérios objetivos em relação ao fim pretendido com a tributação.

A nosso ver a justiça fiscal em nosso país não goza de efetividade, quer porque não verifica a preocupação do legislador nesse sentido, quer porque a matéria é de alta complexidade. Dar eco ao princípio da capacidade contributiva significa se valer do critério da seletividade, o que não significa dizer que a adoção dessa medida irá resultar na justiça fiscal pretendida pelo princípio que lhe dá sustentação.

Tome-se como exemplo a tributação de um bem de consumo como o feijão, que é comum a todos os brasileiros. Embora o referido produto se mostre de necessidade vital, sobretudo para as camadas mais pobres da população, a atribuição de tributo de menor alíquota para aquele produto alcançará a todos e não somete às pessoas de menor renda.

Destarte, é possível chegar à conclusão de que se mostra difícil a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nos tributos de repercussão econômica, também conhecidos doutrinariamente como tributos indiretos. Por outro lado quando se tratar tributos reais e pessoais a aplicação do supramencionado princípio parece ser de mais fácil operacionalidade.

A realidade que para nós o referido princípio de difícil manejo numa possível defesa do contribuinte, porque não se tem na doutrina ou na jurisprudência, critérios objetivos que permitam a aferição, na prática, de se o princípio da constitucional da capacidade contributiva está, ou não, sendo respeitado.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método: 5ª ed. – São Paulo : Noeses, 2013. p. 331.

5.4.1.6. Princípio da isonomia ou igualdade tributária.

O princípio da isonomia ou igualdade tributária impõe que o Ente Tributante estabeleça o tributo de maneira uniforme, de modo a que as pessoas encontradas em igualdade de condições sejam igualmente alcançadas.

De acordo com entendimento de Hugo de Brito Machado o princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio da isonomia jurídica, ou o princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. O aludido autor refere, ainda, que o princípio ora em comento apresenta-se aqui como uma garantia do tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. E conclui exarando que como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional²⁷.

No art. 5º, I, da Constituição Federal da República, leciona que todos são iguais perante a lei, de donde se infere que na seara tributária não pode ser diferente. Em reforço, o art. 150, II, também da CF, traz o ensinamento de que é vedado aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. E mais afrente encontra-se estatuído no art. 151, I, que é vedado à União “instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional”.

Como pode ser percebido de todos os dispositivos constitucionais acima referidos, o princípio da igualdade impõe que todos sejam tratados igualmente perante as leis tributárias. O professor Eduardo Sabbag ensina que a relativização da igualdade obsta que se trate com desigualização aqueles considerados ‘iguais’, ou, ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico àqueles tidos como ‘dessemelhantes’, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia²⁸.

É importante advertir, no entanto que o tratamento de isonomia que deve ser conferido ao contribuinte não significa necessariamente dizer que será aplicada uma

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores Ltda., São Paulo – SP, 30ª. edição, 2009. p. 39.

²⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010. p. 129.

única regra em face de todos Eles. O princípio da isonomia exige que sejam tratadas igualmente as pessoas que se encontram nas mesmas condições, e desigualmente aqueles que não se mostram desiguais. Em razão desse fato, pode acontecer, por exemplo, de um determinado proprietário de um imóvel residencial ter o seu IPTU calculado com base em alíquota diferente da de outro proprietário, ainda que ambos os imóveis estejam localizados na mesma cidade, mas em bairros distintos. Pode, ainda, ocorrer que existam proprietários isentos do pagamento do IPTU, em razão do imóvel estar localizado em zona de isenção. Em face das situações colocadas acima a título de exemplo, não significa dizer que restou ferido o princípio da igualdade tributária.

Daí se dizer que: embora todos sejam iguais perante a lei – inclusive a tributária – haverá circunstâncias em que a norma jurídica não irá alcançar determinadas pessoas na mesma proporção de outras, em razão de determinadas circunstância.

A isonomia no campo tributário consiste na busca do equilíbrio para fazer com que pessoas de maior capacidade de riqueza contribua para os cofres públicos em proporção maior do que as de menor riquezas.

Como forma de melhor elucidar as questões que motivaram a presente pesquisa será aberto o tópico específico para análise do princípio da vedação ao confisco e as peculiaridades que gravitam em torno dele.

5.4.1.7. Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade estão contidos em nosso ordenamento jurídico com a finalidade de permitir o equilíbrio nas relações jurídicas havidas entre pessoas, e também entre estas e o Poder Estatal.

A razoabilidade que se mostra como um dos instrumentos que permite avaliar quando as circunstâncias relativas ao caso concreto estão equilibradas e em harmonia com os resultados que dali serão produzidos. A observância a esse

princípio servirá como ponto de partida para a elaboração da norma que recairá sobre o fato concreto tomado como o impositivo da relação jurídico tributária.

Não se pode descurar da obrigatoriedade da busca de um resultado justo entre o fisco e o contribuinte, quando aquele estiver elaborando a norma obrigacional do pagamento de tributo que recairá sobre este último.

O professor Eduardo Sabbag faz menção ao ponto de desequilíbrio que existe na relação jurídico-tributária, e se manifesta para dizer que é mister anotar, desde logo, que exsurge nítido desequilíbrio entre o contribuinte e o fisco, quanto as garantias e os privilégios do crédito tributário estendidos apenas a este último, desvirtuando o correto balanceamento e a equidade de forças entre as partes, tendo como resultado no agigantamento do Estado diante do particular²⁹

A aplicabilidade do princípio da razoabilidade exige a sua interpretação em consonância com outros princípios, a exemplo do da proporcionalidade, da equidade, da isonomia, dentre outros, como forma de se perseguir a justiça.

Na esfera do direito tributário o princípio da proporcionalidade se mostra de grande importância, dada a natureza invasiva da tributação, onde por meio dela o Estado adentra ao patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, a fim de retirar uma parcela da riqueza e carrear para os cofres governamentais.

Nesse passo, se o Estado na invasão do patrimônio particular, em decorrência da tributação, não estiver adstrito a uma limitação (razoabilidade e proporcionalidade, portanto) pode restar esgotado ou patrimônio, ou até mesmo inviabilizada a sua manutenção. Justamente por esse motivo é que o princípio da proporcionalidade também se mostra indispensável no conjunto das garantias instituídas contra o poder de tributar.

Em nosso entendimento a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na tributação deve ocorrer de forma simultânea, de modo a permitir a exigência de determinado tributo não invada em demasia o patrimônio do contribuinte.

²⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010., p. 933.

5.4.1.8. O princípio da vedação ao confisco.

No Brasil é vedado o confisco por meio da tributação, o que se mostra como uma das garantias fundamentais do contribuinte, atinentes às limitações do poder de tributar do Estado.

Em razão de o assunto estar diretamente relacionado com o assunto problema deste trabalho, o princípio da vedação ao confisco por meio do tributo ganhará um capítulo próprio para a discussão, mais à frente. Ali irá se buscar um maior aprofundamento no tema, com a abordagem voltada para eu se possa encontrar a resposta para o questionamento de motivou este trabalho monográfico.

6. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A obrigação tributária é a relação jurídica que passa a existir entre o Estado e o contribuinte em decorrência da prática de um fato descrito na norma jurídica tributária, como gerador do dever jurídico. De acordo com o art. 113 do Código Tributário Nacional a obrigação tributária é principal ou acessória.

De acordo com a referida norma se pode chegar à conclusão de que a obrigação tributária é gênero da qual existem duas espécies: a obrigação principal e a acessória. A obrigação tributária principal é aquela em que o sujeito passivo – ou seja, aquele que pratica o fato gerador do tributo – estará obrigado ao pagamento de uma quantia em dinheiro ao Estado, a título de tributo. É obrigação de natureza pecuniária. É obrigação de dar: dar dinheiro ao Estado. Já a obrigação acessória se mostra como uma obrigação de fazer ou deixar de fazer alguma coisa que é determinada pelo fisco.

Ao discorrer sobre o assunto Kiyoshi Harada anuncia que a obrigação tributária é espécie do gênero obrigação jurídica, não se assentando, no dizer de José Whashington Coelho, em diferenciações quanto aos *essentialia* da obrigação civil, porque tanto uma quanto a outra alicerçam-se no tripé: causa, sujeitos, objeto³⁰.

³⁰ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. – 20. ed. – São Paulo: Atlas, 2011. p. 494.

É possível perceber claramente que a natureza jurídica da relação que passa a existir entre o contribuinte e o Estado, a partir da prática do fato gerador, é obrigacional. Contudo, Hugo de Brito Machado adverte para o fato de que há a dificuldade na determinação da natureza jurídica da obrigação tributária, que na verdade assume característica incompatível com os moldes do direito privado. E acrescenta que não chega a ser uma obrigação, em rigoroso sentido jurídico privado, mas uma situação de sujeição do contribuinte ou responsável tributário, que corresponde ao direito potestativo do fisco de efetuar o lançamento³¹.

Não obstante o respeito que se tem ao ilustre doutrinador, pedimos vênias para discordar de seu posicionamento a esse respeito. A nosso entender a natureza jurídica obrigacional que se instala entre o fisco e o contribuinte, a partir do fato gerador do tributo, é cristalina. Primeiramente é necessário enxergar que o fato da relação jurídica acontecer entre o Poder Estatal e um particular não retira o seu caráter obrigacional. E segundo, a potestade quanto ao lançamento também não retira o dever de cumprimento da obrigação, porque o lançamento, a nosso ver, será apenas a forma pela qual restará liquidada a obrigação, do ponto de vista do seu quantitativo econômico.

Tomemos como exemplo uma relação jurídica onde num determinado contrato exista o credor, o devedor, e o fiador solidário. Havendo o inadimplemento o credor poderá executar tanto o devedor quanto o fiador, sem que seja necessária a anuência de um ou de outro. É o poder da potestade. Note que a simples presença desse instituto jurídico não retirou o caráter obrigacional da relação jurídica que há entre aquelas pessoas.

De igual forma, não se pode dizer da ausência da relação jurídica obrigacional que há entre o contribuinte e o fisco, no que pertine à obrigação principal, apenas porque existe o dever da parte do fisco de realizar o lançamento para que se tenha o direito à realização da cobrança.

Inclusive, a esse respeito nos ensina Luciano Amaro que o nascimento da obrigação tributária independe de manifestação do sujeito passivo dirigida à sua

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores Ltda., São Paulo – SP, 30ª. edição, 2009. p. 125.

criação. E vai um pouco mais além ao afirmar que não se requer que o sujeito passivo queira se obrigar; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado³². Denota- o caráter potestativo do poder de tributar, que independe da participação do sujeito passivo para o surgimento da norma de direito tributário que irá obrigá-lo no futuro, perante o Poder Estatal.

