

INTRODUÇÃO

O tema deste estudo é a aplicação do princípio da vedação do confisco às multas tributárias. O objetivo geral desta monografia é verificar o alcance do princípio constitucional da vedação ao confisco concernente às multas tributárias.

Tem-se na instituição dos tributos uma forma de angariar recursos para que o Poder Público possa realizar políticas públicas para a coletividade num todo. Através deles é possível obter recursos para investir, por exemplo, em educação, saúde, habitação.

Dessa maneira, a vedação ao confisco nos tributos foi instituído como forma de limitar o poder de tributar do Estado, já que não cabe ao mesmo tomar posse dos bens do contribuinte.

Lado outro, as multas tributárias são instituídas como maneira de forçar o contribuinte a se manter em dia com os ditames legais de natureza tributária. As multas encontram-se atreladas ao cometimento de um ato ilícito tributário por parte do contribuinte.

Embora sejam parecidos os tributos e as multas tributárias não se confundem, visto que possuem natureza jurídica diferenciada. As multas são voltadas para sancionar o contribuinte que cometeu um ilícito de ordem tributária.

Parte da doutrina, a exemplo de Hugo de Brito Machado¹, sustenta que as multas tributárias, por não se confundirem com os tributos, poderiam, por este motivo, ser revestidas de caráter confiscatório, em razão de sua natureza sancionatória.

Deste modo, segundo o referido autor, as multas tributárias enquanto sanções administrativas seriam usadas para manter a ordem do sistema tributário e não há porque limitar seu poder de confisco.

Surge, no entanto, o questionamento acerca da aplicabilidade do princípio da proporcionalidade e, por conseguinte, de não confisco às multas tributárias. Afinal, estas não passam de obrigação acessória.

Segundo se extrai do entendimento do Supremo Tribunal Federal, verifica-se que, ao instituir o princípio da vedação ao confisco, o legislador buscou limitar o poder de tributar do Estado e proteger o cidadão contra possíveis excessos.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 46.

Assim, tomando-se por marco teórico o posicionamento do STF, conclui-se que, embora o contribuinte deva ser compelido a cumprir sua obrigação, a aplicação de uma sanção deve se pautar, fundamentalmente, pelo princípio da proporcionalidade, sendo certo que atribuir caráter confiscatório às multas tributárias não se justifica.

Diante do exposto, considerando os reflexos jurídicos no tocante à aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias, ainda, considerando os reflexos sociais em razão da repercussão do tema, justifica-se, para fins acadêmicos a importância de sua investigação.

Ao verificar o alcance do princípio constitucional da vedação ao confisco concernente às multas tributárias, pretende-se demonstrar quais as espécies de tributos existentes no país a fim de que não se confundam com as multas tributárias; salientar a natureza jurídica e espécies de multas tributárias; relacionar o princípio da vedação ao confisco aos tributos e às multas tributárias, verificando como os tribunais pátrios tem se portado diante do tema.

A organização da presente monografia dar-se-á mediante capítulos, sendo que no primeiro será abordado o conceito de tributo e as suas espécies, bem como será estudada a multa no âmbito do direito tributário; o segundo capítulo discorrerá sobre os princípios tributários com especial atenção para o princípio da vedação ao confisco; finalmente, o capítulo de número três tratará da aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco no que diz respeito às multas.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

O presente estudo trata da aplicabilidade do princípio de vedação ao confisco no que tange as multas tributárias.

Passa-se, pois, ao exame do conceito de multa para o Direito Tributário, que pode ser entendido como:

[...] pena pecuniária imposta a pessoa natural ou jurídica que viole lei fiscal, desde que se comprove tal infração após processo administrativo. Tem por escopo compelir o contribuinte a satisfazer sua obrigação tributária dentro do prazo legal.²

As multas tributárias não objetivam primariamente à arrecadação. O seu principal escopo é desanimar a infração à legislação, impedindo, assim, o inadimplemento da arrecadação dos tributos.

Deste modo, as multas não constituem uma espécie de tributo, porque aquelas têm como fato gerador a prática de uma infração de natureza tributária, ao passo que o tributo não pode ser instituído como sanção ante à perpetração de um ato contrário à ordem tributária.

É o que se infere do conceito de tributo trazido pelo CTN em seu art. 3º, *in 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.³

Destarte, o tributo se diferencia da multa na medida em que o fato gerador daquele não pode ser oriundo de ato ilícito, ao passo que a multa se constitui em uma sanção pecuniária aplicada em face da ocorrência de algum ilícito de natureza tributária.

² DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico. Vol. 3 J-P.** 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 363.

³ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DOU, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 15/10/2010.

Ainda, tendo em vista que o tributo institui receita ordinária, deverá ser um ônus tolerável, uma responsabilidade que o contribuinte possa pagar sem sacrifício dos bens que possuem.

Feitas estas considerações, passa-se ao exame do princípio da vedação ao confisco ou não-confisco, cerne do estudo ora empreendido, e que é determinado pelo artigo 150, inciso IV da Constituição da República, cuja disposição traz:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;⁴

Percebe-se que o intuito do legislador constitucional foi limitar o poder de tributar do Estado diante da instituição da vedação ao confisco. Dessa maneira, o princípio da vedação ao confisco nasce no ordenamento constitucional brasileiro como barreira ao poder estatal de tributação.

A conceituação deste princípio é trazida por Hugo de Brito Machado, de cuja lição se extrai que

a Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens. Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório.⁵

Assim, o tributo utilizado para fins de confisco será tido como inconstitucional, sendo necessário que a lei instituidora do mesmo seja erradicada do ordenamento jurídico pátrio.

Novamente as ponderações de Hugo de Brito Machado são importantes: "os princípios jurídicos da tributação existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder de tributar pertencente ao Estado"⁶.

Tais princípios visam manter a exação dos tributos dentro de um limite, a fim de não onerarem excessivamente o contribuinte.

⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 53.

⁶ Idem. p.45.

As multas tributárias, todavia, não estão fora do âmbito de incidência dos princípios. Ora, certo é que os princípios de natureza tributária emanam da Constituição da República e devem ser observados pelas demais espécies normativas, inclusive por aquelas que determinam penalidades.

Se o objetivo dos princípios é evitar abusos por parte do Estado em face do contribuinte, tais princípios devem se estender a toda e qualquer emanção do Estado tendente a reduzir de maneira considerável e desproporcional o patrimônio do cidadão.

Toma-se como marco teórico do presente estudo a decisão proferida pelo STF na ADI 1075 MC / DF:

(...) É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. (ADI 1075 MC / DF - Distrito Federal - Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade - Relator(A): Min. Celso De Mello - Julgamento: 17/06/1998 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno.)⁷

Deste modo, não obstante as multas deverem representar um ônus um pesado para atingirem sua finalidade, de modo que as condutas ensejadoras de sua cobrança sejam efetivamente desestimuladas, há que haver diferenciação entre peso e abuso.

Atribuir, portanto, efeito confiscatório à multa redonda em franco abuso pelo Poder Público.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1075 MC / DF - Distrito Federal Questão De Ordem Na Ação Direta De Inconstitucionalidade, Tribunal Pleno**. Brasília, 13/06/2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 10/10/2010..

Doutrinadores há, no entanto, que entendem de maneira diversa do STF. Dentre eles, destaca-se a lição de Hugo de Brito Machado, que assim preleciona:

A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.⁸

Para Hugo de Brito Machado, portanto, não há que se falar em vedação ao confisco no tocante às multas no direito tributário.

Em face a todo exposto, questiona-se: pode o princípio da vedação ao confisco ser aplicado às multas tributárias?

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p.46.

