

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP  
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE

**AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E A RELAÇÃO JURÍDICA  
SANCIONATÓRIA**

ERICK CALHEIROS ALELUIA

São Paulo

2016

ERICK CALHEIROS ALELUIA

**AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E A RELAÇÃO JURÍDICA  
SANCIONATÓRIA**

Dissertação apresentada no curso de pós-graduação *lato sensu*, especialização em Direito Tributário, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo sob a orientação da Professora Daniela de Andrade Braghetta.

São Paulo

2016

## RESUMO

O presente trabalho explora as implicações na correlação entre a aplicação de penalidades e as limitações ao poder de tributar do Estado, com ênfase na associação entre os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco, da razoabilidade, da isonomia e da legalidade tributária, e a relação jurídica de natureza sancionatória. Neste processo, serão abordadas apenas as normas primárias sancionatórias, decorrentes do descumprimento da obrigação tributária ou de deveres instrumentais e que prevejam como consequência penalidades de caráter pecuniário, com o objetivo de demonstrar que determinadas garantias constitucionais podem se comportar de formas variadas, moldando-se de acordo com a natureza da relação jurídica em exame.

Palavras-chave: PENALIDADE, PENALIDADE PECUNIÁRIA, MULTA, MULTA PUNITIVA, MULTA DE MORA, PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO, PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, PRINCÍPIO DA ISONOMIA, PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE, PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, RELAÇÃO JURÍDICA SANCIONATÓRIA, NORMA PRIMÁRIA SANCIONATÓRIA.

## ***ABSTRACT***

This paper explores the implications of the correlation between the imposition of penalties and limitations on the power to tax, with emphasis the relationship between the principles of contributory capacity, of non-confiscation, of reasonableness, of tax isonomy and tax legality, and the juridical relationship of sanctioning nature. In this process, will only be approached the sanctionatory primary rules deriving from the noncompliance with the tax obligation or of instrumental duties and providing pecuniary nature as a result of penalties, in order to demonstrate that the constitutional guarantees may behave in different ways, shaping up according to the nature of the legal relationship at issue.

*Keywords:* PENALTY, PECUNIARY PENALTY, FINE, PUNITIVE FINE, LATE-PAYMENT FINE, PRINCIPLE OF NON-CONFISCATION, PRINCIPLE OF CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, PRINCIPLE OF TAX ISONOMY, PRINCIPLE OF REASONABLENESS, PRINCIPLE OF TAX LEGALITY, SANCTIONATORY JURIDICAL RELATIONSHIP, SANCTIONATORY PRIMARY RULE.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>2. PREMISSAS INICIAIS.....</b>	<b>10</b>
<b>2.1. O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO SEMÂNTICO E A CONSTRUÇÃO DA NORMA.....</b>	<b>10</b>
<b>2.2. NOÇÕES GERAIS.....</b>	<b>12</b>
<b>3. A NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>14</b>
<b>3.1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUA ESTRUTURA.....</b>	<b>14</b>
<b>3.2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS CRITÉRIOS DA REGRA MATRIZ.....</b>	<b>15</b>
<b>3.3. NORMA JURÍDICA E O FENÔMENO DA INCIDÊNCIA.....</b>	<b>16</b>
<b>4. RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, OBRIGAÇÃO E SANÇÃO.....</b>	<b>19</b>
<b>5. CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS E NORMA PRIMÁRIA-SANCIONATÓRIA.....</b>	<b>24</b>
<b>5.1. SISTEMAS PRIMÁRIO E SECUNDÁRIO.....</b>	<b>24</b>
<b>5.2. NORMAS DISPOSITIVAS E DERIVADAS, PUNITIVAS E NÃO-PUNITIVAS.....</b>	<b>27</b>
<b>6. PRINCÍPIOS.....</b>	<b>29</b>
<b>6.1. OS PRINCÍPIOS E A INTERPRETAÇÃO DO ORDENAMENTO JURÍDICO.....</b>	<b>29</b>
<b>6.2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>30</b>
<b>6.3. PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.....</b>	<b>33</b>
<b>6.4. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E A INTEGRAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>35</b>
<b>7. AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E A RELAÇÃO JURÍDICA SANCIONATÓRIA.....</b>	<b>38</b>
<b>7.1. A RELAÇÃO CONFLITUOSA ENTRE PRINCÍPIOS E A RAZOABILIDADE COMO DIRETRIZ CONSTITUCIONAL.....</b>	<b>38</b>

<b>7.2. A SANÇÃO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....</b>	<b>39</b>
<b>7.3. O NÃO-CONFISCO E A RELAÇÃO JURÍDICA SANCIONATÓRIA.....</b>	<b>43</b>
<b>7.4. O PODER JUDICIÁRIO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....</b>	<b>45</b>
<b>8. CONCLUSÃO.....</b>	<b>47</b>
<b>9. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>49</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A repartição de competências tributárias foi delineada por meio dos arts. 145, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal, sendo estruturada por diversos outros dispositivos previstos em legislações infraconstitucionais, dos quais se incluem os responsáveis pela previsão das condutas tributáveis. Não obstante as materialidades constarem sob redação de *status* infraconstitucional, a própria Constituição estabeleceu para esse legislador, além de fronteiras que restringem a sua liberdade para a instituição de cada tributo, uma séria de engrenagens voltadas para o controle e gerenciamento do Sistema Tributário Nacional, como é o caso das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Todo esse ecossistema jurídico, da mesma forma como se apresenta o resto do ordenamento, é composto por uma série de regramentos, com distintos objetos e posições hierárquicas. Sejam aqueles responsáveis por regular as ações dos contribuintes (dever-ser) – regras de comportamento – ou os incumbidos por reger como determinadas normas se comportarão dentro do ordenamento – regras de estrutura –, todos esses itens possuem um traço correlato: consistem em potenciais normas jurídicas<sup>1</sup>.