Para que haja a materialização da obrigação tributária deve haver de um lado o sujeito ativo – Ente instituidor do tributo – deve estar no meio a norma descritiva do comportamento que se praticado resultará no dever do pagamento da exação, devendo estar do outro lado o sujeito passivo que, após a prática do ato tributário se sujeitará a todas as consequência na norma impositiva.

Eduardo Sabbag aponta que são elementos da obrigação tributária os sujeitos ativo e passivo; o objeto; e a causa que dá razão ao surgimento do tributo. E em seguida leciona que a sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representada pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada se valores, a título de tributo³³. Luciano Amaro, a seu turno, aduz que a obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as forma que referimos (dar, fazer ou não fazer)³⁴.

O Poder Estatal, representado pela União; os Estados; o Distrito Federal ou pelos Municípios terão o direito de exigir das pessoas físicas e jurídicas a tributação, por meio do fenômeno jurídico autorizado constitucionalmente, denominado de obrigação tributária.

Não se pode confundir a obrigação tributária com o crédito tributário, tendo em vista que as duas coisas se mostram completamente distintas, e este último decorre daquele. Praticado o fator gerador pelo contribuinte, ainda não terá surgido o crédito tributário. O que nascerá em favor do Estado com a prática do fato gerador é a expectativa do direito ao crédito. O crédito só irá estar assegurado no mundo dos fatos a partir do ato denominado de lançamento do crédito tributário.

³² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 272

³³ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010, p. 658.

³⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 271.

Hugo de Brito Machado aduz em suas sábias palavras ser possível referir que a obrigação tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o crédito tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação³⁵. O que se quer dizer é que não se mostra bastante a prática do fato gerador por parte do contribuinte para que surja no mundo jurídico o direito do Poder Tributante exigir o pagamento. Para que isso ocorra será necessária a prática de um ato denominado de lançamento do crédito tributário, através do qual é constituído o crédito em favor do Ente Estatal.

6.1. Obrigação tributária principal.

A obrigação principal na relação jurídica entre o fisco e o contribuinte consiste em levar dinheiro para os cofres governamentais. É o dever de permitir que seu patrimônio seja diminuído para fazer com que o patrimônio estatal seja aumentado. Esse dever exsurge a partir do instante em que o contribuinte pratica o fato imponente da obrigação norma jurídico-tributária. É dizer: a norma prescreve uma conduta que se praticada impõe à pessoa a obrigação de pagar o tributo.

A obrigação tributária principal guarda relação com a capacidade contributiva da pessoa a quem é exigido o pagamento de uma importância em dinheiro. Para a sua ocorrência no mundo dos fatos é necessário que já tenha sido observado todos os princípios que gravitam em torno da tributação, e em especial aqueles que se voltam para a defesa dos direitos do contribuinte.

No caput do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN encontra-se prescrito que a obrigação tributária é principal ou acessória. E no parágrafo primeiro do referido dispositivo legal vem o ensinamento de que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. E logo mais adiante o legislador deixou consignado que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores Ltda., São Paulo – SP, 30ª. edição, 2009. p. 122.

Diante do que se disse acima é possível depreender do texto normativo que a obrigação principal e reverte no dever de pagar dinheiro ao governo. Contudo, é aferível que a obrigação principal não está adstrita à prática do fato gerador do tributo. O texto do parágrafo terceiro do art. 113 do CTN revela que a inobservância da obrigação acessória a transforma em uma obrigação principal. Nesta hipótese, assim como quando da prática de um fato imponible, o contribuinte também estará obrigado a dar dinheiro ao fisco.

Ao que se percebe das disposições contidas no art. 113, e parágrafos do CTN, é possível se chegar à conclusão de que existem na tributação duas espécies de obrigação principal: a direta e a indireta. A obrigação tributária direta seria aquela que exsurge em favor do fisco quando o contribuinte pratica o fato gerador descrito na lei tributária como a situação bastante para gerar a obrigação do pagamento de tributo. Já a obrigação tributária indireta seria aquela em que as penalidades de natureza pecuniárias aplicáveis se revertem em uma obrigação principal. *Mutatis mutandis*, a rigor a diferenciação entre uma e outra é percebida pela origem do crédito.

6.2. Obrigação tributária acessória.

Diferentemente da obrigação principal, a obrigação acessória está relacionada com uma obrigação que não é a de dar dinheiro ao fisco. Ela decorre de um dever prestação que não é pecuniário. Decorrer de regras estabelecidas pela lei favor do fisco, e que obrigam o contribuinte. São normas com caráter de instrumentalidade, que têm por objetivo a facilitação do trabalho do fisco na apuração de se houve o cumprimento da obrigação principal.

A obrigação é acessória quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (artigo 113, § 2, do CTN)³⁶. Enquanto na obrigação principal o objetivo é levar dinheiro para os cofres do governo, nesta o objetivo é outro, e pode se compor de diversos atos em torno de

³⁶ <https://guiatributario.net/2015/05/05/o-que-sao-obrigacoes-tributarias-acessorias/> acessado em 09/10/2016.

um mesmo tributo, a exemplo de escrituração do recolhimento, envio ao fisco de de guias ou formulários preenchidos, etc.

Obrigações tributárias acessórias dizem respeito àquelas prescritas na norma jurídica como tributárias, mas que se mostram desprovidas de caráter econômico. Luciano Amaro alude no sentido de que as obrigações tributárias acessórias (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue o recolhimento dos tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido³⁷.

Em sede de conclusão, é possível afirmar que embora a obrigação acessória se distinga da obrigação principal por conta de seus diferentes objetos, se pode também afirmar que o não cumprimento daquela pode resultar no surgimento desta, tendo em vista que a prescrição do parágrafo terceiro do art. 113 do CTN alude nesse sentido.

7. O DIREITO DE PROPRIEDADE FRENTE AO PODER DE TRIBUTAR.

No Brasil o direito à propriedade é assegurado a todas as pessoas físicas e jurídicas, como um direito fundamental. Na Constituição Federal de 1988 o Legislador tratou de deixar consignado esse direito no art. 5º, XXII, de modo que a sua inviolabilidade se mostra como cláusula pétrea.

Maria Helena Diniz ensina que o direito de propriedade é o direito de que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar, e dispor de um bem corpóreo ou incorpóreo, bem como reivindicá-lo de quem injustamente o detenha³⁸. Naturalmente a propriedade deve exercer a sua função social, para que goze da proteção necessária, e não venha a ser objeto de questionamentos quanto a isso.

Ao citar Cunha Gonçalves o doutrinador Carlos Roberto Gonçalves alude no sentido de que “o direito de propriedade é aquele que uma pessoa singular ou

³⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010, p. 275.

³⁸ DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. – 2. ed. ver., atual. e aum. – São Paulo : Saraiva 2005. v. 2. p. 179.

coletiva efetivamente exerce numa coisa determinada em regra perpetuamente, de modo normalmente absoluto, sempre exclusivo, e que todas as outras pessoas são obrigadas a respeitar”³⁹.

Notadamente o conceito de propriedade traz uma carga valorativa que obriga a todos quanto à sua inviolabilidade, por conta do que está dito na redação do art. 5º, XXII de nosso Texto Político, onde encontra-se dito, que “é garantido o direito de propriedade”. E no art. 170, II, também da CF, o Legislador fez questão de deixar preservado o direito à propriedade, elevando-o condição de princípio, quando disse o seguinte:

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:
[...]
II - propriedade privada;
[...]

Da transcrição acima se afere que o direito à propriedade não pode ser objeto de violação por quem quer que seja. A norma contida no dispositivo legal acima reproduzido obriga tanto ao particular quanto ao Poder Estatal, sob pena das consequências previstas legalmente.

A garantia patrimonial no Brasil também restou assegurada através da Convenção Americana Sobre Direitos Humanos, assinada na Conferência Especializada Interamericana sobre Direitos Humanos, em San José, Costa Rica, em 22 de novembro de 1969. O dispositivo legal que trata de direitos humanos é também conhecido como Pacto de São José da Costa Rica, do qual, inclusive, o Brasil é signatário. Alie está estabelecido que toda pessoa tem direito ao uso e gozo dos seus bens, estando também inserto que nenhuma pessoa pode ser privada de seus bens, salvo mediante o pagamento de indenização justa, por motivo de utilidade pública ou de interesse social e nos casos e na forma estabelecidos pela lei.

A norma que é alienígena está integrada ao direito brasileiro, como se aqui tivesse sido elaborada e submetida ao nosso processo legislativo, de maneira que goza da mesma credibilidade e segurança jurídica, porque o no modelo de ordenamento jurídico adotado pelo Poder Constituinte de 1.988 comporta o

³⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. 1938 – Direito civil brasileiro, volume V : direito das coisas. – 4. ed. rev. – São Paulo : Saraiva, 2009. p. 209.

acolhimento de legislações estrangeira em nosso país, que passam a obrigar a todos, inclusive ao Poder Público, sempre que forem atendidas para a sua recepção, todos os requisitos estabelecidos na Carta Maior.

Nas palavras de Marcela Cristina de Castilho “O direito de propriedade é exclusivo, absoluto e apresenta caráter de plenitude, tendo o proprietário o direito de dispô-la da maneira que quiser, limitando-se a determinados interesses que a sociedade impõe”⁴⁰. Assim, a regra geral no ordenamento jurídico brasileiro é o de que seja respeitado o direito de propriedade.

A regra, no entanto, comporta algumas exceções relacionadas ao exercício da função social que deve ser cumprida pela propriedade. A esse respeito Thiago Meneses Rios alude no sentido de que “O conjunto de normas constitucionais sobre a propriedade revela que ela não pode mais ser considerada como mero instituto de direito privado, devido à sua constitucionalização, atuando como direito fundamental e como princípio”. Vai um pouco mais além para acrescentar que: Além disso, as facetas da função social, as limitações e a interferência estatal demonstram a perda do caráter absoluto de outrora, relativizando-se seu conceito e aplicação, passando a ser considerada como um dos instrumentos capaz de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social⁴¹.

Embora não se tenha o propósito de um maior aprofundamento no tema, especialmente por não ser esse o propósito do presente trabalho monográfico, é imperioso referir que, embora seja assegurado o direito à propriedade, esse direito não se mostra absoluto, se o bem não estiver cumprindo uma função social, dentro dos preceitos legais.