CAPÍTULO I - TRIBUTOS E MULTAS TRIBUTÁRIAS

1.1 Tributos: conceito e espécies

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, os tributos

[...] são receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com seu poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.⁹

Já Maximilianus Cláudio Fúher pauta-se no art. 3º do CTN para definir o tributo, entendido pelo autor como sendo

[...] uma prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, L 5.172/66, art. 3º).¹⁰

Vittorio Cassone acrescenta que o tributo, enquanto prestação pecuniária compulsória é oriundo da prática pelo contribuinte do chamado fato gerador.¹¹

O autor determina, também, quais os elementos que caracterizam a cobrança como sendo tributária, sendo elas:

1. prestação em moeda corrente nacional - ou cujo valor se possa exprimir em dinheiro. (...)
2. prestação obrigatória - porque devida por força de lei (regime jurídico de direito público); motivo pelo qual costuma-se dizer que o tributo é *ex lege*, distinguindo-se da obrigação *ex voluntate*, derivante do regime jurídico de direito privado. (...)
3. que não constitui sanção de ato ilícito - porque nessa hipótese não se trata de tributo, mas de *penalidade*. (...)
4. atividade administrativa plenamente vinculada - isto porque a autoridade administrativa não só tem o poder (de Estado), como, também, o dever (funcional) de fiscalizar, autuar e cobrar (art. 142, CTN). (...)
5. a LEI não pode estabelecer competências tributárias que não estejam previstas na CF. (...)
6. que seja receita pública.¹²

⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 155.

¹⁰ FÜHER, Maximiliano Cláudio Américo; FÜHER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 35.

¹¹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 45.

¹² Idem.

Tal também é o entendimento de Fühler, cuja lição esclarece que:

[...] caracteriza-se o tributo pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade. Qualifica-se o tributo pelo fato que lhe dá origem. (...) O tributo também poderia ser pago em espécie, em vez de ser pago em dinheiro. Para tanto, porém é necessário lei que autorize essa forma de pagamento, o que raramente acontece.¹³

Deste modo, infere-se dos entendimentos colacionados que os tributos devem ser cobrados em moeda nacional, podendo, se a lei assim permitir, ser pagos em espécie; possuem, também, natureza compulsória, não são advindos da prática de ato ilícito e sim de um fato gerador praticado pelo contribuinte, nascem de atividade administrativa vinculada à lei e devem constituir receita pública.

O conceito de fato gerador é trazido pelo artigo 114 do CTN, de onde se lê que "(...) fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência"¹⁴.

Segundo Vittorio Cassone, a classificação dos impostos pode ser feita de várias formas. Entretanto, o STF adotou uma classificação quinquipartide dos tributos, no que foi seguido pelo referido autor.¹⁵

Consoante se extrai da lição de Cassone, a classificação dos tributos é, portanto, a seguinte: "impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios"¹⁶.

Passa-se ao exame de cada uma das espécies de tributos.

1.1.1 Impostos

A conceituação legal de imposto se encontra no art. 16 do CTN, *in verbis*:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.¹⁷

¹³ FÜHER, Maximiliano Cláudio Américo; FÜHER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 35.

¹⁴ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DOU, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 15/10/2010.

¹⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 51.

¹⁶ Idem.

Esta definição do CTN leva à conclusão de que o imposto não está ligado a nenhuma prestação estatal à sociedade. Outro não é o entendimento de Vittorio Cassone, de cuja lição se extrai que: "a inexistência de contraprestação, por parte do Estado (U-E-DF-M), em favor da pessoa obrigada ao pagamento do imposto, é o aspecto que distingue o imposto das demais espécies tributárias".¹⁷

Hamilton Dias de Souza explica que: "os impostos são instituídos a partir de determinado fato econômico previsto em lei e que revela uma suposta capacidade econômica para contribuir dos respectivos sujeitos passivos".¹⁹

Outra importante característica do imposto, mencionada por Cassone²⁰ é o disposto no art. 167, inciso IV da CR:

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;²¹

É, portanto, vedada a vinculação da receita originada daqueles órgãos, fundos ou despesas, excetuados os casos em que os recursos advindos dos impostos sejam destinados à saúde, educação, bem como administração tributária.

1.1.2 Taxas

Edgar Neves da Silva *apud* Ives Gandra da Silva Martins define a taxa como sendo:

¹⁷ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DOU, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 15/10/2010.

¹⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 55.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 696.

²⁰ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 54.

²¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

[...] prestação pecuniária devida a uma entidade pública, com fundamento em uma norma legal e, na medida desta, pela realização de uma atividade da própria entidade dirigida de modo particular ao obrigado. Para que se dê nascimento da obrigação tributária pertinente à taxa, torna-se necessária, como fonte imediata, a existência de uma situação hipoteticamente prevista em lei (...), cujo conteúdo será uma atuação estatal; (...) em sendo elevadas as suas atividades estatais, conforme definidas pela Constituição, como hipótese de incidência da lei tributária, e, efetivamente, realizando-se no mundo dos fenômenos materiais o fato imponível, surgirá, então, a obrigação tributária (...).²²

O art. 145, inciso III da CR determina que:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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;²³

Quanto ao exercício do poder de polícia como fato gerador para exação da taxa, a lição de Cassone esclarece que se torna possível a incidência da taxa

toda vez que se acha presente o elemento de conexão entre o exercício do poder de polícia geral (*uti universi*) e a atividade do contribuinte que se aproveita particularmente desse exercício (*uti singuli*)fazendo com que haja uma contraprestação imediata e específica em benefício do obrigado (...).²⁴

Já quanto aos serviços efetivamente e potencialmente prestados que o constituinte menciona, Cassone elucida que quanto aos serviços efetivamente utilizados

haverá de ter dois requisitos cumulativos:

- utilização efetiva: quando possam ser destacados em unidade autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública. Exemplos: obtenho um alvará, uma certidão, um porte de arma, estou trafegando na avenida;
- divisível: quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos usuários. Exemplos: o cidadão que precisa de um alvará, uma certidão, de um porte de arma, de trafegar pela rodovia.²⁵

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 1006.

²³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

²⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 63.

²⁵ Idem.

Já a potencialidade na utilização dos serviços se dá quando "sendo de utilização compulsória, o serviço público posto à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa 'em efetivo funcionamento' "²⁶.

A diferença havida entre a taxa pelo uso potencial e a taxa pelo uso efetivo se encontra justamente na utilização efetiva e individual da prestação de algum serviço oferecida pelo Estado ao contribuinte, como é o caso do alvará (uso efetivo) ou defesa do país (uso potencial).²⁷

Em apertada síntese, pois, a natureza jurídica da taxa é definida pelo seu fato gerador, assim com as demais espécies de tributos. No caso daquelas, o fato gerador é a realização pelo Estado da atividade que dê ensejo à cobrança da taxa nos termos do art. 145, inciso III da CR c/c art. 4º do CTN.

1.1.3 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria, enquanto espécie tributária, foi sucintamente abordada pela CR em seu art. 145, III, cuja redação traz:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.²⁸

Consoante se extrai da lição de Vittorio Cassone²⁹, o texto constitucional é reduzido em razão de técnica legislativa adotada pelo constituinte, a fim de que a definição de contribuição de melhoria fosse feita pelo CTN.

Acerca da contribuição de melhoria, dispõe o art. 81 do CTN, *in verbis*:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.³⁰

²⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 63.

²⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 99.

²⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

²⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 69.

³⁰ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DOU, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 15/10/2010.

Cassone ainda esclarece que é necessário ponderar se a obra pública ocasionou algum tipo de valorização imobiliária. É o caso, por exemplo, de obras como o chamado "minhocão" na cidade de São Paulo, que ocasionou aos moradores de suas adjacências um sem número de dissabores, tais como barulho, poluição e até mesmo perda de privacidade.³¹

No caso em comento a obra realizada pelo poder público, longe de se caracterizar como fato gerador de contribuição de melhoria, certamente deu ensejo a indenizações em face do Estado.