Delimitamos as regras do ordenamento jurídico no plano da potencialidade por entender que a existência da “norma jurídica” está condicionada à atividade cognitiva do operador do direito. Por essa perspectiva, a compreensão dos enunciados do direito positivo pelo sujeito “operador” depende de atuação específica, que, por meio da interpretação, viabiliza a construção da norma jurídica<sup>2</sup>. Ingressamos, neste ponto, no campo da interpretação, atividade que se responsabiliza, segundo grande parte da doutrina, por identificar o “sentido” e o “alcance” da norma. Todavia, registre-se que não trataremos da interpretação conforme as teorias da hermenêutica jurídica tradicional.

Observe-se que as correntes hermenêuticas tradicionais qualificavam o intérprete como um verdadeiro “operador” do direito, com a específica função de evidenciar o potencial da norma jurídica, seja quanto à sua proposta ou amplitude. Falar-se em “evidenciar” significa sustentar que o sentido da norma não era construído a partir e com base no esforço e na instrução

---

<sup>1</sup> “Com efeito, a norma jurídica é uma estrutura categorial construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações suscitadas em seu espírito pela leitura do texto do direito positivo”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*, vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 35)

<sup>2</sup> “As normas jurídicas são, pois, construções intelectuais do intérprete, efetuadas a partir da análise da legislação *lato sensu*”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 15)

do sujeito cognitivo, traduz, na verdade, que aquele sentido esteve sempre “incorporado” à norma.

O presente projeto encontra no viés do Constructivismo Lógico-Semântico a metodologia mais adequada para o desenvolvimento do tema. De acordo com Aurora Tomazini de Carvalho, podemos eleger como o principal atributo do Constructivismo Lógico-Semântico o fato do intérprete do direito construir, a partir do texto positivado, um sentido – influenciado, claro, por sua própria formação. Logo, não existe um sentido a ser extraído do texto, mas a ser edificado pelo intérprete<sup>3</sup>.

É por meio deste processo de construção que nascem as obrigações tributárias e as relações jurídicas correspondentes, com a exigência de uma prestação de natureza patrimonial que vincula o contribuinte ao Fisco, e que, sendo descumprida, origina uma segunda relação jurídica – de natureza sancionatória.

A Constituição Federal é composta por diversas diretrizes que, não obstante também serem normas jurídicas – passando por aquele mesmo processo de construção pelo intérprete –, interferem e orientam na forma de interpretar as inúmeras prescrições que compõem o ordenamento jurídico. Essas diretrizes são os princípios, que, constando ou não de forma explícita no Texto Constitucional, vinculam a atividade de construção do intérprete. São justamente esses princípios que controlam e gerenciam o Sistema Tributário Nacional, inclusive limitando o poder de tributar do Estado.

Contudo, essa interferência principiológica não é ilimitada, sendo sempre sopesada de acordo com os outros diversos princípios previstos pela Constituição Federal. Ademais, esse relacionamento conflitante entre princípios varia de acordo com a natureza da norma em estudo. E é neste ponto que encontramos o foco do presente trabalho: na relação entre as limitações ao poder de tributar e a relação jurídica sancionatória.

De acordo com Alfredo Augusto Becker<sup>4</sup>, com o nascimento de toda regra jurídica também surge a possibilidade de sua violação. E são as normas responsáveis por prescrever

---

<sup>3</sup> “Por isso, o nome: Constructivismo Lógico Semântico – ‘Constructivismo’, porque o sujeito cognoscente não descreve seu objeto, o constrói mentalmente em nome de uma descrição. E assim o faz, amparado num forte referencial metodológico, que justifica e fundamenta todas as proposições construídos, desde que estas estejam estruturalmente e significativamente amarradas a tais referenciais, o que justifica o ‘Lógico-Semântico’ do nome. O cientista constrói seu objeto (como a realidade que sua teoria descreve) a partir da ordenação lógica-semântica de conceitos”. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. O constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: Paulo de Barros Carvalho (Coord.). Constructivismo lógico-semântico vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 15)

<sup>4</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 332.

sanções para o descumprimento de outras normas, ou “normas primárias sancionatórias”, que dão efetividade ao ordenamento jurídico, possuindo natureza distinta em relação àquelas normas primárias (tributárias). Embora essas normas componham o ordenamento e estejam, *ipso facto*, sujeitas à uma construção pelo intérprete de acordo com as diretrizes constitucionais, apenas podem ser limitadas e orientadas pelos princípios que com elas se conectam – ou, sendo o caso, com aqueles que prevaleçam em caso de conflito.

Em razão das peculiaridades dessas normas de natureza sancionatória e das relações jurídicas que elas originam, alguns princípios não se amoldam da mesma forma como ocorre com a relação jurídica originária. Com essa premissa, desenvolveremos um estudo voltado para o comportamento e para a atuação dos princípios constitucionais em relação as normas primárias sancionatórias, com ênfase nos princípios da capacidade contributiva, do não-confisco e nos que com estes se correlacionam, como é o caso dos princípios da segurança jurídica, da isonomia e da legalidade.