Não significa dizer que tal direito se sujeite à vontade do Poder Estatal, para que se cumpra a função social. Vale lembrar que o conceito de função social da propriedade deriva da interpretação sistemática do conteúdo da própria CF, não se permitindo ao Estado fazê-lo à sua conveniência.

⁴⁰ CASTILHO, Marcela Cristina de. <http://mcristina.jusbrasil.com.br/artigos/146506494/direito-de-propriedade-e-a-funcao-social>. Acessado em 26/09/2016.

⁴¹ RIOS, Thiago Meneses. <https://jus.com.br/artigos/27032/direito-de-propriedade-funcao-social-e-limitacoes-constitucionais>. Acessado em 26/09/2016.

É importante, também, que se diga, a propriedade pode se apresentar de forma material ou imaterial, de modo que a sua função social irá variar conforme o bem a que ela se refira. Destarte, a nosso ver fica afastada a possibilidade da relativização do direito de propriedade, sempre que a sua função social estiver em evidência.

No entanto, de modo contrário o Poder Público pode intervir no direito de propriedade, inclusive, pela via da desapropriação, mediante pagamento indenizatório, para em seguida fazer com que se cumpra a sua função social daquele bem.

Cumprе destacar que tal intervenção não pode se materializar por meio do confisco, o que é defeso ao Estado, mormente porque o nosso ordenamento jurídico pátrio não permite o esvaziamento patrimonial de uma pessoa por esta via, a não naqueles casos excepcionalmente previstos na lei, em que o bem a ser confiscado é fruto de ato criminoso. A respeito desse tema discorreremos um pouco nas linhas abaixo.

Em conclusão à abordagem do tema é possível deixar consignado que: não obstante a supremacia do interesse público sobre o privado, é defeso ao Poder Estatal estabelecer tributação tendente ao esgotamento dos recursos patrimoniais do contribuinte, sob pena de restarem violadas as regras constitucionais de proteção ao patrimônio privado, consignadas no texto político por meio de normas e princípios.

8. O CONFISCO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

Já se disse em linhas anteriores que no Brasil a regra é a segurança, por parte da lei, no que se refere ao direito de propriedade. A garantia decorre da Constituição Federal como uma garantia fundamental, tido, inclusive, como uma cláusula pétrea.

Nada obstante, cumprе destacar que no Brasil é autorizado o confisco do patrimônio em situações excepcionais, conforme se discorrerá em linhas mais

abaixo. Cumpre, todavia, trazer a conceituação de confisco, o que se faz no tópico seguinte.

8.1. Conceito de confisco.

A conceituação de confisco perpassa pelo entendimento de que ocorrerá a apropriação, por parte do Estado, de um bem do particular. Dizendo de outra forma, é a tomada do bem de forma impositiva, e sem qualquer contrapartida de natureza monetária. É ato de força, do poder de império. Em tais situações não restam chances para esboço de uma reação por parte daquele que sofre a perda do bem através do confisco.

No Brasil o tema guarda relação com o direito penal, nos casos em que a lei prevê a perda de bens adquiridos em decorrência de práticas criminosas. Nada obstante, não é toda prática delituosa que deixará espaço para ato confiscatório em face dos bens do particular. A lei descreverá os tipos penas em que o fenômeno jurídico irá ocorrer, e, ainda assim, a perda decorrerá de sentença transitada em julgado, na ação que tenha respeitado o devido processo legal.

Mesmo nos processos criminais é condição para a materialização do confisco, oportunizar ao réu o exercício do contraditório e da ampla defesa.

8.2. Distinção entre penhora e confisco.

Há que se distinguir o ato confiscatório do ato de penhora. Embora ambos sejam dirigidos ao patrimônio do particular, cada um dos institutos possuem naturezas jurídicas distintas.

O fato motivador da penhora será o descumprimento de uma obrigação. Para que ocorra o confisco, no entanto, deve haver no mundo fenomênico a prática de um fato descrito na norma jurídica como fato criminoso.

A penhora ocorre para a satisfação de um crédito. No confisco, por sua vez, a perda do bem para o Estado exsurge em decorrência de uma pena.

8.3. O confisco no ordenamento jurídico brasileiro.

No Brasil a regra é a da proteção do direito de propriedade. A proteção conta com o amparo da Constituição Federal, donde está no *caput* do seu art. 5º da seguinte forma:

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: (grifei)

Nesse contexto, a regra em nosso país é que a transferência da titularidade do direito à propriedade ocorra por ato voluntário ou pelas modalidades de transferência previstas por causa mortis.

A regra, no entanto, comporta exceção, e própria Constituição Federal traz consignado no art. 5º, XLVI, que a lei regulará a individualização da pena, em face da qual poderá ocorrer, inclusive, a perda de bens. A CF, em seu art. 243, também assevera textualmente sobre a perda do direito de propriedade para as situações ali estabelecidas. Vejamos o conteúdo da disposição legal, *verbis*:

Art. 243. As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5º.

Conforme se depreende da norma constitucional retro, o direito de propriedade no Brasil não é absoluto, e o bem, em determinadas situações, se sujeita ao confisco por parte do Estado.

Por outro lado, a expropriação da propriedade pela via do confisco ocorre em casos excepcionalíssimos, como consectário da ação penal decorrente da sentença transitada em julgado, em cujo processo se tenha respeitado o devido processo legal amparado pelo direito do contraditório e da ampla defesa.

Não obstante a Carta Magna autorize o confisco de bens por parte do Poder Estatal, existe, também, no Texto Político, a vedação expressa do emprego da tributação confiscatória em desfavor do contribuinte. O assunto que se mostra de

grande relevância para este trabalho, será objeto de discussão nos tópicos seguintes.

9. A REGRA DA VEDAÇÃO DO CONFISCO POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO.

As limitações ao poder de tributar do Estado se apresentam de diversas formas no nosso ordenamento jurídico, por meio de normas e princípios destinados a conferir ao contribuinte os mecanismos que lhes possibilitem o exercício de seus direitos, quando estes se fizerem violados pelo Poder Estatal em decorrência da tributação.

O princípio da vedação do confisco previsto no sistema tributário nacional se consubstancia em uma das limitações constitucionais impostas ao poder do fisco. A norma restou inserida no ordenamento jurídico brasileiro com o objetivo de evitar que das riquezas do contribuinte venham a ser exauridas por meio da tributação.

A regra princípio está contida no art. 150, IV, da Constituição Federal, e assegura ao contribuinte que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas que lhes são asseguradas, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

O que se observa é que embora a Constituição Federal de 1.988 garanta o poder de tributar, o próprio Constituinte também estabeleceu mecanismos que possibilitam ao contribuinte a proteção do patrimonial contra investidas vorazes do fisco, especialmente porque o direito ao patrimônio também está consagrando no texto da Carta Magna.

Discorrendo sobre as limitações que são impostar ao Poder Público em seu direito de tributação Luciano Amaro assevera que o exercício do poder de tributar supõe respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais e infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Aduz, ainda, que requer a conformação com os princípios constitucionais tributários e a adequação, quando seja o caso, aos limites quantitativos (alíquotas

máximas ou mínimas) definidas na Constituição, em leis complementares ou em resolução do Senado⁴². Os limites a que se refere o ilustre doutrinador, obrigatoriamente devem ser seguidos pelo Poder Estatal, porque não lhes são apresentados como discricionariedade, e sim como normas cogentes.

Sem embargos, tanto a Constituição Federal quanto o Código Tributário Nacional disponibilizam para os contribuintes diversos dispositivos legais e princípios, que lhes permitem a defesa da integridade do seu patrimônio particular e/ou coletivo. E o princípio da vedação ao confisco, “intimamente” relacionado com a prática da justiça tributária, se mostra como um instrumento propício para ser manejado em favor do contribuinte, quando este se deparar com a ameaça da possibilidade do esvaziamento de suas riquezas.

Note-se que a ordem constitucional de natureza cogente estatuída por meio do art. 150, IV, da nossa CF, veda aos Entes Políticos a utilização do tributo com efeito de confisco. Note-se, ademais, que por meio desta norma o Legislador Constituinte também anuncia que o patrimônio do contribuinte goza de proteção constitucional, e, por esta razão, não está disponível para o Estado adentrá-lo ao arrepio da lei.

Para Kiyoshi Harada a expressão é vaga e imprecisa⁴³. Assiste razão ao referido autor em se pronunciar para exarar no sentido da imprecisão do preceito contido na norma, especialmente porque o Legislador Constituinte não logrou conceituar o que viria a ser a tributação de efeito confiscatório.

O comentado autor, inclusive, citando Aliomar Baleeiro, anuncia que na visão deste último “tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral”⁴⁴. Contudo, merecem críticas a conceituação de tributo confiscatório adotada por Aliomar Baleeiro, pois, o conceito de confisco não pode ser adotado, apenas, naquelas situações onde o patrimônio do contribuinte é esgotado na sua totalidade pelo Poder Estatal, por meio da tributação.

⁴² AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. – 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010. p. 128.

⁴³ HARARA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. – 20. ed. – São Paulo : Atlas, 2011. p. 373.

⁴⁴ Idem *ibidem*, p. 374.

A nosso entender, a apropriação – ainda que de apenas uma pequena parte do patrimônio do contribuinte, por meio da tributação – além da quantidade tida como razoável para o auxílio aos cofres públicos, por si só já irá representar um ato confiscatório.

A nosso sentir melhor se aplica à conceituação de tributação confiscatória aquela que vem sendo adotada por Eduardo Sabbag, para quem o confisco através do tributo é o ato pelo qual se apreendem ou se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem. O aludido autor também recorreu às palavras de Paulo Cesar Baria de Castilho para manifestar que o “confisco tributário consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato”⁴⁵.

Sem embargos, na visão doutrinária apontada nas últimas linhas acima se denota que, para que haja a materialização do ato confiscatório por meio da tributação não se faz necessária a “sangria” total do patrimônio do contribuinte.

Nada obstante, é notório que ainda não se tem na doutrina ou na jurisprudência a cristalização de um entendimento a respeito do que vem a ser tributação com efeito confiscatório, capaz de apreender “espírito” do Legislador Constituinte.

Destarte, lamentável que exista no ordenamento jurídico pátrio um princípio de tão significativa relevância na relação jurídico tributária entre o Poder Estatal com o contribuinte, mas que não vem recebendo a efetiva atenção do Poder Judiciário, no sentido de cumprir, na plenitude, o papel que lhe fora conferido pelo legislador.