1.1.4 Contribuições especiais

Hamilton Dias de Souza *apud* Ives Gandra da Silva Martins³² afirma que os artigos art. 149 e 149-A, da CR determinam espécies de tributos que possuem características similares de modo a serem albergados pelo conceito de contribuição especial. Dispõem os referidos artigos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.³³

Deste modo, pode-se entender por contribuições especiais:

as instituídas não só pela União para, abrangendo as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, mas também pelos estados, Distrito Federal e municípios, que as cobram de

³¹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 70.

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 705.

³³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social.³⁴

As contribuições especiais são, portanto, aquelas que nascem de uma atuação do Estado a fim de organizar alguma classe profissional, ou mesmo, em função da prestação de um serviço, como é o caso da contribuição para custeio da iluminação pública.

1.1.5 Contribuições previdenciárias

Fala-se, também, nas chamadas contribuições para a seguridade social, as quais são financiadas

[...] por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I — do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II — do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III — sobre a receita de concursos de prognósticos.³⁵

Mister ressaltar, no entanto, que as receitas provenientes de tais contribuições "não podem constituir receita do Tesouro Nacional precisamente porque devem ingressar diretamente no orçamento da seguridade social".³⁶

1.1.6 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório é uma modalidade tributária de emergência. Com efeito, segundo Hamilton Dias de Souza

[...] os empréstimos compulsórios, previstos no art. 148 da Constituição Federal, só podem ser instituídos mediante lei complementar e para atender

³⁴ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico. Vol. 1 A-C.** 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 1062.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 393.

³⁶ Idem.

a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra ou de sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.³⁷

A finalidade precípua do empréstimo compulsório é garantir o atendimento a despesas que surgem quando da ocorrência de calamidades públicas e/ou guerras.

Cassone ressalta, todavia, que sendo empréstimo, ainda que obrigatório, deve ser devidamente restituído no tempo e forma previstos em lei.³⁸

1.2 Multas Tributárias

André Ramos Tavares esclarece que as infrações no âmbito do direito tributário dão ensejo a penalidades, sendo a multa uma dessas penalidades.³⁹ Pode-se citar como exemplo de descumprimento de obrigação tributária o atraso ou não pagamento de algum tributo, bem como a sonegação.

Segundo Hugo de Brito Machado, o ilícito tributário pode ser penal ou administrativo. Por ilícito administrativo o autor entende:

(...) o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória. O ilícito tributário diz-se de conteúdo patrimonial quando implica o não pagamento, total ou parcial, do tributo. Sem conteúdo patrimonial é o ilícito consistente no inadimplemento de simples obrigação acessória.⁴⁰

O referido autor acrescenta ainda que:

os atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando as sanções administrativas — as multas. E ensejam também sanções penais quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não signifiquem simplesmente o não pagamento do tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador.⁴¹

³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 698.

³⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p.77

³⁹ TAVARES, André Ramos *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 525.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 455.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 465.

Cassone, por sua vez, define a multa como

[...] uma das espécies de penalidade, estando, pois, ligada à idéia de infração ou ilícito. (...) A multa fiscal é a espécie de sanção que se caracteriza por ser uma penalidade pecuniária, ou melhor, caracteriza-se por afetar o patrimônio do infrator, diminuindo-o em termos de dinheiro.⁴²

A multa tributária é aplicada independentemente de sanção penal que também possa ser imposta ao agente do ato ilícito tributário, o que é fortemente criticado por Hugo de Brito Machado. Segundo o autor:

Não obstante a doutrina justifique as sanções penais concomitantes com as sanções administrativas com a independência das instâncias, na verdade nada justifica essa duplicidade, que contribui para a complexidade do sistema jurídico e dificulta a repressão dos cometimentos ilícitos. (...) A sanção corporal, de natureza penal, pode ter maior efeito intimidativo, mas não se pode esquecer que um tal efeito intimidativo tem sido considerado irrelevante pela doutrina, que por isto mesmo se manifesta quase unanimemente contrária à pena de morte.⁴³

A natureza da multa tributária é de obrigação acessória, possuindo, conseqüentemente, relação com a chamada obrigação principal.

Obrigação principal é, de um modo geral, aquela "existente por si só, abstrata ou concretamente, sem qualquer sujeição a outras relações jurídicas."⁴⁴

Adentrando a esfera do Direito Tributário, tem-se que a obrigação principal é "a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, [...] diríamos que a obrigação principal é uma obrigação de dar. Obrigação de dar dinheiro, onde o dar obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico."⁴⁵

Acessória, por sua vez, é a obrigação que se encontre "vinculada a uma outra, designada principal, para complementá-la ou garanti-la, ou seja, sua existência supõe a da principal."⁴⁶

No âmbito do Direito Tributário, a obrigação acessória é entendida como aquela

⁴² CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 176.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 468.

⁴⁴ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico. Vol. 3 J-P**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 472.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 123.

⁴⁶ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico. Vol. 3 J-P**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 463.

[...] instituída pela legislação, que é lei em sentido amplo (art. 96). Sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art. 113, § 2a). Não implica para o sujeito ativo (fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária.⁴⁷

A este respeito, extrai-se do CTN 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 do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

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

3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.⁴⁸

Nesta mesma esteira, José Rildo Medeiros Guedes alude:

Tanto os juros de mora como as multas, que representam um decréscimo patrimonial, têm caráter de reparação e de penalidade, como conceituadas, respectivamente, nas legislações civil e penal e, por conseguinte, constituem acessório do principal.⁴⁹

A este respeito, Paulo de Barros Carvalho acrescenta:

as obrigações acessórias são liames erigidos para veicular deveres do cidadão ou de pessoa jurídica para com a Administração Pública, no sentido de se tornar viável a percepção de tributos.⁵⁰

Conclui-se de todo exposto que a natureza acessória da multa enquanto obrigação tributária liga-se à sua função primordial, que é a de compelir o cidadão a efetuar o pagamento do tributo.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 124.

⁴⁸ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DOU, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 15/10/2010.

⁴⁹ GUEDES, José Rildo Medeiros, *apud* SANTANA FILHO, José Henrique. **Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas fiscais à luz do axioma da proporcionalidade tributária**. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em: 15/10/2010.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 155.

CAPÍTULO II - PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUCIONAIS

Antes de adentrar a esfera dos princípios na órbita tributária, necessário é, inicialmente, compreender o que sejam princípios e, em especial, a definição bem como a finalidade dos princípios tributários constitucionais.

A ideia de princípio remete a uma

(...) idéia de começo, ponto de partida, fundamento. Eles são as vigas mestras do ordenamento jurídico, são pólos informadores que permeiam toda a Constituição, conferindo unidade ao sistema. Os princípios são abstratos e vagos, e em razão dessa qualidade não incidem diretamente sobre um caso concreto específico, já que encampam um sem-número de hipóteses. (...) Pode-se dizer que os princípios são as vigas mestras do ordenamento jurídico e embasam, arrimam e dotam a Constituição de espírito. Representam, pois, as aspirações máximas de uma sociedade, os seus valores essenciais.⁵¹

Celso Antônio Bandeira de Mello apresenta a seguinte definição de princípio:

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica, e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁵²

Os princípios compõem, portanto, a espinha dorsal de um ordenamento jurídico. Constituem o comando axiológico ao qual toda norma deve atender, sob pena de ferir o interesse da sociedade e redundar em abusos por parte do Estado.