## 2. PREMISSAS INICIAIS

### 2.1. O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO SEMÂNTICO E A CONSTRUÇÃO DA NORMA

Conforme já demonstrado inicialmente, o principal atributo do Constructivismo Lógico-Semântico é o fato de o intérprete do direito construir, a partir do texto positivado, um sentido<sup>5</sup>. Não há, portanto, a descoberta do significado da norma jurídica, mas a construção do seu sentido pelo intérprete, conduzido pelos princípios constitucionais – premissas que norteiam o ordenamento jurídico. E é nessa atividade interpretativa que são agregados todos os valores e conhecimentos inerentes à formação do intérprete, pois, ao passo em que inexistente um sentido a ser extraído do texto, torna-se inevitável a influência de suas convicções na construção da norma jurídica.

Um importante passo para a compreensão da forma metodológica adotada neste trabalho é o estudo do giro linguístico, momento em que a linguagem começou a se tornar independente da realidade. De acordo com as lições de Tárek Moysés Moussallem, tal processo de independência se iniciou com a publicação da obra *Tractatus Logico-Philosophicus*, de Ludwig Wittgenstein<sup>6</sup>. A partir desta fase, a realidade passou a não mais vincular a linguagem – elemento autossuficiente e que efetivamente compõe a realidade do homem.

Os acontecimentos do mundo físico não se provam por sua simples ocorrência, devendo o homem reconstruí-los por meio da linguagem. A atividade humana é essencial para o registro desses acontecimentos, ou “eventos”, pois estes, ao ocorrerem, se exaurem no tempo e no espaço. Partindo desta perspectiva de independência da linguagem, observa-se que o homem é livre para alterar a sua concepção sobre a realidade, independentemente de ter ocorrido qualquer modificação no mundo físico:

[...] É fácil constatar que, o mundo físico nunca foi alterado, o que se modifica é a versão sobre ele, e nada obsta, por exemplo, a que mais tarde se ‘descubra’ que a Lua seja o centro do Universo. E o ‘mundo físico’ se alterou? Efetivamente não, foi a linguagem que o modificou.

Por isso, o mundo é uma construção de significações. Uma palavra só se explica por outra palavra. Como sabemos o que são fatos jurídicos, fontes do direito, relação jurídica e outros? Só por meio de explicações (linguagem) podemos atingir o fim a que nos propusermos. O significado, como durante muito tempo se pensou, não é a relação entre o suporte físico e o objeto

<sup>5</sup> “As normas jurídicas são, pois, construções intelectuais do intérprete, efetuadas a partir da análise da legislação *lato sensu*”. (CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 15)

<sup>6</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes no direito tributário. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2006, p. 01.

representado, mas sim, a relação entre significações – sentidos. O significado de uma palavra já não é a coisa mesma, mas sim, outra palavra.<sup>7</sup>

O Constructivismo Lógico Semântico se apoia nessa independência entre a linguagem e a realidade. O registro de um acontecimento no mundo físico (chamamos de “evento”) nada mais é do que o “fato”, que, quando se volta a traduzir determinada ocorrência para o mundo jurídico, deve ser vertida em linguagem competente – segundo as regras que regem o ordenamento jurídico em questão. Assim, para que se configure o “fato jurídico”, a conversão do evento em linguagem deve respeitar certas formalidades, como o procedimento previsto em lei, a competência da autoridade, dentre outras.

Para a compreensão do direito, o Constructivismo Lógico-Semântico estabelece como ferramenta fundamental o uso da Filosofia da Linguagem aliada à precaução em se ater à lógica e à semântica. Com esse instrumento, o intérprete possuiria o mínimo essencial para a construção de sentido no texto positivado. Esse percurso de construção de sentido envolve o tráfego por quatro planos, sendo a sua dinâmica bem exposta por Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>:

[...] partindo a interpretação do plano da literalidade textual (S1) que compõe o texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3) e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto integra o texto em sentido amplo (TA). Esse processo inter-pretativo encontra limites nos horizontes da nossa cultura (H1 e H2), pois fora dessas fronteiras não é possível a compreensão (c1, c2, c3, c4).

Após a análise de tais subdomínios, mesmo que de forma superficial, consegue-se atentar para a afinidade entre a interpretação e os planos fundamentais da linguagem – sintático, semântico e pragmático<sup>9</sup>. Isso se deve ao fato de que essa metodologia encontra sustento no estudo dos componentes da linguagem. Assim, a incursão em cada subdomínio representa a manipulação de diferentes planos de linguagem, como é o caso, por exemplo, do subdomínio “S1”, que, por abordar a mera literalidade textual, conserva-se no plano sintático.

É importante destacar que não adotaremos a classificação da interpretação quanto ao seu resultado, dos quais a doutrina extrai como modalidades consolidadas as interpretações

<sup>7</sup> ibidem, p. 04.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

<sup>9</sup> “O plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos linguísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema. O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com os objetos significados, as quais, tratando-se da linguagem jurídica, são os modos de referência à realidade: qualificar fatos para alterar normativamente a conduta. E o pragmático é tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 202)

extensiva<sup>10</sup>, restritiva e estrita. O presente trabalho toma como premissa a atividade interpretativa como uma operação complexa<sup>11</sup>, resultado do trânsito do intérprete pelos subdomínios ligados à construção de sentido (“S1” à “S4”).