No mesmo sentido do que acima se arguiu, Eduardo Marcial Ferreira Jardim aduz que não só a doutrina e jurisprudência ainda não estabeleceram o divisor de águas entre a tributação permitida e a confiscatória. E acrescenta o autor: a nosso pensar, a matéria afigura-se insuscetível de determinação objetiva, daí porque os referidos limites jamais poderão ser estatuídos de modo cartesiano⁴⁶.

⁴⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010. p. 229.

⁴⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de direito financeiro e tributário. 11. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2010. p. 242.

Em verdade, realmente não se mostra possível estabelecer cartesianamente os limites estabelecidos constitucionalmente a serem respeitados no momento da imposição do tributo. Contudo, para que se tenha uma melhor efetivação das limitações de tributar impostas aos Entes Estatais, o adequado é que se faça a interpretação sistemática do princípio da vedação ao confisco invocando, também, os da razoabilidade; do enriquecimento sem causa, além de outros, como forma de buscar impedir que o Poder Estatal exorbite do seu direito, e avance em demasia no patrimônio do contribuinte.

9.1. Críticas à menção “tributo com efeito de confisco”.

Se de um lado o Legislador Constituinte conferiu ao Poder Estatal o direito de instituir e cobrar tributos em desfavor das pessoas físicas e jurídicas brasileiras, por outro também deixou para estas últimas alguns mecanismos que lhes possibilitam a insurgência contra o Estado, sempre que se sentirem violadas no seu patrimonial, em razão da tributação.

O conjunto de normas e princípios jurídicos deixados pelo Constituinte para manejo do contribuinte na defesa de seu patrimônio é denominado de limitações ao poder de tributar. Dentre tais normas está a do art. 150, IV, da Magna Carta, donde está assentado que [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar o tributo com efeito de confisco.

No que pese o conteúdo do dispositivo legal revelar expressamente uma norma jurídica que veda o confisco do patrimônio do contribuinte por meio da imposição de tributo, melhor seria se no lugar de adotar a expressão “utilizar o tributo com efeito de confisco” o legislador tivesse adotado a expressão é vedado o confisco por meio da tributação.

No sentido semântico nos parece que as duas frases não têm o mesmo significado: a expressão “utilizar o tributo com efeito de confisco” pode levar a uma interpretação restritiva, e fazer crer que a tributação não pode ter efeito confiscatório, mas as multas que gravitam em torno do seu inadimplemento o podem.

Vale, no entanto, referir, que o sentido do princípio de origem constitucional não pode ser interpretado de forma tímida, tacanha, como forma de permitir que o Poder Estatal venha burlar essa tão importante garantia constitucional favorável ao contribuinte.

O tema não será esgotado neste tópico. Mais à o assunto voltará a ser objeto de abordagem, tendo em vista o problema central deste trabalho, que visa elucidar se as multas tributárias de valor elevado representam um critério de justiça fiscal ou uma violação ao princípio da vedação ao confisco.

9.2. O dever de pagar tributo frente ao direito de propriedade privada.

O Legislador Constituinte entendeu que o ônus do financiamento das despesas públicas no Brasil deve recair sobre todos os brasileiros. E como medida de justiça fiscal, estabeleceu que a repartição será materializada através da cobrança de tributos, de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Assim, consta do sistema jurídico pátrio que o Poder Estatal pode impor a todos que contribua com uma parte de suas riquezas para a formação do tesouro público. Os que possuem maior riqueza devem contribuir com mais, e os menos abastados contribuem com menos.

A tributação é operada de forma compulsória, de modo que a cobrança do tributo retira uma parte da riqueza do contribuinte, gerando uma diminuição do seu patrimônio. Em sendo assim Estado não pode respeitar os limites estabelecidos constitucionalmente para a invasão, como forma de restar evitado o esgotamento do patrimônio da pessoa física ou jurídica, em respeito ao princípio da vedação da tributação com efeitos confiscatórios, e ainda em respeito à proteção do patrimônio que vige no ordenamento jurídico de nosso país.

Por este motivo é que se diz que no momento da imposição ou do aumento de tributos o Estado deve observar os princípios reitores que limitam o poder de tributar, dentre os quais estão contidos os princípios da proporcionalidade e o da razoabilidade.

A tributação não pode ser operada em demasia em face do contribuinte, porque se assim ocorrer estará indo de encontro a todos os princípios que gravitam em torno da tributação. Contribuir na medida da capacidade contributiva significa não sofrer o esvaziamento do patrimônio em favor do Estado.

Entendemos que para haver justiça fiscal, de um lado deve haver a participação de todos contribuindo para gerar a receita necessária para o financiamento das despesas dos Entes Políticos, e do outro o Poder Público controlando seus gastos para não onerar em demasia o povo de sua nação.

Em sede de conclusão a esse assunto, deixa-se registrado que a nosso entender a repartição do ônus da tributação não deve concorrer para o empobrecimento do contribuinte, a ponto de esvaziar totalmente o seu patrimônio, e nem inviabilizar a sua manutenção.

Por esse motivo é que existe no ordenamento jurídico brasileiro a vedação da cobrança de tributos com efeitos de confisco.

Ocorre que nem sempre o Poder Estatal respeita as limitações constitucionais que lhe foram impostas para a prática da tributação, e incorre na invasão do direito patrimonial do contribuinte de forma demasiada. Algumas vezes isso ocorre por meio da tributação direta ou indireta, e outras vezes isso ocorre por meio da imposição de multas decorrentes da tributação.

Muitas vezes as multas são de valores tão expressivos que chegam a ultrapassar o próprio valor do tributo que está sendo cobrado. O que se observa, nesses casos é que, não obstante as limitações ao poder de tributar do Estado, para que se tenha preservado o direito ao patrimônio, o Poder Estatal termina por violar essa regra, e ainda por invadir de forma demasiada o patrimônio do contribuinte por meio das multas decorrentes da tributação.

Este assunto será abordado daqui por diante de forma mais aprofundada, em razão de ser este o assunto que motivou o presente trabalho de conclusão de curso.

9.3. A tolerância do ato de confisco por meio da extrafiscalidade.

Em se tratando da instrumentalização da extrafiscalidade, que é uma prática autorizada na Constituição Federal de 1988, entendemos importante voltar as atenções para as sábias palavras do professor Eduardo Sabbag, onde o mesmo refere que na apreciação da norma jurídica *não poderá o exegeta, na sua missão hermenêutica, perder de vista que em determinadas situações especiais, o postulado da não confiscabilidade deverá ceder passo à extrafiscalidade, dando margem a uma exigência tributária mais elevada.*⁴⁷

Em outras palavras o insigne professor quis referir que existirão casos onde por meio da extrafiscalidade o Poder Estatal, com o fito de proteger um bem jurídico de maior relevância como a vida poderá, por exemplo, atribuir alíquotas tributárias superiores a 100% para determinados produtos, a exemplo do cigarro, e, à luz da doutrina e jurisprudência este fato não estará violando a regra do não confisco por meio da tributação.

10. MULTAS TRIBUTÁRIAS.

Sem a menor sombra de dúvidas, nas relações jurídicas a multa representa a forma por excelência com que se impõe a sanção pelo descumprimento de uma obrigação. É assim nas relações civis, e não é diferente nas entre o fisco e seus contribuintes.

Todavia, em razão da importância do resultado da arrecadação tributária para o funcionamento do Estado, no âmbito da tributação as multas ganham conotações especiais, sobretudo porque a sua aplicação em algumas vezes se dará em razão mora no adimplemento da obrigação tributaria reconhecida pelo contribuinte, e outras vezes como punição em face do contribuinte que sonega o fato gerador da tributação pra não arcar com a obrigação tributária, causando prejuízos ao Estado e a toda sociedade.

⁴⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010. p. 226.

Embora tanto no dever de pagar o tributo quanto no de pagar a multa o contribuinte será compelido a levar dinheiro para os cofres públicos, estas duas situações são dotadas de naturezas jurídicas totalmente distintas, e não se confundem. Isto porque, o pagamento da multa decorre da prática de um ato ilícito (o descumprimento de uma norma jurídica), enquanto que a obrigação de pagar o será resultado da prática de um fato lícito, descrito na lei como gerador de tributação.

Nesse contexto se mostra importante trazer à luz a conceituação de tributo contida no art. 3º do CTN, de onde se lê que tributo é a prestação pecuniária compulsória imposta pelo fisco, que não constitua sanção. Vejamos como está contido na norma jurídica, *verbis*:

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

Conforme se depreende da norma legal acima reproduzida, a obrigação de pagar tributo jamais pode ter natureza de sanção de ato ilícito. Já o pagamento da multa, por sua vez – por decorrer da prática de um ilícito – possui a natureza jurídica de caráter penal.

10.1. A imposição da multa tributária e a reserva legal.

No Brasil a imposição da multa de caráter tributário se sujeita à reserva legal. Significa dizer que a multa só pode ser aplicada se existir uma lei autorizando a sua aplicação.

Princípio da reserva legal encontra amparo no texto da Constituição Federal, que traz em seu art. 5º, II, a seguinte lição:

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:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

A regra constitucional é clara no sentido de estabelecer que somente a lei pode obrigar alguém à prática de comportamentos positivos ou omissivos, e a esse fenômeno tanto a doutrina quanto a jurisprudência reconhecem como princípio da reserva legal.

Nesse espeque, a imposição de qualquer penalidade no Brasil, inclusive a da multa tributária, só pode ingressar no mundo fático por meio de uma lei que lhe dê substância. É dizer: somente em virtude de lei a sanção tributária pode aplicada.

Também nessa mesma trilha é a disposição contida no art. 97, V, do Código Tributário Nacional, donde está dito que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações de natureza tributária.

Ao que se denota, até mesmo o Estado com o seu poder de império está obrigado a respeitar o princípio da reserva legal.

10.1.1. A multa tributária e sua justa motivação.

Em se tratando de multas relativas à tributação, o legislador, além de ter que se pautar pela reserva legal, terá, ainda, que se obrigar a respeitar as regras tidas como limites ao poder de tributar do Estado. É defeso ao Poder Estatal, por exemplo, invadir em demasia o patrimônio do contribuinte, a ponto de consumir na totalidade ou inviabilizar a sua utilização. Nesse sentido o conteúdo financeiro da multa, por sua vez, deve ser suficiente para promover a reparação de possíveis porventura experimentadas pela administração tributária. Cumpre destacar, toda sanção tributária deve trazer consigo o caráter pedagógico, para desestimular a reiteração da prática ilícita.