De fato,

[...] cabe aos princípios a difícil tarefa de conferir coerência, sistematicidade e unidade ao Texto Constitucional. Eles fornecem as diretrizes essenciais da Constituição, de maneira que se tornam indispensáveis para a sua inteligência. [...] Também funcionam como critério para a edição de futuras regras. [...] vinculam o legislador e o aplicador do Direito, uma vez que não se pode editar uma regra que contrarie um princípio nem conferir uma interpretação à regra que a coloque em choque com aquele. Os princípios também desenvolvem importante papel na atividade interpretativa, servindo como um guia, um instrumento de interpretação. [...].⁵³

⁵¹ MEYER-PFLUG, Samantha. *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p.142.

⁵² *Idem*.

⁵³ MEYER-PFLUG, Samantha. *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 143.

Deste modo, os princípios encerram o fundamento sobre a norma se alicerça e o operador do direito atua. São o meio pelo qual a segurança jurídica se materializa.

Certo é que a sistemática principiológica do direito tributário está contida na CR. É o que se extrai da lição de Samantha Meyer-Pflug, que ensina:

[...] os princípios constitucionais tributários, por sua vez, constituem-se em limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. São garantias fundamentais dos contribuintes em face do Estado e permeiam todo o sistema constitucional tributário, conferindo-lhe harmonia e coerência.⁵⁴

Hugo de Brito machado acrescenta que

[...] sendo, como é, a relação de tributação uma relação jurídica e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. [...] Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.⁵⁵

A existência de princípios na ordem tributária se justifica, pois, a fim de que a ação do Estado seja limitada por comandos de natureza axiológica, garantindo ao destinatário da norma que quaisquer abusos devem e serão evitados pela norma tributária.

2.1 Função social do tributo

Chamado por Cassone de princípio da solidariedade social, a função social do tributo se liga, segundo o referido autor, à idéia de solidariedade que tem sido a tônica no que pertine a proteção aos direitos humanos.⁵⁶

Com efeito,

[...] a partir do após Segunda Guerra Mundial, o mundo mudou, passando a ver a cooperação entre os povos como algo a ser incrementado. Organismos internacionais assaram a concretizar essa mudança [...]. No Brasil, esses novos tempos foram concretizados pela Assembléia Nacional Constituinte, que, durante um inteiro ano, debateram exaustivamente,

⁵⁴ MEYER-PFLUG, Samantha. apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 144.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 45.

⁵⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 108.

elaborando uma nova Constituição, promulgada em 5-10-1988, cuja solidariedade humana foi, principalmente incorporada no preâmbulo, no art. 3º, I, no art. 194, IV e no art. 203.⁵⁷

Certo é que o tributo, assim como a propriedade, deve possuir função social. A instituição de um tributo não pode se fundar em algum benefício ou vantagem para alguma classe ou mesmo para a Administração Pública, devendo sempre visar o bem comum, consoante se extrai do entendimento de Hugo de Brito Machado:

Todos os tributos têm função social. Aliás, toda a atividade estatal tem, ou deve ter, função social. Assim, o adjetivo social, no contexto em que se pretende com ele identificar uma subespécie de tributo, é inoperante. Se todo tributo é social, evidentemente uma contribuição não terá identidade específica por ser social.⁵⁸

No entanto, a ideia de uma função social tributária vai além do mero bem comum que deve ser a destinação do tributo. Infere-se do entendimento colacionado acima bem como da lição de Cassone que a solidariedade ou função social do tributo se materializa ao se observar que

[...] tais disposições constitucionais, novas e inéditas, alteraram profundamente o conceito das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social: a obrigação de contribuir não ficou limitada ao clássico 'regime retributivo', ou seja, correlação entre contribuição e retribuição. Portanto, a Carta de 1988, além de prever a correlação entre contribuição *versus* retribuição direta (paga e em contraprestação recebe benefício previdenciário), possibilita a exigência de contribuição *sem* retribuição direta.⁵⁹

Assim sendo, a instituição de contribuições sociais e a destinação dada às mesmas configura a consolidação do princípio da solidariedade ou função social do tributo.

2.2 Princípio da legalidade

De um modo geral, pode-se dizer que o princípio da legalidade

⁵⁷ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 110.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p.337.

⁵⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 110.

[...] é um dos alicerces do Estado democrático de Direito. (...) O princípio da legalidade está a exigir que qualquer obrigação imposta ao cidadão deve ser instituída por meio de lei. Trata-se de um princípio constitucional que norteia todos os atos da Administração Pública e vem reforçado em determinadas áreas do Direito, como o Administrativo, o Penal e o Tributário.⁶⁰

Maria Sylvia Zanella di Pietro o princípio da legalidade

[...]além de referido no art. 37, está contido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal que, repetindo preceito de Constituições anteriores, estabelece que 'ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei'.⁶¹

Este princípio possui conotações diferentes conforme seja analisado sob o ponto de vista público ou privado e, no próprio texto constitucional é possível verificar a diferença havida entre o princípio da legalidade nas relações privadas ou públicas.

O art. 5º, inciso II, da CR/88 assim dispõe:

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;⁶²

Nestes termos, o princípio da legalidade no âmbito das relações privadas permite ao cidadão fazer "tudo o que a lei não proíbe"⁶³, ou seja, o cidadão será compelido ou impedido à prática de um ato tão somente por força de uma norma jurídica.

.Passando-se para a esfera das relações de Direito Público, a legalidade enquanto princípio determina os "limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade".⁶⁴

⁶⁰ MEYER-PFLUG, Samantha. *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.. p. 144.

⁶¹ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 59.

⁶² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

⁶³ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 58.

⁶⁴ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 59.

O princípio da legalidade tributária, em específico, encontra sua previsão na CR, art. 150, inciso I, de onde se lê:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...).⁶⁵

Hugo de Brito machado explicita este princípio, elucidando que

pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF/88, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. Essa explicitude decorreu do fato de que, no art. 153, § 29, da Constituição anterior a regra vinha formulada juntamente com as ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes apenas aos aumentos. Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. (...) Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.⁶⁶

Do entendimento colacionado acima, extrai-se que nenhum tributo poderá ser cobrado de um cidadão se for instituído por lei. Ora, se o objetivo dos princípios é salvaguardar o cidadão contra possíveis abusos cometidos pelo Estado, certo é que não se poderia deixar a critério deste a criação e exação de tributos sem o devido controle.

2.3 Princípio da Anterioridade

A previsão do princípio tributário da anterioridade se encontra no art. 150, inciso III, alíneas "a", "b" e "c" da CR, *in verbis*:

⁶⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

⁶⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 46.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

(...) ⁶⁷

Da análise do dispositivo constitucional percebe-se que o princípio da anterioridade determina que os efeitos de uma lei que crie ou majore um tributo somente tenha vigência após a ocorrência de algum fato específico.

A lição de Hugo de Brito Machado explica acerca da aplicação prática deste princípio, ao afirmar que:

[...] pelo princípio da anterioridade, a criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 dias. Assim, para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que o cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Entretanto, se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o último dia de dezembro estará atendida a exigência da alínea "b" e, por força da alínea "c", essa lei somente entrará em vigor em abril do ano seguinte. (...) Em Direito Tributário, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado. (...) O princípio da anterioridade quer dizer que nenhum tributo pode ser cobrado sem que a lei que o instituiu, ou aumentou, tenha sido publicada antes do início do exercício da cobrança.⁶⁸

Em apertada síntese, o princípio da anterioridade determina que a cobrança de um tributo só pode ser realizada se a publicação da lei que o institui tenha sido publicada antes do efetivo exercício da cobrança.

⁶⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 50.

2.4 Princípio da irretroatividade

O art. 150, inciso III, alínea "a" da CR dispõe sobre o princípio da irretroatividade nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - Cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.⁶⁹

O CTN também trata do princípio da irretroatividade em seus arts. 105 e 144, *in verbis*:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

[...]