## 2.2. NOÇÕES GERAIS

Como premissa para o desenvolvimento do trabalho, convém destacar que o direito positivo consiste num sistema<sup>12</sup> (normativo), composto por um conjunto de legislações válidas perante uma determinada nação. O direito positivo se distancia da ciência do direito justamente por esta ter como finalidade o estudo do ordenamento jurídico – no caso, o direito positivo. Algumas das distinções entre o direito positivo e a ciência do direito são justamente o caráter prescritivo da linguagem do direito, enquanto que a ciência do direito faz uso de uma linguagem descritiva, já que discorre sobre a legislação, “observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia”<sup>13</sup>.

Como já visto, o ordenamento jurídico é formado por camadas de linguagem que, por meio da intervenção humana, dão origem às normas jurídicas. A partir desta perspectiva, observa-se que a ciência do direito nada mais é que uma sobrelinguagem (ou metalinguagem), ou seja, uma camada de linguagem tratando sobre outra camada de linguagem.

Sobre a linguagem utilizada pelo legislador, Paulo de Barros Carvalho a qualifica como “técnica”, dotada de imperfeições, uma vez que o legislativo é composto por indivíduos com formações diversas, muitas vezes alheia à formação jurídica. Por outro lado, o mesmo doutrinador qualifica a linguagem do cientista do direito como “científica”:

[...] na medida em que as proposições descritivas que emitem vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não contradição e do meio

<sup>10</sup> “[...] embora esta última expressão [‘interpretação extensiva’] seja a mais tradicional, não parece a mais conveniente pois o adjetivo ‘extensiva’ é inadequado e sugere precisamente aquilo que não é”. (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 139)

<sup>11</sup> “Não há que se falar em interpretação restritiva, em interpretação extensiva nem em interpretação declaratória ou literal, mas apenas em interpretação como atividade complexa”. (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 100)

<sup>12</sup> “Se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infralegais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema. As unidades desse sistema são as normas jurídicas que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia).” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012)

<sup>13</sup> idem.

excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas.<sup>14</sup>

Isso porque o direito positivo envolve a lógica do dever-ser, ou melhor, do deôntico, regulamentando condutas, enquanto que à ciência do direito se reserva a lógica apofântica – “lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica”<sup>15</sup>. Essas normas responsáveis por prescrever condutas (modais permitido, proibido e obrigatório) são as “normas de comportamento”, como é o caso da regra matriz de incidência tributária – a qual reservamos um capítulo exclusivo. Neste ponto, destacamos uma importante ressalva para o desenvolvimento do presente trabalho feita por Maria Ângela Lopes Paulino Padilha<sup>16</sup>:

[...] cumpre lembrar que a mensagem deôntica, fruto da incidência normativa, não atinge, diretamente, as condutas intersubjetivas, uma vez que do mundo do “dever-ser” não se transita livremente ao mundo do “ser”, na medida em que entre esses dois universos reside o livre-arbítrio do sujeito, a quem caberá efetivamente decidir se acatará a orientação prescritiva.

Como será visto nos capítulos seguintes, o próprio ordenamento utiliza mecanismos próprios para assegurar a aplicabilidade e o cumprimento de suas normas, seja por meio da intervenção do Estado-Juiz ou por intermédio de (outras) normas de natureza sancionatória, como é o caso das multas decorrentes do descumprimento de determinada obrigação tributária. E são justamente essas normas assecuratórias que irão figurar como objetos do presente trabalho.

Vê-se que a norma jurídica, como elemento essencial à composição do sistema normativo, é que se responsabilizará por definir a natureza do direito positivo, compondo o objeto de estudo do próximo capítulo, juntamente com a regra matriz de incidência tributária, etapa essencial para a compreensão não apenas da forma como as normas se estruturam no ordenamento jurídico (normas gerais e abstratas, e normas individuais e concretas), mas, inclusive, quanto a natureza dessas normas (normas dispositivas e derivadas, punitivas e não-punitivas).

---

<sup>14</sup> idem.

<sup>15</sup> idem.

<sup>16</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 19.

### 3. A NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

#### 3.1. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUA ESTRUTURA

A regra-matriz de incidência tributária é, com fulcro na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, uma regra de comportamento, intimamente ligada à conduta das pessoas, regendo a forma como serão estabelecidas as relações jurídico-tributárias formadas pelo contribuinte (sujeito passivo) e pelo fisco (sujeito ativo). Tamanha importância possui a regra-matriz em virtude de sua peculiar generalidade e abstração, responsabilizando-se por definir os elementos do antecedente e do conseqüente tributário, de modo a preencher os pressupostos mínimos e essenciais à efetiva subsunção do evento (acontecimento real) à norma.

Cada critério possui a sua relevância dentro do sistema da regra-matriz, definindo a conduta, o momento de sua ocorrência, a área de incidência do evento, além de prever o contribuinte (que estará sujeito a um dever<sup>17</sup>), além de outros dados como a alíquota e a base de cálculo aplicáveis ao tributo. Basicamente, a regra matriz é composta pelo antecedente (ou descritor) e pelo conseqüente (prescritor). Como subdivisões da regra matriz de incidência tributária, estes elementos repartem funções específicas e essenciais à identificação de todos os aspectos previstos pela norma impositiva.

O descritor se responsabiliza basicamente pela identificação do fato jurídico tributário (aferível por meio dos critérios espacial, temporal e material), enquanto que o prescritor pela identificação da relação jurídica tributária (critério pessoal e quantitativo). Havendo a perfeita adequação do evento à norma, nascerá o fato jurídico-tributário e, por conseguinte, a relação jurídico-tributária. Observe-se que tanto a relação jurídica quanto o fato jurídico se relacionam com o caso concreto (norma individual e concreta), ultrapassando o plano da abstração.