A imposição da multa reclama um justo motivo que justifique a sanção. Assim, na regra punitiva deve estar previsto que se o contribuinte ou o responsável tributário incorrer na prática de um ato ilícito, estão estarão sujeitos à punição pela multa.

Sobre o ilícito Hugo de Brito Machado leciona que: embora no âmbito da Filosofia do Direito, e até na Teoria Geral do Direito, existam controvérsia em torno do que seja ilícito, prevalece entre os juristas a ideia de que no universo jurídico os

comportamentos podem ser qualificados como lícitos ou ilícitos. Os primeiros são aqueles que estão de acordo, e os últimos aqueles contrários à ordem jurídica, ao direito objetivo⁴⁸. Por serem contrários à ordem, os atos ilícitos estarão sujeitos a sanções que podem fazer recair sobre o infrator a restrição ao exercício de um direito ou ao pagamento de uma multa.

Ao citar Leandro Paulsen, Elvis Ianczkovski, Procurador da Fazenda Nacional, refere que A multa é a principal penalidade utilizada pelos entes políticos, sendo aplicada pelo descumprimento das obrigações de pagar tributos, ou pelo não atendimento aos deveres formais⁴⁹. Ao impor a multa o Estado tem a pretensão de evitar que o contribuinte incorra no inadimplemento da obrigação. Ao citar Leandro Paulsen, Elvis Ianczkovski, Procurador da Fazenda Nacional, refere que A multa é a principal penalidade utilizada pelos entes políticos, sendo aplicada pelo descumprimento das obrigações de pagar tributos, ou pelo não atendimento aos deveres formais⁵⁰.

Luciano Amaro⁵¹ aduz que o descumprimento da norma tributária pode acarretar diferentes consequências. Refere, ainda, que a falta de pagamento do tributo autoriza o sujeito ativo da relação jurídico tributária a exigir a quitação de forma coercitiva, além de poder impor ao sujeito passivo as sanções que lhe forem autorizadas.

Já Eduardo Sabbag se reporta à infração fiscal como sinônimo de ilícito tributário, que significa ato contrário à lei relacionado com a obrigação principal ou acessória. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal. A normativa jurídica tributária impõe para a prática do ato ilícito uma correspondente penalidade.

O ato ilícito pode decorrer do descumprimento da obrigação tributária principal quanto da acessória. Para Paulo de Barros Carvalho as normas jurídicas que põem no ordenamento jurídico as sanções tributárias integram a subclasse das regras de

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores Ltda., São Paulo – SP, 30ª. edição, 2009. p. 487.

⁴⁹ <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-tributo-e-a-multa-alguns-pontos-de-convergencia-e-divergencia,37477.html>, acessado em 09/10/2016.

⁵⁰ Idem, acessado em 09/10/2016.

⁵¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. – 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010. p. 458.

conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra matriz de incidência. Significa dizer que a norma irá descrevendo um fato que pode vir a ser materializado no mundo real, para o qual existe a consequência descrita na norma. Ainda segundo o autor o antecedente da regra sancionatória descreve o fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência⁵².

Dai porque a materialização do fato descrito na regra matriz como sancionatório resultará em um vínculo obrigacional ligando o praticante do fato ao Ente Tributante, ficando este obrigado ao pagamento do valor correspondente à multa imposta a título de penalidade.

O ideal seria que as penalidades estivessem revestidas tanto do caráter punitivo quanto do pedagógico. Desse modo haveria na punição o estímulo necessário para motivar o contribuinte ao fiel cumprimento de sua obrigação frente ao fisco.

10.2. Espécies de multas tributárias.

O descumprimento da obrigação tributária implica na violação da norma jurídica, a merecer a devida reprimenda por parte do fisco. Nesse sentido, a sanção mais comum é a aplicação de multa pecuniária, que basicamente se apresenta de três diferentes tipos:

- a) Multa moratória;
- b) Multa punitiva isolada, e;
- c) Multa punitiva acompanhada do lançamento do tributo.

As multas podem ser aplicadas tanto pelo descumprimento de uma obrigação principal quanto pelo de uma obrigação acessória.

É assente na doutrina e na jurisprudência que a norma tributária de caráter sancionatório deve também respeitar os princípios e limites estabelecidos na

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário: 25ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2013. p. 469.

constituição, quanto ao Poder de Tributar do Estado frente ao contribuinte, e, em especial, deve ser respeitada a regra que veda o confisco pela via da tributação.

Dito isto, passamos a discorrer sobre as três espécies de multas tributárias, sendo que em face da multa sancionatória haverá um maior aprofundamento, por se tratar de um assunto que se mostra de relevante importância para a elucidação do problema central deste trabalho de conclusão de curso.

10.2.1. Multa moratória.

A natureza jurídica da multa moratória é a de assegurar o valor monetário do bem protegido na regra obrigacional. Assim, essa espécie de multa não tem caráter punitivo. O que se busca com a sua aplicação é estimular o cumprimento da obrigação fora de prazo.

Na seara dos tributos a espécie de multa ora em comento é devida quando o contribuinte estiver recolhendo o valor do débito já vencido. Pode ocorrer da multa moratória também se fazer seguida da multa punitiva, se a obrigação tributária não esteja sendo cumprida espontaneamente.

Havendo o inadimplemento da obrigação tributária principal, o valor da exação a ser recolhido aos cofres públicos sempre se farão acompanhados da multa de caráter moratório, afim se que seja corrigido o valor da dívida.

Florence Haret, em artigo de sua autoria, adverte para o fato de que a multa de mora é devida após o prazo estipulado em lei para cumprimento da obrigação da norma primária (obrigação principal da regra-matriz de incidência). Não se aplica, por assim dizer, ao descumprimento de deveres instrumentais. Desrespeitada a obrigação principal, são devidas as multas moratórias, os juros moratórios e a correção monetária⁵³.

A questão que deve ser observada na aplicação de multas desta natureza – que não possui o caráter sancionatório – diz respeito à abusividade de suas

⁵³ <http://www.institutoidea.net.br/multas-tributarias-de-oficio-isolada-qualificada-e-agravada-consideracoes-sobre-cumulacao-de-multas-e-sobre-o-entendimento-jurisprudencial-dos-principios-da-proporcionalidade-e-do-nao-confisco-aplic/>. Acessado em 05/11/2016.

alíquotas, visto que a finalidade deste instituto jurídico não é o sancionatório, e sim a reparação de possíveis perdas de natureza econômica que tenham sido experimentadas pelo fisco.

À luz dos princípios que gravitam em torno da tributação, a multa moratória tributária deve ser aplicada em alíquotas que permita a recomposição da perda do valor monetário da verba devida ao fisco. Não pode a multa, a nosso sentir, ser tomada como um veículo de carreamento de verba para os cofres do governo.

No que se refere à problemática dos abusos praticados pelo fisco na imposição das multas moratórias, em face da importância do assunto a matéria será abordada no tópico seguinte, de forma mais aprofundada.

10.2.1.1. A multa moratória de caráter abusivo ou confiscatório.

Já se disse mais acima que o objetivo com a multa moratória é a recomposição do valor monetário da tributação, em razão do que restou perdido com o atraso no pagamento. Nada obstante, é preciso atentar para os abusos que são praticados pelos Entes Tributantes em relação a esse tipo de multa. É muito quase sempre comum a violação das regras constitucionais de proteção ao contribuinte, com multas moratórias de alíquotas abusivas.

É também comum a invasão do patrimônio do contribuinte pelos Entes tributantes, da mesma forma como se faz através da tributação. Ocorre que a multa não é tributo, e com ele não se confunde. A multa representa uma sanção pela violação da regra de tributação, e, portanto, se reveste de um ato ilícito. Já o tributo é devido pelo contribuinte em razão da prática de um ato descrito na norma jurídica tributária como gerador de uma tributação. Este último revela, portanto, um ato lícito.

Embora existam diferenças entre um e outro instituto, especialmente quanto à sua natureza jurídica, ambos decorrem da tributação, e por isso se submetem aos seus princípios e regras constitucionalmente previstos.

É dizer: tanto na imposição da tributação quanto na imposição das sanções de caráter tributário o legislador infraconstitucional está obrigado a respeitar os limites estabelecidos na Carta Maior, para a tributação. Significa dizer que as multas

impostas aos contribuintes devem estar dentro dos limites constitucionalmente aceitos, sobretudo no que se refere à vedação do confisco por meio da tributação.

Destarte, a aplicação de multa não ser vista como uma forma receita para o Estado, especialmente porque se assim ocorrer, se estará estimulando a prática do ilícito, em detrimento da ordem pública.

Na visão do professor Eduardo Sabbag é natural que se deva aplicar pesadas multas a certos contribuintes, até porque, é da essência dessa prestação pecuniária dissuadi-los da recalcitrância na condita transgressora, principalmente quando estiverem em jogo superiores interesses da coletividade. E acrescenta: entretanto, entretanto, a prática adotada deve ir ao encontro dos limites impostos pelo princípio da proporcionalidade ⁵⁴.

Traduzido o que fora dito pelo ilustre professor, o Poder Tributante – apesar de sua legitimidade para impor a multa pelo descumprimento da regra previamente estabelecida – não pode fazê-lo ao arpejo dos princípios e normas que asseguram aos contribuintes a vedação do confisco de seu patrimônio. É dever do Estado se curvar ao direito patrimonial do contribuinte, de modo que tanto a tributação quanto as multas daí decorrentes devem ser aplicadas respeitando-se, dentre outros, ao princípio da proporcionalidade.

Nesse contexto, em sempre que restar constatado que a multa é abusiva, o contribuinte pode se valer do Poder Judiciário, e requerer para seja contida a manifestação abusiva do Ente Tributante. Em síntese, o contribuinte pode requerer ao Poder Judiciário que estabelece limites objetivos para as multas aplicadas.

No que se refere aos abusos praticados pelo fisco na imposição de suas multas, por um longo período de tempo o fato não contou com a devida intervenção do Poder Judiciário para conter a violação. Em razão desse fato o Estado sempre esteve à vontade para estabelecer multas moratórias de alíquotas elevadas, cujos resultados das operações aritméticas no cômputo do valor da multa sempre se mostraram elevados.

⁵⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010. p. 243.

Os resultados financeiros que decorrem das multas moratórias são quantias quase sempre vultosas diante do valor da obrigação principal, o que faz com que esta espécie de multa deixe de cumprir a sua finalidade, que é recompor as perdas do valor monetário da exação, e passe a se assemelhar à multa de caráter penal.