Art.144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.⁷⁰

Acerca do princípio da irretroatividade, Hugo de Brito Machado afirma que

[...] irretroatividade, princípio geral que se pode considerar da própria essência do Direito, tamanha é a sua importância para preservação da segurança jurídica, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente. Em Direito Tributário, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado (...).⁷¹

Depreende-se da lição do eminente doutrinador que o princípio da irretroatividade tributária deriva do princípio geral de irretroatividade da norma jurídica, cuja finalidade precípua é garantir a manutenção da segurança jurídica ao contribuinte, protegendo, assim, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

⁶⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

⁷⁰ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DOU, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 15/10/2010.

⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 49.

Da leitura dos dispositivos legais e, ainda, analisando a lição de Hugo de Brito Machado, se pode inferir que "em face do princípio constitucional da irretroatividade, a lei não pode retroagir de modo a alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência"⁷².

2.5 Princípio da igualdade tributária

O princípio da igualdade tributária não se confunde com o da igualdade geral, embora aquele guarde com este estreita relação. A previsão legal do princípio da igualdade está no art. 150, II da CR/88, de cujo se extrai:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)⁷³

Fazendo alusão ao princípio da igualdade genérico e a sua relação com o princípio da igualdade tributário, Klaus Tipke esclarece que

[...] o princípio da igualdade, segundo o qual todos os homens são iguais perante a lei, está contido em muitas constituições do mundo. Muitas Constituições contêm até normas sobre direito tributário, quando determinam que todos os cidadãos devem ser igualmente tributados de acordo com a sua capacidade de contribuição e que não deve existir nenhum privilégio em matéria de impostos. Tais normas prescrevem, em outras palavras, a igualdade da tributação.⁷⁴

Assim sendo, o princípio da igualdade tributária tem por finalidade excluir qualquer vantagem, de modo que cada cidadão deve contribuir na medida de sua capacidade.

Vittorio Cassone ao tratar do tema esclarece, também, que:

⁷² CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 111.

⁷³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

⁷⁴ TIPKE, Klaus, *apud* CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 89.

[...] o princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional. Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.⁷⁵

O princípio da igualdade se presta pois, "a tratar os iguais de modo igual e os desiguais de modo desigual" ⁷⁶.

2.6 Princípio da razoabilidade e da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade é o meio pelo qual se busca a proteção do contribuinte no que tange a valor a ser pago e assim sendo, o tributo deve ser estabelecido e cobrado segundo um critério proporcional, a fim de que não reste configurado abuso por parte do Estado.

Conforme se extrai da lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, por razoabilidade se pode entender

[...] que não serão apenas considerados inconvenientes, mas também ilegítimas - e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis -, as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias [...]⁷⁷

Ainda sobre o princípio da razoabilidade, Maria Sylvania Zanella di Pietro afirma que o princípio da razoabilidade

[...] realça o aspecto teleológico da discricionariedade; tem que haver uma relação de pertinência entre oportunidade e conveniência, de um lado, e a finalidade, de outro [...] agindo como um limite à discricionariedade na avaliação dos motivos, exige que eles sejam adequáveis, compatíveis e proporcionais, de modo a que o ato atenda a sua finalidade pública específica [...]⁷⁸

⁷⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 91.

⁷⁶ Idem. p. 90.

⁷⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. ref. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 105.

⁷⁸ PIETRO, Maria Sylvania Zanella di. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 72

Deste modo, liga-se o princípio da razoabilidade à limitação da discricionariedade do Estado quando da realização de algum ato, devendo este último se pautar pela coerência.

O princípio da proporcionalidade é considerado por Celso Antônio Bandeira de Mello como espécie do gênero razoabilidade. Isto porque

[...] a rigor, o princípio da proporcionalidade não é senão faceta do princípio da razoabilidade. (...) Posto que se trata de um aspecto específico do princípio da razoabilidade, compreende-se que sua matriz constitucional seja a mesma. Isto é, assiste nos próprios dispositivos que consagram a submissão da Administração ao cânone da legalidade.⁷⁹

A este respeito, colaciona-se da lição de Vittorio Cassone o seguinte excerto:

[...] razoabilidade e proporcionalidade são expressões que visam um fim comum: no exercício da competência tributária, o ente tributante deve utilizar-se do critério da razoabilidade ou proporcionalidade, conforme o caso. Isto porque uma tributação irrazoável ou desproporcional, pode levar à declaração de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, parcial ou total, conforme o caso [...]⁸⁰

Passando ao exame do princípio da proporcionalidade em específico, podendo-se entendê-lo como sendo

[...] o princípio da proibição de excessos, isto é, proibição de articulação do sentido das competências estatais para aquém ou para além das liberdades protegidas, mesmo sob a alegação de favorecer-lhes o exercício.⁸¹

O princípio da proporcionalidade é, pois, em apertada síntese a proibição do excesso pelo Estado no exercício de suas funções.

Destacam-se na seara do princípio da proporcionalidade os chamados subprincípios. São eles: o da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Define-se a adequação como "[...] uma exigência de que qualquer medida restritiva deve ser idônea a consecução da finalidade perseguida, pois, se não for apta para tanto, há de ser considerada inconstitucional".⁸²

⁷⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. ref. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 238.

⁸⁰ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 120.

⁸¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio *apud* COUTO, Alessandro Ribeiro. **Princípio da proporcionalidade e sua aplicação no Direito Tributário**. Elaborado em 07/2005. Disponível em: <<http://www.jus2.uol.com.br>>. Acesso em: 11/11/2010.

O princípio da necessidade, por sua vez determina que "[...] cabe ao Poder Público averiguar se a norma, da forma como editada, será imposta da forma menos gravosa para o seu cumprimento."⁸³

No tocante ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito, o doutrinador Jorge Miranda, citado pelo desembargador Ricardo Rigueira, afirma que

[...] proporcionalidade stricto sensu implica justa medida; que a providência não fica aquém ou além do que importa para se obter o resultado devido, nem mais, nem menos; e porque se trata de limites, de restrições e de suspensão de direitos fundamentais, ela traduz-se em proibição do excesso ou do arbítrio; os direitos podem ser limitados, restringidos ou suspensos apenas na medida da necessidade legitimamente acolhida pelos órgãos competentes, à face das normas constitucionais aplicáveis.⁸⁴

Em suma, os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, bem como os subprincípios ligados a este último, tem por finalidade proteger o contribuinte de abusos na exação tributária.

2.7 Princípio da capacidade econômica ou contributiva

Passa-se, de início, à definição do princípio da capacidade econômica ou contributiva, que se encontra determinado no art. 145, §1º da CR, *in verbis*:

Art. 145. A União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁸⁵

⁸² BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 74.

⁸³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Medida Cautelar n.º 2002.02.01.040557-8 da 30ª Vara Federal**. Rio de Janeiro, 02/09/2002. Disponível em: <<http://www.trf2.jus.br>> Acesso em: 11/11/2010.

⁸⁴ MIRANDA, Jorge *apud* BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Medida Cautelar n.º 2002.02.01.040557-8 da 30ª Vara Federal**. Rio de Janeiro, 02/09/2002. Disponível em: <<http://www.trf2.jus.br>> Acesso em: 11/11/2010

⁸⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

Para Hugo de Brito Machado, a capacidade contributiva e a capacidade econômica podem ser entendidas como sinônimos, consoante se extrai de sua lição:

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu art. 145, § 1º, disse que os tributos "serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". É certo que a expressão "sempre que possível", utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o sempre que possível, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.⁸⁶

Não há, pois, que se falar em diferença entre a capacidade contributiva ou capacidade econômica, uma vez que, a capacidade econômica, para o Direito Tributário, se liga à possibilidade de o cidadão possuir condições econômicas de efetuar o pagamento do tributo.