---

<sup>17</sup> Além deste dever, destacamos o direito do contribuinte de poder cumprir suas obrigações (no caso, uma prestação de natureza pecuniária). No mesmo sentido, destacamos as lições de Paulo de Barros Carvalho: “A Filosofia do Direito vê nessa imanência ingênita do direito embutido no dever jurídico um obstáculo intransponível à possibilidade teórica da escravidão absoluta, pois, ainda que suprimíssemos todos os direitos de uma pessoa, ao menos um haveria de remanescer: o direito de cumprir todos os seus deveres.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012) Semelhante conclusão é alcançada por Camila Vergueiro, como se observa na seguinte transcrição: “Relembre-se que norteia todo e qualquer ordenamento jurídico o princípio de que modalizada a conduta pelo vetor obrigatório (O), implicitamente estará prescrita a permissão (P) para o seu cumprimento, o que enseja a concepção de que pagar não é somente um dever, mas, também, um direito subjetivo cometido ao devedor, que na relação tributária é o sujeito passivo.” (VERGUEIRO, Camila Campos. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário. In: Paulo Cesar Conrado (coord.). Processo tributário analítico. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 151) (grifo nosso)

Em suma, a hipótese de incidência tributária é justamente o antecedente da norma, responsável por identificar os aspectos essenciais para a realização do fato jurídico tributário. Esse fato jurídico tributário, por sua vez, consiste no relato do evento (já ocorrido) por autoridade competente para tanto – caso contrário, consistiria em mero relato sem relevância para o direito tributário. Da mesma forma, o conseqüente se responsabiliza por identificar o reflexo econômico da norma e a quem caberá a responsabilidade por seu pagamento. Por fim, a relação jurídica tributária<sup>18</sup> se relaciona com o conseqüente (ao tempo em que aquele é correlato à hipótese de incidência), embora seja formada pelos dados fáticos extraídos de uma específica situação (ou seja, perfaz uma norma individual e concreta).

Assim, reservamos o antecedente e o conseqüente da regra matriz de incidência tributária às normas gerais e abstratas, enquanto que o fato jurídico tributário e da respectiva relação jurídica tributária – onde “é tecido o relacionamento interpessoal”<sup>19</sup> – se vinculam às normas individuais e concretas. Portanto, não se deve afirmar que a hipótese de incidência contém o fato jurídico tributário ou que o conseqüente da norma contém a relação jurídico-tributária, uma vez que eles se limitam a prever os critérios essenciais para que o fato e a respectiva relação se concretizem.

### **3.2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS CRITÉRIOS DA REGRA MATRIZ**

Conforme já visto no tópico antecedente, a regra-matriz de incidência tributária é composta por um antecedente e um conseqüente, e cada uma desses campos deve preencher certos critérios: material, espacial e temporal, compositores da hipótese, além do pessoal e do quantitativo, elementos do conseqüente.

O critério material é responsável por prever a parte mais significativa do tributo: a ação (conduta) e seu complemento. Mais significativa não por possuir um diferencial em relação aos outros critérios, já que a formação da relação jurídica depende do preenchimento de todos, mas por prever o elemento essencial para a identificação do tributo, podendo ser exemplificado por: auferir renda; ser proprietário de bem imóvel; ser proprietário de veículo automotor; etc. Vê-se neste critério o caráter comportamental da regra-matriz, que sempre será composta pelo indicativo da ação de um sujeito passivo (conduta definida por um verbo) e seu complemento.

---

<sup>18</sup> A relação jurídica é definida pela ligação, prevista numa determinada norma jurídica, entre pelo menos duas pessoas, envolvidas por um determinado interesse. O caráter obrigacional é preenchido quando o cumprimento de uma prestação de natureza patrimonial se apresenta como interesse entre as partes.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

O critério espacial indica a área de incidência do tributo, compondo o espaço em que o evento designado pelo critério material deverá ocorrer – produzindo seus efeitos. O momento da incidência do tributo é designado pelo critério temporal, regra que prevê o exato momento em que o tributo incidirá, podendo, eventualmente, se confundir com o próprio “fato gerador”<sup>20</sup>. Por fim, o critério pessoal é responsável pela determinação dos sujeitos passivo<sup>21</sup> e ativo da relação, enquanto que o aspecto quantitativo se responsabiliza por prever a alíquota e a base de cálculo do tributo<sup>22</sup> – ressalvados os tributos com critério quantitativo fixo<sup>23</sup>.

Postas essas breves considerações sobre a regra matriz de incidência tributária, passamos a tratar em seguida do fenômeno da incidência da norma jurídica.

### 3.3. NORMA JURÍDICA E O FENÔMENO DA INCIDÊNCIA

Passadas as noções de interpretação e de construção da norma jurídica, convém delimitar a função das normas, uma vez que estas se destinam a regulamentar condutas – fazendo uso, conforme já visto acima, dos modais proibido, permitido e obrigatório. De acordo

<sup>20</sup> Paulo de Barros Carvalho faz severas críticas ao uso desmesurado do termo “fato gerador”, uma vez que ele acaba sendo usado tanto para representar o preenchimento da hipótese tributária (incidência), quanto para designar o momento da sua ocorrência.