Ocorre, porém, que à luz do ordenamento jurídico pátrio é vedado o ato de confisco por meio da tributação. E não restam dúvidas de que se apresenta como confiscatória, a multa cuja alíquota aplicada ao montante devido a título de tributo, revela valores que se aproximam ou superam o valor da própria exação.

Ao se referir à multa moratória Oscarino Arantes alude no sentido de que alguns autores advogam a tese fazendária e ainda insistem de que esta possui unicamente uma finalidade de ressarcimento do Estado pelo atraso do contribuinte, sustentando sua natureza civil reparatório-compensatório. Neste ponto, majoritariamente, nosso direito se inclina a reconhecer que toda multa tributária possui caráter punitivo, portanto, com natureza de sanção penal. Isso porque as multas moratórias, não possuem a função de recomposição do tributo pago em atraso, que pertence à correção monetária, e nem de compensação pela mora, que é a função dos juros. Portanto, só lhe resta a finalidade coercitiva da penalidade ⁵⁵.

O mesmo autor acima mencionado se pronuncia para referir que depois de pacífica evolução, o STF no julgamento do RE 79.625, finalmente, cancelou a Súmula 191, fonte de controvérsias, vindo a editar a Súmula 565, que diz: "A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência". As multas tributárias, portanto, são penalidades administrativas pela infração de uma obrigação fiscal definida em lei. Em outras palavras é a coerção objetiva que o Estado-Lei impõe ao contribuinte, pela violação de seu direito subjetivo de crédito, positivando o fato ilícito da relação tributária ⁵⁶. Desta forma, compete ao Estado, no momento da imposição da multa, se pautar pelos princípios que norteiam as relações entre ele e o contribuinte, de modo a não impor sanções demasiadamente excessivas, e por isso em afronta à Constituição Federal.

⁵⁵ http://www.portaltributario.com.br/artigos/multas_tributarias.htm. Acessado em 04/11/2016.

⁵⁶ Idem, acessado em 04/11/2016.

Sem embargos, a imposição das multas tributárias, assim como a imposição da tributação, deve respeito aos limites impostos pelo ordenamento jurídico brasileiro ao poder de tributar do Estado.

Em conclusão ao assunto, é imperioso referir que as normas de caráter sancionatórios integrantes do sistema tributário nacional não podem exorbitar dos limites que lhes são impostos pelo Poder Constituinte, de modo que deve ser declarada ilegal a multa moratória que possua caráter de confisco.

10.2.2. Multa sancionatória ou punitiva.

Além da multa moratória imposta com a finalidade da atualização monetária do *quantum* devido a título de tributo, existe em favor do fisco outra modalidade de multa que é aplicação para punir o contribuinte ou o responsável tributário, em razão do descumprimento das regras impostas pelo fisco. São as chamadas multas sancionatórias ou punitivas.

A natureza jurídica desta espécie de multa é a de repreensão ao infrator. É dizer: tem natureza jurídica penal. A sua aplicação tem o propósito de desestimular as práticas ilícitas em desfavor do fisco. Ou seja, a multa sancionatória é aplicada com o fito de que o contribuinte ou o responsável tributário cumpra com a obrigação fiscal inadimplida, e não volte a incorrer no mesmo ato.

À luz da função social que exercida por meio do resultado da tributação, em que a verba auferida é destinada tanto para o financiamento do Estado, quanto para as suas intervenções relativas ao bem estar do povo brasileiro, é justificável a aplicação de sanções desta modalidade de multa mais severa. Não se mostra justo que o contribuinte adote o comportamento de se abster de levar para os cofres públicos, a quantia que lhe é devida a título de tributo, ou mesmo deixe de cumprir com as suas obrigações acessórias.

Não se mostra razoável que algumas pessoas participem do financiamento das despesas estatais, enquanto outras – mesmo tendo incorrido na prática fatos geradores de tributação – busquem se esquivar de tal dever jurídico. Neste espeque, é imperioso que o fisco se manifeste para punir o comportamento ilícito.

Nesse contexto, existem situações em que a multa sancionatória ou punitiva se faz acompanhada do lançamento de ofício da obrigação tributária. Outras vezes ela é aplicada tão somente para punir o infrator, sem que se opere em seu desfavor qualquer outra cobrança.

A primeira hipótese pode ocorrer quando contribuinte incorrer na prática do fato gerador do tributo, e omitir o fato do fisco, e este, por qualquer meio tomar conhecimento da ocorrência. Já a segunda hipótese poderá ocorrer nas situações em que o responsável tributário deixar de recolher o tributo que ficou ao seu encargo, ou deixar de cumprir uma obrigação acessória. Pode, ainda, a multa punitiva ser destinada às pessoas isentas ou imunes da tributação, mas obrigadas em relação às obrigações acessórias.

Sem embargos, a multa sancionatória se mostra como o instrumento jurídico adequado para compelir o contribuinte ou responsável fiscal a ficar em dia perante a justiça fiscal. Todavia em matéria de direito tributário a Constituição Federal de 1988 resguarda direitos e garantias para o contribuinte, de modo a impedir que o Estado promova o esgotamento de suas riquezas, por meio da tributação.

10.2.2.1. A multa tributária punitiva de caráter abusivo ou confiscatório.

Sem dúvidas, a aplicação da multa punitiva por parte do fisco em face de quem sonega a prática do fato gerador da tributação se mostra imprescindível, sobretudo para desestimular a conduta ilícita. Tais práticas são nocivas aos interesses do Estado e de toda a sociedade, sobretudo porque o sonegador finda por enriquecer ilicitamente, ao deixar de recolher aos cofres do Poder Estatal a verba que lhe pertence por direito.

Ademais, representaria uma grande injustiça fiscal em desfavor dos bons contribuintes, caso o fisco adotasse a postura de não punir severamente aquelas pessoas que, embora tendo praticado o fato gerador da tributação, buscam a todo tempo se esquivar da correspondente obrigação.

Não pendem dúvidas quanto a relevância da aplicação da multa sancionatória em face daqueles que violam os interesses do fisco. A aplicação da multa punitiva,

nesses casos deve ser de montante suficiente para expressar o seu caráter pedagógico, de modo a atingir a psique de quem incorreu no ilícito, para que não volte a reincidir.

Vale, no entanto, advertir para a seguinte questão: no que pese a prerrogativa do fisco se impor a multa sancionatória em face de quem viola as regras da tributação, o direito de punir não pode ser aplicado ao seu alvedrio. Ou seja, o fisco não goza de plena liberdade para impor a multa da fola que melhor lhe aprouver.

Assim como existem limites ao poder de tributar, também existem limites para impor as sanções decorrentes da violação às regras da tributação. É importante salientar que o Poder Tributante está obrigado a respeitar os princípios e normas constitucionais atinentes à defesa dos contribuintes, o que também vale para as multas tributárias.

Por expressa vedação contida na Carta Magna de nosso país, é vedado ao fisco promover investidas de caráter confiscatório em face do patrimônio do contribuinte. A regra que não se restringe à imposição da cobrança da tributação, também se estende para alcanças as penalidades decorrentes da violação às regras da tributação.

Embora os ilícitos praticados contra o fisco sejam merecedores do repúdio tanto da norma jurídica quanto da sociedade, da norma jurídica, não significa dizer que o fisco pode sancionar o infrator se limite de regras. Até porque não se mostraria razoável entender que o legislador estabeleceu limites ao fisco em relação à tributação, mas lhe conferiu liberdade para impor sanções de forma desregrada.

Não obstante os limites impostos pelo legislador constituinte quanto o poder de tributar – o que alcança tanto a tributação quanto suas respectivas penalidades – o que se observa, na prática, são investidas do Poder Tributante com multas punitivas de alíquotas tão elevadas, que da operação matemática resultante de sua aplicação é possível obter resultados financeiros tão altos, que em muitos casos chegam a ultrapassar o valor da própria obrigação principal.

Esse fato indubitavelmente viola princípios e normas tributárias contidas na nossa Carta Política, ao passo que demonstra o desrespeito do Poder Estatal em

face de tais primados. Se por um lado a sistemática jurídica tributária adotada no Brasil obriga o contribuinte a respeitar as regras que lhes são impostas pelo Poder Público, por outro é também dever do Poder Público respeitar os limites e regras que lhe foram impostos pela Carta Magna.

O que se tem observado, na prática, é que na maioria das vezes as multas sancionatórias impostas pelo Poder Tributante viram muito mais o caráter arrecadatório e muito menos a finalidade pedagógica. As multas comumente são impostas ao arrepio das regras que vedam o ato confiscatório por meio da tributação, e findam por invadir o patrimônio do contribuinte de forma desproporcional ao que a Constituição Federal autoriza.

10.2.2.2. Multas tributárias punitivas de valor excessivo: justiça fiscal ou ato de confisco?

Com efeito, não se pode minimizar a importância da aplicação da multa sancionatória, como forma de inibir as práticas de condutas ilícitas contra os interesses do fisco. Do mesmo modo, não se pode exigir do fisco que imponha a multa punitiva desprovida de valor pecuniário de montante expressivo, porque desta razão o objetivo principal da multa não seria alcançado.

Deste modo, é preciso reconhecer que multa de caráter punitivo dirigida ao contribuinte que omitiu do fisco a prática do fato gerador deve trazer consigo uma carga punitiva que leve ao desestímulo da reiteração daquela prática. Significa dizer que o valor pecuniário da multa deve ser expressivo, a ponto de tocar no contribuinte, de maneira a fazê-lo sentir que a prática da sonegação pode lhe causar consequências danosas em suas finanças.

Questão tormentosa é saber em qual medida o montante financeiro da multa punitiva se afasta do caráter punitivo aplicado de forma justa, e dentro dos limites do que pode ser reconhecido como justiça fiscal, e passar a tomar os contornos de uma conduta que pode ser reconhecida como a prática de um confiscatório.

A busca da resposta mais adequada para a situação reclama a indagação do conceito de confisco para fins tributários, e, ainda, se os preceitos que impedem o a

prática do confisco por meio da tributação também são aplicáveis às sanções de caráter tributário, ou estão limitadas à tributação exigida em razão da prática de um fato gerador.

Nesse diapasão, urge primeiramente trazer a lume o conceito jurídico de confisco, para, a partir dele, se perseguir a conceituação de multa tributária com efeito de confisco, à luz da doutrina pátria e da jurisprudência de nossos tribunais.