Ao analisar este dispositivo constitucional, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, que também entendem capacidade contributiva e econômica como palavras sinônimas, explicam que "(...) todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto".⁸⁷

Ruy Barbosa Nogueira alerta que:

o legislador, ao escolher os fatos ou relações fáticas impositivas, deve ter presente esse aspecto de proporcionalidade dentro do próprio sistema de tributação. A dificuldade está em que, se na manifestação da vontade objetivada na lei este princípio não for adequadamente observado, a lei será economicamente imperfeita mas juridicamente válida (...)⁸⁸

Deste modo, o princípio da capacidade econômica no Direito Tributário liga-se ao valor que será cobrado do cidadão a título de tributos. Este valor não pode acarretar prejuízo ao contribuinte, sob pena de se criar uma aberração jurídica tributária.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 52.

⁸⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas *apud* CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 102.

⁸⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *apud* CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 102.

2.8 Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio da vedação ao confisco, expresso pelo art. 150, inciso IV da CR é definido, em apertada síntese, por José Afonso da Silva como sendo a

regra que veda a utilização do tributo com efeito de confisco. Isso, na verdade, significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte.⁸⁹

Do texto constitucional se extrai:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;⁹⁰

Deste modo, vê-se que CR/88 veda a instituição de tributo que possua natureza confiscatória. Segundo Estevão Horvath, o princípio da vedação ao confisco encontra-se intrinsecamente ligado à proteção da propriedade privada. O autor afirma que:

[...] repassando-se a pouca doutrina existente acerca do tema aqui objeto de nossas considerações, verifica-se que os autores em geral extraem o princípio tributário da vedação ao confisco daquele outro que protege a propriedade privada. Mesmo nos ordenamentos jurídicos que não o contemplam expressamente, diz-se que o princípio em cogitação existiria em qualquer sistema que protegesse a propriedade privada (...).⁹¹

Luciano Amaro acrescenta que:

[...] é obvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação ao confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se,

⁸⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18 ed. Malheiros. São Paulo. 2000, p. 214.

⁹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

⁹¹ HORVATH, Estevão. **O Princípio do não – confisco no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 159.

pois, que o princípio atua em conjunto com a capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do contribuinte.⁹²

Colaciona-se, por fim, o entendimento do Ministro Celso de Mello, do STF, relator do RE nº 374981/RS, que assim se manifestou:

A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direito de caráter fundamental, constitucionalmente assegurado ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da Própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculados em diplomas normativos por este editados.⁹³

Destarte, a vedação ao confisco se constitui em uma proteção ao direito de propriedade, garantia fundamental expressa no art. 5º, inciso XXII da CR⁹⁴, contra abusos por parte do Estado, quando no exercício do poder de tributar.

Ainda sobre a vedação, colaciona-se o disposto no art. 7º da Lei n.º 10.257/01

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5o desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5o do art. 5o desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1o O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5o desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.⁹⁵

Vê-se que o legislador buscou limitar o valor do tributo, bem como da multa a ele aplicado, todavia, em face do que foi estudado com relação à proporcionalidade, o pagamento do valor estipulado pelo §1º pode se apresentar efeito confiscatório em determinado caso concreto, ao passo que em outro, terá aplicação normal.

Hugo de Brito Machado esclarece, contudo, acerca deste princípio que

não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado

⁹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. 2006, p.144.

⁹³ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n.º 374981/RS. Informativo n.º 381. Disponível em <<http://www.tj.se.gov.br/informativo/html>>. Acesso em 25 nov. 2006.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 54.

⁹⁵ BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, D.O.U 11/07/2001. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 11/11/2010.

sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens. Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo (...).⁹⁶

Assim, segundo Hugo de Brito Machado, cabe ao Judiciário afirmar se um tributo possui ou não natureza de confisco, estando a dificuldade na aplicação do princípio de vedação ao confisco justamente determinar a partir de quando (ou quanto) a exação de um tributo passa a ter natureza confiscatória.

Cabe, pois, ao Poder Judiciário, determinar, ante o caso concreto, quando um tributo terá efeito confiscatório.

⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 54.

CAPÍTULO III - APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Como visto anteriormente, a CR/88 em seu art. 150, inciso IV, determina que os tributos é vedado ao Poder Público instituir ou cobrar tributo com efeito confiscatório.⁹⁷

Tal princípio, em apertada síntese, visa a proteção do contribuinte contra eventual abuso que poderia ser cometido pelo Estado, aqui compreendido União, estados, distrito federal e municípios.

Resta saber, contudo, se este princípio pode ser aplicado também às multas impostas ao cidadão que pratica um ilícito de ordem tributária, afinal, é de se questionar se o mero não pagamento de um tributo ou mesmo a sonegação de impostos constitui ilícito tão grave a ponto de ensejar uma cobrança tão pesada.

Segue-se, pois, à análise dos posicionamentos contrários e favoráveis à aplicação do princípio do confisco às multas tributárias.

3.1 Argumentos favoráveis

A ideia de que deve se aplicar às multas tributárias o princípio da vedação ao confisco decorre de outro princípio norteador não apenas da ordem tributária, mas também, de toda a ordem jurídica: o princípio da proporcionalidade.

Paulo Henrique dos Santos Lucon, ao tratar do tema, esclarece que:

O devido processo legal substancial diz respeito à limitação ao exercício do poder e autoriza o julgador questionar a razoabilidade de determinada lei e a justiça das decisões estatais, estabelecendo o controle material da constitucionalidade e da proporcionalidade.⁹⁸

Assim, segundo o entendimento esposado por Lucon, ainda que se esteja diante de uma infração tributária, há que haver um critério quando da aplicação da

⁹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

⁹⁸ LUCON, Paulo Henrique dos Santos, *apud* SANTANA FILHO, José Henrique. **Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas fiscais à luz do axioma da proporcionalidade tributária**. Elaborado em 12.2006. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em: 15/10/2010.

multa, a fim de se evitar onerosidade excessiva sobre o devedor, observando-se a proporcionalidade quando da aplicação da multa.

Com efeito,

(...) as sanções positivas podem e devem ser controladas pelo princípio da proporcionalidade já que o alcance de uma finalidade de interesse público não pode chegar ao extremo de comprometer a eficácia dos demais interesses protegidos pelo ordenamento constitucional (...).⁹⁹

Depreende-se das palavras de Helenilson Cunha Pontes que o direito tributário deve buscar sempre meios de manter o cidadão como contribuinte. Ora, se o cidadão tiver seus bens confiscados, não mais poderá contribuir.

Ademais, a aplicação da pena de multa deve, de fato, consistir em uma redução do patrimônio do agente. Todavia, mesmo no Direito Penal, cujo conteúdo tutela os bens jurídicos de maior importância, há limites estabelecidos para aplicação de multa. Júlio César Krepsky esclarece:

(...) é particularmente aconselhável, considerando o ordenamento jurídico brasileiro, que a multa por infrações tributárias seja prevista e aplicado nos limites do adequado, do necessário e do proporcional, como anteriormente exposto, de maneira que não afete indevidamente a capacidade de sobrevivência e desenvolvimento do sujeito passivo da obrigação tributária, evitando, entre outros aspectos, a supressão substancial de bens que constituem sua propriedade e permitem obter seus meios de subsistência e desenvolvimento, e garante, direta ou indiretamente, a eficácia de princípios constitucionalmente tutelados, como o da livre iniciativa. Garantir a arrecadação tributária a "qualquer custo" – no caso, à custa do sacrifício ilimitado ou incondicional de garantias constitucionais fundamentais – é atitude que não encontra amparo na concepção de proporcionalidade em sentido estrito e, em última análise, no artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal.¹⁰⁰

Assim, conferir à multa efeito confiscatório viola a garantia fundamental do direito à propriedade, a livre iniciativa e, principalmente, a dignidade humana do contribuinte faltoso.