<sup>21</sup> Renato Becho Lopes bem resume as modalidades de sujeição passiva: “Em linguagem acadêmica, será contribuinte quem realiza a materialidade descrita na norma (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso I). Responsável será qualquer pessoa que, sem ser contribuinte (sem realizar a materialidade), tiver o dever de recolher o tributo por força de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso II). O substituto tributário é aquela pessoa, vinculada à materialidade descrita na norma, chamada a recolher o tributo por força de lei. Poderá ser tanto a substituição por fato passado (CTN, art. 128) quanto a substituição por fato futuro (CF, art. 150, § 7º).” (BECHO, Renato Lopes. Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 126 e 127)

<sup>22</sup> A base de cálculo é um elemento intrínseco ao critério quantitativo, definindo, a depender do tributo, o impacto pecuniário que recairá sobre o contribuinte, conjugado juntamente à alíquota. Para Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo também serve para “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012), respeitando, com essa premissa, além dos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, o princípio da isonomia.

Novamente com fundamento na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo possui três funções: “medir as proporções reais do fato”, na medida em que são extraídos dados concretos do evento para que se possa, de fato, aproximar-se da sua extensão real (exemplo: valor da operação, valor venal, etc.); “compor a específica determinação da dívida”, complementando a equação já iniciada com a função anterior, através da escolha de um fator que possa resultar no valor almejado para prestação; “confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”, avaliando os critérios adotados nas funções anteriores de acordo com o evento previsto na norma, confirmando se estiver correto, infirmando se houver incompatibilidade, e afirmando acaso os pressupostos da base de cálculo não estejam suficientemente claros.

<sup>23</sup> Renato Lopes Becho bem resume a sistemática desses tributos “fixos”:

“Eles prescindem da base de cálculo e da alíquota, pois o critério quantitativo é fixado em um valor invariável. O legislador simplesmente estipula na lei: diante do critério material  $x$ , pague a quantia  $y$ . Colhemos exemplo na doutrina: ‘por certidão de bons antecedentes: R\$ 20,00’ (COELHO, 2009, p. 381).

Os tributos fixos dividem os estudiosos brasileiros. Há autores que os consideram inconstitucionais, como Geraldo Ataliba (1996, p. 96), Roque Antonio Carrazza (2010, p. 111) e Elizabeth Nazar Carrazza (1992, p. 62).” (BECHO, Renato Lopes. Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 137)

com Roque Antonio Carraza, o Direito possui um caráter instrumental, voltando-se a “comunicar padrões de conduta aos seus destinatários, que são justamente as pessoas físicas e jurídicas que integram a sociedade”<sup>24</sup>.

A norma jurídica é formada por um juízo hipotético-condicional, atribuindo um vínculo entre dois sujeitos e formando uma relação jurídica composta por um direito subjetivo e um dever jurídico. Estruturalmente, a norma jurídica é formada pelos seguintes elementos: o antecedente e o consequente. O antecedente prevê a ação de um sujeito passivo (conduta definida por um verbo) e seu complemento, que, caso ocorrido, comporá o consequente. No caso do Direito Tributário, quando o contribuinte preenche a hipótese (ou “antecedente”) prevista em determinada norma, como é o caso, por exemplo, do ato de realizar uma doação, estará obrigado com o Estado a cumprir a obrigação ali decorrente, qual seja: pagar ao Fisco Estadual o imposto incidente sobre doações.

De certa forma, para que nasça a relação jurídico tributária, é necessária a prévia e exata correlação entre o evento e a hipótese tributária, que, como consequência lógica, desencadeará o fenômeno da incidência tributária<sup>25</sup>. A incidência tributária se relaciona basicamente com a compatibilidade entre o evento e a hipótese jurídica, razão pela qual encontra semelhante valor ao do princípio da tipicidade<sup>26</sup>.

Neste ponto, é relevante distinguir a “incidência” da “aplicação” da norma jurídica. Entendemos que esta questão deva ser dirimida com o prévio confronto entre a corrente tradicional e a corrente doutrinária de Paulo de Barros Carvalho: i. a primeira teoria prevê que a norma jurídica incidirá sobre qualquer evento que se adegue à hipótese – adentrando no mundo jurídico e produzindo todos os efeitos decorrentes da nova relação jurídica que surge; ii. por sua vez, a teoria de Paulo de Barros Carvalho defende que a incidência não ocorre

---

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 14.

<sup>25</sup> O prof. Paulo Cesar Conrado bem resume o processo de positivação, distinguindo as normas gerais e abstratas das individuais e concretas:

“Partindo do binômio norma geral e abstrata e norma individual e concreta, constatamos que o sentido deontológico, voltado para o condicionamento da conduta humana em suas relações intersubjetivas, só se perfaz, em regra, através de normas inscritas sob a última das rubricas, as individuais e concretas.

Com efeito, sendo as normas gerais e abstratas desvestidas, justamente por sua generalidade a abstração, de condições de atuar no caso materialmente definido, a única forma de seus conteúdos ferirem a região das interações sociais, realizando-se o direito, é mediante a celebração intercalar e sucessiva de tantas normas quantas forem necessárias até que se chegue, por fim, à que ostenta máximo grau de concretude: é o que, assentados em Paulo de Barros Carvalho, chamamos de ‘processo de positivação’, fenômeno que se apresenta pelo desencadeamento de uma continuidade de regras, cujo marco inicial é uma dada norma geral e abstrata e a ponta final é, à sua vez e consoante sinalizado, uma norma individual e concreta, apta a atingir o caso especificado.” (CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 56-57)

<sup>26</sup> De acordo com este princípio, a norma jurídica será “aplicada” quando ocorrer a perfeita adequação do fato (evento) à norma.

simultaneamente ao evento, devendo, antes, ser analisada a sua perfeita compatibilidade entre o evento e a hipótese prevista na norma jurídica e, por intermédio de um ente externo (aplicador), seja criada uma nova linguagem jurídica (com o lançamento), estabelecendo um vínculo obrigacional entre os sujeitos (a consequente relação jurídico-tributária).