À luz da doutrina de Maria Helena Diniz confisca é o ato de apreender e adjudicar bens de outrem como medida punitiva⁵⁷. Ao que se denota da conceituação trazida pela doutrinadora acima, confiscar é punir a pessoa com a retirada de um bem de sua propriedade. É expropriar o bem por meio do poder de império.

Ao discorrer sobre os excessos sancionatórios, Paulo de Barros Carvalho assevera que são inúmeras as manifestações doutrinárias e jurisprudenciais contra sanções tributárias que exigem importâncias desproporcionais com relação ao tributo. Ainda de acordo com sua dicção, realmente, uma pretensão de 300% (trezentos por cento) do valor de tributo é algo sobremodo oneroso, que sufoca qualquer atividade econômica normal, tolhendo as possibilidades até da reeducação mental do contribuinte [...] ⁵⁸.

Em casos assim, é inegável que o contribuinte estará diante de uma multa punitiva de caráter confiscatório, ferindo de morte o princípio da vedação do confisco por meio da tributação, contido na Carta Política brasileira.

É exatamente nesse ponto que reside o problema central deste trabalho de conclusão de curso, que busca identificar se as multas tributárias de valor exorbitante representam um ato de justiça fiscal, ou um ato de confisco em desfavor do contribuinte.

Um questionamento a ser feito, é se o princípio da vedação do confisco é também aplicável às multas tributárias, ou se tal preceito constitucional é se destina, tão somente, à cobrança da tributação.

⁵⁷ DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. – 2. ed. ver., atual. e aum. – São Paulo : Saraiva 2005. v. 1. p. .914.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário: 25ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2013. p. 496.

Na opinião de Eduardo Sabbag o *questionamento se mostra oportuno, máxime de levarmos em conta que vivemos hoje uma realidade de cobranças de multas intimidativas pelos fiscos, que se sentem, em muitos casos, empolgados a substituir o tributo por estas prestações, fazendo com que o tributo seja travestido de multa, o que raia o absurdo.* ⁵⁹

Ives Granda Martins defende que o princípio da vedação do confisco é, sim, aplicável às multas tributárias. Para este doutrinador o princípio contido no art. 150, IV, da CF, não veda, apenas, a aplicação da tributação excessiva, mas, também, veda a aplicação de multas cujo montante financeiro da aplicação se sua alíquota represente um valor excessivo.

Já se reconheceu em linhas anteriores que a multa sancionatória a ser aplicada em face do ilícito fiscal deve ser suficiente para desestimular a reiteração do ato nocivo aos interesses do fisco. Nada obstante, não se pode admitir o esvaziamento do da totalidade patrimônio do contribuinte por meio da sanção tributária, especialmente porque tal atitude encontra óbice na CF.

Citando Geraldo Ataliba, Eduardo Sabbag refere que (...) *quanto mais o Direito repute valioso um bem, tanto mais o protege. Na medida em que há mais o que proteger, mais severa é a sanção que aplica ao que não obedece à lei que impõe tal respeito.* Significa dizer que em razão da importância da arrecadação tributação para a consecução das atividades do Estado, as multas sancionatórias se mostram relevantes para inibir a prática de ilícitos na órbita da tributação.

Contudo, a multa não pode servir como um instrumento de vingança do Poder Estatal em face do contribuinte inadimplente, nem mesmo daquele que se absteve de revelar ao à autoridade fiscal a prática do fato gerando, na tentativa de se esquivar da obrigação tributária.

Nesse espeque, ainda que seja para a punição de pessoas que desrespeitaram a lei tributária, não hora de impor a multa o Ente Tributante não pode se furtar de respeitar as normas constitucionais que protegem o direito do contribuinte, e impedem que seja feito o esgotamento do seu patrimônio através da tributação.

⁵⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010. p. 243.

É bem verdade que o constituinte não estabeleceu os critérios objetivos de aferição do ato confiscatório por meio da tributação. Contudo, ao referir que a tributação não pode se dar de forma confiscatória, a Constituição Federal estabeleceu os parâmetros mínimos de orientação tanto para o legislador infraconstitucional quanto para o intérprete da norma, no sentido de que o contribuinte não pode se sujeitar às imposições de caráter tributário que leve ao esgotamento do seu patrimônio, ou mesmo que inviabilize a sua manutenção.

Destarte, por meio do critério de interpretação da norma constitucional, e das questões ordinárias que ocorrem no mundo fático, o legislador infraconstitucional, como um dos endereçados das normas contidas na CF, no momento da criação da norma que impõe a multa deve adotar o método interpretativo mais benéfico para o contribuinte, de modo que reste respeitado os seus direitos previstos constitucionalmente, para que este último não se veja constrangido por uma multa que foge aos limites estabelecidos na Carta Maior.

Diferentemente de como ordena a CF, o legislador infraconstitucional se mostra recalcitrante em respeitar os direitos dos contribuintes, e não raro findam por lhe dirigir tributos e sanções tributárias que fogem ao mandamento constitucional.

Naquilo que diz respeito à multa sancionatórias pelo descumprimento da norma tributária a prática mais comum é a de imposição de multas que atingem um valor financeiro abusivo. Essa é a realidade que se faz presente em leis tributárias da União; dos Estados; do Distrito Federal; e também dos Municípios, numa demonstração de que o próprio Poder Estatal descumpra a Lei Maior de nossa Nação.

Em certos casos pode, inclusive, o valor da multa ultrapassar o valor do objeto sobre o qual recaiu a tributação, e isso inviabiliza, por completo, a manutenção da coisa para o possuidor ou proprietário, o que, inegavelmente, se apresenta como ato confiscatório através da tributação, mormente porque esvazia por completo o valor do patrimônio objeto do fato gerador da tributação.

Notadamente, já assente na jurisprudência de nosso país o entendimento de que os preceitos contidos no art. 150, IV, da Constituição Federal são aplicáveis

tanto às normas que impõe a tributação quanto as que estabelecem às multas punitivas. E isso, sem dúvida interfere nos limites dos poderes do fisco, que não apenas enfrentam limites ao poder de tributar, mas também encontram óbices quanto ao limite de punir pelo descumprimento das regras da tributação.

Porem, se por um lado estão os entes tributantes demonstrando a sua disposição para desrespeitar as regras constitucionais tributárias, e impor tributos e multas que representam atos de confiscos em face do contribuinte, do outro está o poder judicante, dotado de legitimidade para expurgar do mundo jurídico as leis tributárias que violam as disposições contidas na CF, e parece demonstrar a disposição necessária para o enfrentamento das normas infraconstitucionais tributárias frente as da CF, e adequá-las ao seu mandamento.

Feitas estas considerações, passa-se à análise do posicionamento de alguns julgados, com o fito de buscar entender como vem sendo o posicionamento dos Tribunais de Justiça de nosso país, no enfrentamento das multas sancionatórias de caráter confiscatório.

Vejamos o posicionamento do Supremo Tribunal Federal – STF, na apreciação do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no Agravo tombado pelo nº 637.717 do Tribunal de Justiça de Goiás. O recurso esteve sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, e teve como protagonistas litigantes o Estado de Goiás e o Laboratório Kinder Ltda. O referido julgamento ocorrido em 13 de março de 2012, teve o posicionamento do STF no seguinte sentido:

O princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, **também se aplica às multas**. Precedentes: RE n. 523.471 - AgR, Segunda Turma Relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA, DJe de 23.04.2010 e AI n.482.281-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, DJe de 21.08.2009.

No ano subsequente o STF voltou a enfrentar a matéria no Ag.Reg. no Recurso Extraordinário de nº 748.257⁶⁰, decorrente do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Desta feita a relatoria coube ao Ministro Ricardo Lewandowski, cujo posicionamento se deu da seguinte forma:

⁶⁰ Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário de 748.257, data de publicação DJE 20/08/2013 - ATA Nº 114/2013. DJE nº 162, divulgado em 19/08/2013.

“Trata-se de recurso extraordinário interposto contra a parte do acórdão que afastou a cobrança de multa moratória de 150% do valor do tributo devido, sob o fundamento de ser confiscatória, para aplicar ao caso dos autos uma percentual de 20%. Neste RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se, em suma, ofensa ao art. 97, da mesma Carta. A pretensão recursal não merece acolhida. A obediência à cláusula de reserva de plenário pelos Tribunais (CF, art. 97) não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional. Pelo mesmo motivo, não se justifica o retorno dos autos ao Tribunal a quo para que este, por meio de seu pleno ou órgão especial, se pronuncie sobre a matéria, considerando a existência de entendimento já fixado por esta Corte. Nesse sentido, cito os seguintes precedentes, entre outros: RE 370.765-AgR/RS, Rel. Min. Marco Aurélio; RE 278.710-AgR/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa; AI 481.584-AgR/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia.

[...]

No caso em exame o enfrentamento se deu em face da multa de caráter moratório, onde a pretensão do fisco era exigir do contribuinte a multa calculada com base na alíquota de 150%, o que por de certo se mostra abusivo. O STF se manifestou para impor que a referida alíquota descesse ao patamar de apenas 20%.

Ainda no ano de 2013 o Ministro Ricardo Lewandowski enfrentou nova questão envolvendo o assunto, desta feita no Ag.Reg. no Recurso Extraordinário de nº 657.372⁶¹, originário do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, de cuja ementa se constou a seguinte decisão:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO.

I – **Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.** Precedentes.

II – Agravo regimental improvido. (grifo nosso)

Em seu voto o Ministro relator deixou consignado da seguinte forma.

VOTO

Bem reexaminada a questão, verifica-se que a decisão ora atacada não merece reforma, visto que o recorrente não aduz novos argumentos capazes de afastar as razões nela expendidas. Como destacado na decisão ora agravada, é certo que esta Corte já fixou entendimento no sentido de que lhe é possível examinar se determinado tributo ofende, ou não, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, nos termos do art. 150, IV, da CF, e que esse princípio deve ser observado ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas

⁶¹ Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário de nº 657.372, DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 10/06/2013 - ATA Nº 85/2013. DJE nº 108, divulgado em 07/06/2013.

obrigações tributárias, a exemplo do que se decidiu nos seguintes feitos: ADI 1.075- MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; e ARE 637.717-AgR/GO, Rel. Min. Luiz Fux. Além disso, a jurisprudência deste Tribunal, com base na vedação ao confisco, firmou-se no sentido de que são inconstitucionais as multas fixadas em índices de 100% ou mais do valor do tributo devido. Nesse sentido, anoto os seguintes precedentes: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque. Por oportuno, destaco trecho x,do voto proferido pelo Min. Gilmar Mendes no julgamento do RE 582.461/SP, Plenário, que bem elucida o tema: “A propósito, o Tribunal Pleno desta Suprema Corte, por ocasião do julgamento da ADI-MC 1075, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 24.11.2006 e da ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.10.2000, entendeu abusivas multas moratórias que superam o percentual de 100% (...)”. Isso posto, nego provimento ao agravo regimental.