A vedação do confisco é, portanto, vedação de abuso por parte do Poder Público, a fim de assegurar que as garantias e direitos fundamentais do cidadão sejam observados.

⁹⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 131-132.

¹⁰⁰ KREPSKY, Júlio César. **Limites das Multas Por Infrações Tributárias**. Leme: JH Mizuno, 2006. p.178.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins:

[...] na tentativa de lançar idéias para o estudo do problema, dever-se-ia considerar que toda a penalidade é justa na medida em que as próprias forças da operação ou bem inquinados possam responder por ela, sendo o confisco tudo o que ultrapassar aqueles limites.¹⁰¹

Para o autor, portanto, certo é que uma penalidade é cabível quando da ocorrência de um ilícito tributário, todavia, do fato de que o contribuinte que pratica o ilícito merece uma sanção não se segue que esta sanção possa ser imposta de forma desproporcional.

Nesta mesma esteira, temos o seguinte julgado:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. (...) Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento (Supremo Tribunal Federal - Segunda Turma - RE 523471 AgR / MG - Minas Gerais - Ag.Reg. no Recurso Extraordinário - Relator(A): Min. Joaquim Barbosa - Data do Julgamento: 06/04/2010).¹⁰²

Assim, para o egrégio STF, o princípio da vedação do confisco deve ser aplicado também às multas tributárias.

A lição de Amador Outerelo Fernandes esclarece que

a) não havendo qualquer distinção em texto expresso de lei, o tratamento dispensado às multas fiscais deverá ser o mesmo que for atribuído aos tributos, pois ambos têm a mesma natureza e integram originalmente os créditos tributários, como expressamente declara o Código Tributário Nacional.¹⁰³

¹⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Da Sanção Tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 70-71.

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 523471 AgR / MG - Minas Gerais - Ag.Reg. no Recurso Extraordinário da 2ª Turma**. Brasília, 06/04/2010. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

¹⁰³ FERNANDES, Amador Outerelo, *apud* SANTANA FILHO, José Henrique. **Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas fiscais à luz do axioma da proporcionalidade tributária**. Elaborado em 12.2006. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em: 15/10/2010.

Nestes termos, o CTN, não obstante afaste a multa do conceito de tributo, não lhe retira de todo o caráter de crédito tributário.

Conclui-se de todo exposto que a aplicação do princípio de vedação ao confisco é perfeitamente aplicável e extremamente necessária à proteção das garantias fundamentais dos contribuintes, devendo ser aplicado não apenas aos tributos, mas também às multas.

Deverá, pois, o Poder Público pautar-se pelo princípio da proporcionalidade quando da lavra de uma multa em face de um cidadão, sob pena de ofensa ao princípio de vedação ao confisco.

3.2 Argumentos Contrários

Na contramão dos posicionamentos acima colacionados, Hugo de Brito Machado afirma que:

[...] a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito. No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual. Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resembram efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.¹⁰⁴

Para o autor, considerando a natureza sancionatória da multa, esta não pode se confundir com o tributo e, por esta razão, ela não deve obedecer aos mesmos princípios que regem a exação de tributos no Brasil.

O próprio Hugo de Brito Machado, porém, faz a seguinte ressalva:

É importante, porém, registrar que o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade promovida pela Federação Nacional do Comércio para suspender a vigência do art. 3o, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94, que comina, para a hipótese de venda de mercadoria sem a emissão de nota fiscal, multa de 300% (trezentos por

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 51.

cento) do valor da operação. Considerou relevante a tese de ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco (ADIn/MC n. 1.075-DF).¹⁰⁵

Com estas considerações, passa-se à análise da jurisprudência atinente ao presente tema.

3.3 A posição dos tribunais quanto à aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias

Como estudado, vê-se que o STF, marco teórico do estudo, entende que o princípio de vedação ao confisco se aplica às multas tributárias, eis que estas devem atender ao princípio da proporcionalidade.

O referido tribunal também já havia decidido neste sentido anteriormente, consoante se infere do seguinte julgado:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA ERGA OMNES DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes. II - Eficácia erga omnes da medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade, conforme disposto no art. 11, § 1º, da Lei 9.868/99. (...) (Supremo Tribunal Federal - Primeira Turma - AI 482281 AgR / SP - São Paulo - Ag.Reg.No Agravo de Instrumento - Relator(A): Min. Ricardo Lewandowski - Data do Julgamento: 30/06/2009).¹⁰⁶

E ainda,

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (Supremo Tribunal

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004. p. 51.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 482281 AgR / SP - São Paulo - Ag.Reg.No Agravo De Instrumento da 1ª Primeira Turma**. Brasília, 24/10/2002. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 15/10/2010.

Federal - Tribunal Pleno - ADI 551 / RJ - Rio De Janeiro - Ação Direta de Inconstitucionalidade - Relator(a): Min. Ilmar Galvão - Data do Julgamento: 24/10/2002).¹⁰⁷

Por fim, colaciona-se fundamentação do ministro Celso de Mello, no julgamento da ADI 2.010, jurisprudência tomada como marco teórico deste trabalho:

(...) A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de um determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico – financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. (ADI 2010 QO / DF - Distrito Federal Questão De Ordem Na Ação Direta De Inconstitucionalidade Relator(A): Min. Celso De Mello Julgamento: 13/06/2002 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno)¹⁰⁸

Certo é que a multa, enquanto sanção, deve estar revestida de um peso maior para o cidadão que perpetrou um ilícito de ordem tributária. Todavia, a sanção não pode ser tão pesada que chegue a beirar exagero arbitrário e abusivo por parte do Poder Público.

O TJMG também tem exarado decisões acompanhando o entendimento do STF. Neste sentido, confira-se o seguinte:

(...) MULTA MORATÓRIA - PERCENTUAL ELEVADO - REDUÇÃO - PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E VEDAÇÃO AO CONFISCO - CABIMENTO. 1 - A imposição de limites temporais para o aproveitamento dos créditos do ICMS pela LC n.º 87/1996, com a redação que lhe foi dada pela LC n.º 114/2002, não ofenderia o princípio da não-cumulatividade. 2 - A Taxa SELIC utilizada a título de juros de mora nos pagamentos do contribuinte é ilegal e fere o § 1º do art. 161 do CTN, por ter natureza remuneratória e não moratória, afrontando ainda o inc. V do art. 97 do CTN, porquanto seus critérios de cálculo estão fixados em Resolução do Conselho Monetário Nacional. 3 - É de se reduzir a multa moratória aplicada em percentual elevado, em observância aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco. 4 - Preliminar

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 551 / RJ - Rio De Janeiro - Ação Direta De Inconstitucionalidade, Tribunal Pleno**. Brasília, 24/10/2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 15/10/2010.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2010 QO / DF - Distrito Federal Questão De Ordem Na Ação Direta De Inconstitucionalidade, Tribunal Pleno**. Brasília, 13/06/2002. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 10/10/2010.

rejeitada e recurso parcialmente provido. (Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - Apelação Cível n.º 1.0479.03.065923-5/001 - Relator: Exmo. Sr. Des. Edgard Penna Amorim - 8ª Câmara Cível - Data do Julgamento: 24/03/2006).¹⁰⁹

No mesmo diapasão, colaciona-se também:

(...) A vedação ao confisco não garante ao contribuinte a não incidência de penalidades ásperas, mas sim que a exigência do tributo ou da multa não viole o mínimo existencial ou o direito constitucional à propriedade privada. Resignando-se ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, considera-se legítima a aplicação da taxa selic na correção do débito tributário. (Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - Apelação Cível n.º 1.0079.03.110559-0/001 - Relatora: Exm^a. Sr^a. Des^a. Maria Elza - 5ª Câmara Cível - Data Do Julgamento: 24/01/2008).¹¹⁰

Assim, nas palavras da eminente desembargadora Maria Elza, ao se falar em vedação ao confisco aplicado às multas, não se quer dizer que a sanção cominada ao agente de um ilícito tributário deva ser tão leve quanto um tributo qualquer, ou mesmo, que ao vedar o efeito confiscatório a multa deixe de existir.