Com base na perspectiva da teoria de Paulo de Barros Carvalho, entendemos que a incidência e a aplicação se relacionem diretamente com o fato jurídico, visando semelhante objetivo: subsunção do fato à norma. Contudo, existe uma estrita relação de dependência dentro do tema, visto que a aplicação pressupõe a necessidade de um ente aplicador, enquanto que a incidência passa a depender do ato de aplicação.

#### 4. RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, OBRIGAÇÃO E SANÇÃO

A relação jurídico-tributária pode ser definida como uma ligação entre pelo menos dois sujeitos, unidos pelo interesse de se cumprir determinada prestação de natureza patrimonial. Há, nesta relação, um direito subjetivo de ver cumprida a prestação de natureza fiscal (sujeito ativo) e o dever de cumpri-la (sujeito passivo). Figuram como partícipes da relação jurídico-tributária o contribuinte (ou o responsável<sup>27</sup>) e o Estado (no caso, a União, os Estados Federados ou o Distrito Federal, e os Municípios).

Como já visto ao tratarmos da regra matriz de incidência tributária, havendo o preenchimento de todos os critérios desta regra, incide a norma e nasce a relação jurídica correspondente, em que o sujeito ativo possui o direito subjetivo à arrecadação de determinado tributo e o sujeito passivo o dever jurídico de cumprir com aquela prestação. Tal relação pressupõe, obrigatoriamente, a existência de uma obrigação (“principal”), em que o contribuinte, como sujeito passivo da relação, encontra-se em débito com o fisco. Assim, vê-se que existe uma relação íntima entre o direito subjetivo e o dever jurídico que tratamos, de modo que um não pode existir sem o outro<sup>28</sup>.

Cumpramos observar que não há coercitividade na mera exigência pelo sujeito ativo de que seja cumprida a prestação, uma vez que mesmo assim a obrigação pode não ser realizada. E é para essas situações em que há uma negativa ao cumprimento da prestação ou o mero desconhecimento (ignorância do sujeito passivo relativamente ao cumprimento da exigência tributária) que se volta a coação. No mesmo sentido, transcrevemos lição de Alfredo Augusto Becker<sup>29</sup>:

[...] se a eficácia jurídica foi integral (relação jurídica de conteúdo máximo: direito, pretensão, coação e correlativos), ao sujeito ativo ainda resta um último recurso: ele pode coagir (coação) e coage (exerce a coação) o sujeito passivo a realizar a prestação. Note-se que somente pela coação se obtém a realização da prestação (a satisfação do direito), independentemente da vontade do sujeito passivo ou de sua ignorância.

<sup>27</sup> Vale destacar que não iremos adentrar no tema da sujeição passiva e da responsabilidade tributária neste trabalho, reservando algumas considerações sobre as formas de responsabilização no Capítulo 7.

<sup>28</sup> “O direito tem como correlativo o dever; não pode existir aquele sem este e vice-versa. A pretensão tem como correlativo a obrigação; não pode existir aquela sem esta e vice-versa. A coação tem como correlativo a sujeição; não pode existir aquela sem esta e vice-versa.

Não pode surgir relação jurídica sem que, no seu polo positivo, haja o direito e, no seu polo negativo, o correlativo dever. Entretanto, pode existir direito sem pretensão, mas não pode existir pretensão sem direito. Pode haver dever sem obrigação, mas não esta sem aquele. E finalmente pode haver pretensão sem coação, mas não esta sem aquela.” (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 365)

<sup>29</sup> *ibidem*, p. 367.

Assim, o ordenamento jurídico não apenas determina a obrigação, a permissão e a proibição de determinadas condutas, mas faz cumpri-las por meio de outras normas – que atribuem coercitividade ao sistema. A partir do descumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer dos deveres inerentes a esta relação<sup>30</sup> se originam as infrações tributárias, acompanhadas da conseqüente imposição de sanções.

Em suma, as infrações tributárias<sup>31</sup> representam condutas do contribuinte (por ação ou omissão) voltadas para o descumprimento dos deveres que compõem as relações jurídico-tributárias. Com fulcro nas lições de Paulo de Barros Carvalho, tais infrações podem ser subdivididas em infrações à própria obrigação tributária (ou “obrigação principal”, como denomina o CTN) ou aos seus deveres instrumentais (ou “obrigações acessórias”)<sup>32</sup>. Também poderão ser subdivididas de acordo com a análise (ou não) dos elementos subjetivos “dolo” e “culpa”: infrações objetivas e subjetivas.

Basicamente, a sanção é o elemento que garante o funcionamento e a aplicação das normas de um sistema. Contudo, faz-se necessário distanciar o elemento da “coação” do conceito que ora tratamos, uma vez que, de acordo com Alfredo Augusto Becker, a coação consistiria na “utilização da força material para obter-se a sujeição à força espiritual da eficácia jurídica”<sup>33</sup>. Vê-se que a coação envolve a ordem física, com o efetivo constrangimento do contribuinte a cumprir com a obrigação tributária respectiva – como é o caso, por exemplo, da apreensão de mercadorias, da penhora de bens, etc.