No caso acima se negou provimento ao o Agravo Regimental interposto pelo Ente Tributante, mantendo-se a decisão prolatada em respeito ao princípio do não confisco por meio da tributação.

Destarte, ao que se percebe claramente do posicionamento da Corte Suprema do país é no sentido de que o princípio do não confisco por meio da tributação não está limitado exclusivamente à imposição da tributação. O preceito que dirigido à defesa do contribuinte também se alcança as multas tributárias.

11. CONCLUSÃO.

A arrecadação tributária se mostra de relevantíssima importância para o Estado e para a sociedade, porque o seu resultado serve para o financiamento da estrutura estatal, e será por meio dos recursos financeiros advindos da tributação que o Poder Público poderá atingir a consecução de suas finalidades.

Desta forma é que: se por um lado existem limites ao poder de tributação dos Entes Estatais, na sua prerrogativa de invadir o patrimônio do particular, por outro é um dever do contribuinte permitir a invasão do seu patrimônio através da exigência de natureza tributária, e, diante da prática de uma fato gerador do tributo recolher a correspondente quantia aos cofres governamentais, como forma de propiciar o bom funcionamento dos organismos que integram o Estado.

Duas grandes questões relacionadas à cobrança de tributos, e que interferem para o contribuinte se mostrarem insatisfeitos com o dever jurídico de pagar tributos

são as seguintes: a) a má gestão dos recursos amealhados pelos governos com a arrecadação tributária, e a invasão demasiada no patrimônio do particular, por meio da tributação.

É dizer: a ineficiência dos gastos públicos desperta no contribuinte a rejeição do dever de pagar a exação, sobretudo no Brasil, onde tem se constatado que há muitos desvios dos recursos governamentais por meio da corrupção. Nesse sentido, a má gestão dos recursos públicos leva à desmotivação do contribuinte a aceitar com facilidade que parte do seu patrimônio particular seja entregue ao Poder Estatal através da tributação.

As constantes elevações da carga tributária no Brasil também interferem na aceitação do contribuinte brasileiro, que não consegue enxergar a segurança jurídica na relação entre ele e o fisco. A todo tempo os governantes anunciam há déficit nas economias do Poder Estatal, que apontam a alternativa para o problema no aumento da carga tributária.

Não tem sido possível observar no comportamento das autoridades governamentais qualquer disposição no sentido de buscar reduzir os gastos públicos para equilibrar seus orçamentos. Ao Revés, buscam sempre manter ou aumentar suas despesas, cujas contas são pagas na sua totalidade pelos contribuintes, uma vez que os cofres públicos são abastecidos direta ou indiretamente pela tributação.

Embora no Brasil o regime de governo seja o democrático, no qual compete ao Poder Público respeitar as liberdades e os direitos dos cidadãos, o que se tem visto por parte do Poder Público é a imposição vertical de uma tributação que beira ao confisco do patrimônio do particular.

A questão é ainda mais agravada quando do cotejo entre a carga fiscal que é paga pelo contribuinte brasileiro, frente às contrapartidas ofertadas pelos governos para estas pessoas. Isto porque, além de arcar com a elevada carga tributária o povo brasileiro se vê obrigado a prover serviços que a Constituição Federal estabeleceu como obrigatoriedade governamental, a exemplo da educação, saúde, lazer, segurança, etc..

O que se tem percebido no Brasil é o completo desrespeito por parte do Poder Governamental em relação aos preceitos constitucionais criados para defender os direitos do Contribuinte. Em face disso o Poder Fiscal do Estado de forma verticalizada promove a imposição de normas tributárias e sancionatórias usando o seu poder de império, e o Poder Judiciário assiste a tudo calado, com pouca ou quase nenhuma disposição para o enfrentamento da questão.

A esse respeito, e especialmente naquilo que se refere às sanções de natureza tributária – especialmente as multas punitivas – estas são criadas e aplicadas indistintamente à revelia dos preceitos constitucionais, quase sempre em valores sobremaneira elevados, o que leva o Poder Estatal a praticar atos confiscatórios em desfavor dos contribuintes, de forma transversa e não autorizada pela Constituição Federal.

Facilmente se percebe que as sanções de natureza “administrativas” que são aplicadas ainda hoje no Brasil em desfavor das pessoas inadimplentes face à tributação ainda são as mesmas que se lhes eram aplicadas nos tempos do despotismo, o que não se coaduna com o regime democrático de direito vigente no país.

Notadamente não foi possível encontrar registros históricos de qualquer trabalho de conscientização do contribuinte no sentido da importância da tributação, como forma de sustentabilidade do Estado e do regime democrático de direito. A grande maioria do povo não tem consciência dos motivos pelos quais é obrigado ao pagamento da exação. Muitos também não entendem que o resultado da arrecadação tributária se destina ao financiamento da organização do Estado e à defesa dos interesses da própria sociedade, e por esta razão os custos desse financiamento deve ser suportado por todos os integrantes da nação.

O que se observa no Brasil é que, não importando o regime de governo vigente do país, em se tratado de receitas tributárias, o tratamento dispensado às pessoas inadimplentes e aos infratores das normas impostas pelo fisco, as penas aplicadas são sempre muito severas.

É aceitável esta postura, desde que respeitados os limites impostos constitucionalmente, para que não reste desrespeitadas das regras da Carta Capital

da Nação. Ocorre, porém, que não obstante o núcleo duro das leis fiscais, o legislador ao deferir suas regras, muitas vezes termina por conferir ao agente fiscal uma margem de discricionariedade bastante ampla, de modo a permitir que ocorra a violação dos direitos do contribuinte a partir da aplicação da multa, ou de sua majoração, pela autoridade fiscal, quando esta, por seu ato, concretiza um aumento substancial do valor monetário da penalidade aplicada a patamares considerados como confiscatórios, à luz da CF.

Oscarino Arantes, em seu artigo dedicado ao tema, se manifesta para apontar a hipótese de flagrante ilegalidade nos casos em que as normas delegam ao agente fiscal a gradação das multas segundo sua avaliação da gravidade da infração, por ato discricionário. Trata-se primeiramente de uma violação direta ao princípio da indelegabilidade e vinculabilidade, expressamente previsto no Art. 7º e Art. 142 ambos do CTN. É, sem dúvida vício de nulidade da própria autuação, pois é vedado ao ente tributante, delegar ao agente fiscal a gradação de multa, que constitui ato vinculado. Ademais, a gradação de multa é matéria reservada a lei, conforme dispõe Art. 97, V do CTN, devendo esta dispor, caso a caso, os elementos do tipo da infração e a respectiva pena correspondente. Lembremos ainda, que o Art. 112 do CTN, assegura o in dúbio pro reo, ou seja, uma interpretação mais favorável ao acusado de infração tributária⁶².

Destarte, as pesquisas e os estudos realizados para este trabalho permitiram se chegar à conclusão de que se faz necessária a exigência da tributação por parte do Estado, como forma de permitir o financiamento de sua sobrevivência. Assim, por consequência lógica se concluiu quanto ao dever das pessoas que integram a sociedade em relação ao pagamento da exação, na medida de sua capacidade econômica.

A pesquisa também revelou que existem limites que devem ser respeitados pelo Estado, que vão desde a imposição da tributação até o estabelecimento das penalidades previstas para os casos de descumprimento das regras atinentes à tributação. Tais limites, no entanto, são quase sempre desrespeitados pelos Poderes Tributantes, que não raro ignoram as regras constitucionais estabelecidas para proteger o contribuinte contra a voracidade do Poder Estatal.

⁶² http://www.portaltributario.com.br/artigos/multas_tributarias.htm, acessado em 09/10/2016.

Por meio deste trabalho de conclusão de curso foi possível se chegar à conclusão de que as multas tributárias de valor excessivo extrapolam os limites da justiça fiscal e representam um ato de confisco que é operado em desfavor do contribuinte.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. São Paulo: Método, 2007.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. – 16. ed. – São Paulo : Saraiva, 2010.

_____, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Aires F. O ISS na Constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2003. p.345.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 138.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. Vol. 2. Saraiva: São Paulo, 1989. p. 12.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário: 25ª ed. – São Paulo : Saraiva.

_____, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 5ª ed. – São Paulo : Noeses.

_____, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, p.36/37.

CASTILHO, Marcela Cristina de.
<http://mcristina.jusbrasil.com.br/artigos/146506494/direito-de-propriedade-e-a-funcao-social>. Acessado em 26/09/2016.

_____. Código Civil Brasileiro. Lei n. 10.406/2002. Brasília, DF: Senado, 2002.

_____. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172/66. Brasília, DF: Senado, 1966.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. – 2. ed. ver., atual. e aum. – São Paulo : Saraiva 2005. v. 1.

_____, Maria Helena. Dicionário jurídico. – 2. ed. ver., atual. e aum. – São Paulo : Saraiva 2005. v. 2.

GONÇALVES, Carlos Roberto. 1938 – Direito civil brasileiro, volume V : direito das coisas. – 4. ed. rev. – São Paulo : Saraiva, 2009.

GOUVEIA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações. <https://jus.com.br/artigos/9151/a-extrafiscalidade-no-direito-tributario-e-suas-classificacoes>

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. – 20. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

http://www.portaltributario.com.br/artigos/multas_tributarias.htm, acessado em 09/10/2016.

<https://guiatributario.net/2015/05/05/o-que-sao-obrigacoes-tributarias-acessorias/> acessado em 09/10/2016.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de direito financeiro e tributário. 11. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Malheiros Editores Ltda., São Paulo – SP, 30ª. edição, 2009.

RIOS, Thiago Meneses. <https://jus.com.br/artigos/27032/direito-de-propriedade-funcao-social-e-limitacoes-constitucionais>. Acessado em 26/09/2016.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 2. ed. – São Paulo : Saraiva,2010.

_____, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário de 748.257, data de publicação DJE 20/08/2013 - ATA Nº 114/2013. DJE nº 162, divulgado em 19/08/2013.

_____, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário de nº 657.372, DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 10/06/2013 - ATA Nº 85/2013. DJE nº 108, divulgado em 07/06/2013.