A multa deve ser cobrada e deve, ainda, estar revestida de um caráter mais pesado do que um mero tributo. Todavia, entre peso e abuso vai grande diferença, e privar um cidadão de seus bens em razão de um ilícito tributário ultrapassa o limite do razoável e constitui pura e simples arbitrariedade.

Destarte, o STF já tem pacífico o entendimento de que às multas tributárias deve ser aplicado o princípio de vedação ao confisco, no que tem sido acompanhado pelo TJMG.

¹⁰⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação Cível n.º 1.0479.03.065923-5/001 da 8ª Câmara Cível**. Belo Horizonte, 24/03/2006. Disponível em: <[http:// www.tjmg.jus.br](http://www.tjmg.jus.br) > Acesso em: 15/10/2010.

¹¹⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação Cível n.º 1.0079.03.110559-0/001 da 5ª Câmara Cível**. Belo Horizonte, 24/01/2008. Disponível em: <<http://www.tjmg.jus.br> > Acesso em: 15/10/2010.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo versou sobre a aplicabilidade do princípio de vedação ao confisco no que tange as multas tributárias.

Observa-se a sua importância em razão do interesse público que acompanha este tema, principalmente em razão de se ligar tão intimamente a uma atuação do Estado que, se não for devidamente controlada, pode descambar em abusos em desfavor do contribuinte.

Os princípios constitucionais tributários têm por objetivo limitar a atuação estatal no que tange o patrimônio do cidadão, ora contribuinte. Dentre estes princípios destacam-se o princípio de vedação ao confisco e o princípio da proporcionalidade.

Por vedação ao confisco, entende-se a limitação imposta ao Estado de instituir um imposto cuja carga possua onerosidade tão alta que o próprio direito à propriedade do contribuinte fique em risco.

De um modo geral, o princípio de vedação ao confisco se aplica aos tributos. Estes últimos compõem receita oriunda de exações efetuadas pelo Estado (União, estados-membros, Distrito Federal e municípios). Tais receitas são cobradas dos cidadãos, isto é, saem de seu patrimônio.

Lado outro, o princípio da proporcionalidade permeia não apenas o direito tributário, mas também todo o ordenamento jurídico pátrio. Ele prescreve que ao instituir um tributo e determinar sua cobrança, o Poder Público deve se pautar sempre na razoabilidade entre o valor cobrado e a capacidade contributiva do cidadão.

Uma vez mais, percebe-se a preocupação do legislador e também dos doutrinadores com a possibilidade de abusos do Estado em relação ao patrimônio do contribuinte.

As multas, por sua vez, possuem natureza sancionatória. São chamadas pelo CTN de obrigações acessórias, porque se ligam ao não pagamento de um tributo. Têm por finalidade precípua a punição do contribuinte, mas também fazer com que o contribuinte satisfaça sua obrigação para com a ordem tributária.

Alguns autores, dentre eles Hugo de Brito Machado, defendem que à multa não devem ser aplicados os princípios tributários, uma vez que aquela não possui natureza de tributo e sim de sanção.

Este, contudo, não parece ser o entendimento do STF, tomado como marco teórico deste estudo, e que é seguido pelo TJMG. Para os referidos tribunais, devem ser aplicados os princípios constitucionais tributários às multas.

Entende-se que os egrégios tribunais estão com a razão, porque não obstante o fato de que multa e tributo possuírem naturezas diferentes (tributo e sanção), ambos compõem receitas tributárias. A multa tributária, como o próprio nome diz, faz parte do direito tributário, ramo do Direito.

Ora, os princípios tributários devem ser aplicados a todos os institutos de direito tributário, e não apenas a um deles. Este, aliás, é o parecer do STF e do TJMG, conforme estudado nesta monografia.

É bem verdade que a prática de um ilícito enseja uma sanção que lhe deve ser cominada, sendo certo que tal sanção não deve ser tão leve que o seu escopo preventivo e repressivo se perca.

Todavia, permitir que o Estado aplique multa sem qualquer limite é dar azo a arbitrariedades.

Assim sendo, o princípio da vedação ao confisco aliado ao princípio da proporcionalidade devem, com efeito, ser aplicados no que tange as multas tributárias, de modo a proteger o cidadão contribuinte de abusos por parte do Estado, finalidade elementar dos princípios tributários.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DOU, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 15/10/2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, Brasília. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DOU 11/07/2001. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 11/11/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 523471 AgR / MG - Minas Gerais - Ag.Reg. no Recurso Extraordinário da 2ª Turma**. Brasília, 06/04/2010. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 10/10/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 482281 AgR / SP - São Paulo - Ag.Reg.No Agravo De Instrumento da 1ª Primeira Turma**. Brasília, 24/10/2002. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 15/10/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 551 / RJ - Rio De Janeiro - Ação Direta De Inconstitucionalidade, Tribunal Pleno**. Brasília, 24/10/2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 15/10/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1075 MC / DF - Distrito Federal Questão De Ordem Na Ação Direta De Inconstitucionalidade, Tribunal Pleno**. Brasília, 13/06/2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 10/10/2010.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação Cível nº 1.0479.03.065923-5/001 da 8ª Câmara Cível**. Belo Horizonte, 24/03/2006. Disponível em: <<http://www.tjmg.jus.br>> Acesso em: 15/10/2010.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação Cível n.º 1.0079.03.110559-0/001 da 5ª Câmara Cível**. Belo Horizonte, 24/01/2008. Disponível em: <<http://www.tjmg.jus.br>> Acesso em: 15/10/2010.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Medida Cautelar n.º 2002.02.01.040557-8 da 30ª Vara Federal**. Rio de Janeiro, 02/09/2002. Disponível em: <<http://www.trf2.jus.br>> Acesso em: 11/11/2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

COUTO, Alessandro Ribeiro. **Princípio da proporcionalidade e sua aplicação no Direito Tributário**. Elaborado em 07/2005. Disponível em: <<http://www.jus2.uol.com.br>>. Acesso em: 11/11/2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico. Vol. 3 J-P**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005.

FÜHER, Maximiliano Cláudio Américo; FÜHER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do não – confisco no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2002.

KREPSKY, Júlio César. **Limites das Multas Por Infrações Tributárias**. Leme: JH Mizuno, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito, MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sanções Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Malheiros. 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Da Sanção Tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. ref. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3 ed. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

SANTANA FILHO, José Henrique. **Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas fiscais à luz do axioma da proporcionalidade tributária**. Elaborado em: 12/2006. Disponível em: <<http://www.jusnavigandi.com.br>>. Acesso em: 15/10/2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18 ed. Malheiros. São Paulo. 2000.

Nome do arquivo: monografia_Lourdinha_A FAVOR DO STF
Diretório: C:\Documents and Settings\Cliente\Meus
documentos\Downloads
Modelo: C:\Documents and Settings\Cliente\Dados de
aplicativos\Microsoft\Modelos\Normal.dotm
Título:
Assunto:
Autor:
Palavras-chave:
Comentários:
Data de criação: 18/10/2010 14:53:00
Número de alterações: 560
Última gravação: 11/11/2010 18:07:00
Salvo por:
Tempo total de edição: 1.641 Minutos
Última impressão: 23/1/2011 16:36:00
Como a última impressão
Número de páginas: 43
Número de palavras: 14.723 (aprox.)
Número de caracteres: 79.509 (aprox.)