Devemos atentar para o fato de que a sanção e a coerção consistirem em características intrínsecas ao direito positivo não implica que todas as normas jurídicas prevejam (ou devam prever) mecanismos sancionatórios para o seu descumprimento, mas que, a partir de uma análise sistêmica, o ordenamento jurídico tenha como uma de suas características essenciais este elemento. Ao tratar da sanção, Norberto Bobbio<sup>34</sup> alcança semelhante conclusão:

---

<sup>30</sup> O cumprimento da obrigação principal não exige o contribuinte de satisfazer outros deveres (instrumentais) – como é o caso, por exemplo, da apresentação de livros e documentos à fiscalização.

<sup>31</sup> O ilícito tributário, como um gênero no que toca à violação de deveres jurídicos de natureza tributária, subdivide-se em infrações tributárias, abarcando as condutas a serem regidas pelo direito administrativo, e os crimes contra a ordem tributária, prevendo os delitos que se submetem aos regramentos do direito penal.

<sup>32</sup> Cumpre ressaltar que entendemos não existir fundamento lógico para a classificação da obrigação tributária em principal e acessória, vez que a prestação relativa às obrigações acessórias não possui natureza patrimonial. Esse tipo de dever restringe-se às conhecidas “obrigações principais”, em que o contribuinte, como sujeito passivo da relação, encontra-se em débito com o fisco. Tal situação possui semelhante problemática à do termo “fato gerador”, motivo pelo qual adotaremos os termos utilizados por Paulo de Barros Carvalho: “deveres instrumentais” ou “deveres formais”.

<sup>33</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 336.

<sup>34</sup> BOBBIO, Norberto apud PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 07

(...) quando falamos de uma sanção organizada como elemento constitutivo do Direito, referimos não às normas singulares, mas ao ordenamento normativo considerado no seu todo, razão pela qual dizer que a sanção organizada distingue o ordenamento jurídico de qualquer outro tipo de ordenamento, não implica que todas as normas desse sistema sejam sancionadas, mas apenas que a maior parte o seja.

Partindo de uma perspectiva *stricto sensu* da sanção penal tributária, como simples decorrência do descumprimento de um dever jurídico, a sanção visa forçar o adimplemento da prestação, funcionando como verdadeiro instrumento pedagógico para o contribuinte. Posto assim, extrai-se mais de um caráter da sanção: intimidatório, punitivo e pedagógico. O seu caráter intimidatório visa evitar o descumprimento da obrigação, enquanto que o caráter punitivo representa uma penalidade por esse descumprimento. Por sua vez, o caráter pedagógico atua no campo pós-descumprimento, objetivando evitar a reincidência de uma mesma infração e por um mesmo contribuinte – vê-se que o caráter pedagógico emana de uma norma individual e concreta, se aplicando de forma pessoal em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Ao tratar da multa de ofício, Angela Maria da Motta Pacheco também aponta o seu caráter punitivo e reparador, destacando que nos casos de fraude (intuito doloso) se configura a responsabilidade pessoal do agente<sup>35</sup>. Nesses casos, permitir-se-ia a aplicação de uma multa de ofício majorada, embora deva sopesada de acordo com os critérios da razoabilidade e proporcionalidade que trataremos no Capítulo 7, momento em que também abordaremos as formas de responsabilização em relação ao sujeito passivo com maior especificidade.

A doutrina atribui classificação à sanção de acordo com o seu caráter pecuniário. As sanções pecuniárias seriam justamente as multas, ao passo que as demais (de natureza não pecuniária) seriam as “conhecidas como sanções restritivas de direitos ou interventivas”<sup>36</sup>. Como exemplos destas últimas, se apresentam a apreensão de mercadorias, o indeferimento de certidão de regularidade fiscal, dentre outras medidas. Trataremos no presente trabalho apenas da sanção pecuniária, mais especificamente na relação entre a sua imposição e as limitações ao poder de tributar – responsáveis por resguardar direitos fundamentais do contribuinte.

Da mesma forma como ocorre com o termo “fato gerador”<sup>37</sup>, a sanção possui uma pluralidade de significações, podendo significar a penalidade a ser aplicada ao transgressor da

<sup>35</sup> PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 241.

<sup>36</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 163.

<sup>37</sup> “Várias locuções têm sido sugeridas pelos especialistas do Direito Tributário, para bem designar o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal. Fala-se em situação-base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponível, hipótese de incidência, fato gerador etc. Entre nós, esta última

norma, a relação jurídica decorrente, o consequente da norma geral e abstrata, o antecedente da norma que prevê a infração, além do “ato jurídico-administrativo que encerra o processo de elaboração de certas leis”<sup>38</sup>. Essa pluralidade de acepções também é tratada por Tárek Moysés Moussallem: “a ‘sanção’ como direito subjetivo de ação dará início à ‘sanção’ (procedimento judicial) que resultará na ‘sanção’ (sentença) que, por sua vez, é um pressuposto da ‘sanção’ (coação – execução forçada, privação da liberdade)”<sup>39</sup>.

Interessante subdivisão das espécies de sanção foi realizada por Geraldo Ataliba, que terminou por destrinchá-la em seis espécies distintas<sup>40</sup>: “a) juros de mora, em geral 1%; multas de mora, em geral 10%; multa reparatória (indenização) em geral até quantia igual do imposto devido; d) multas punitivas – 100%, 150% e 200% do imposto devido; e) outras penalidades – as não compreendidas nas demais categorias; f) penas”<sup>41</sup>.

A partir da classificação acima, segregamos como objeto de análise do presente trabalho as penalidades de natureza pecuniária – quais sejam: multas punitivas e multas de mora. As multas funcionam como penas estabelecidas para os sujeitos que realizaram condutas infracionais, relacionando-se de forma pessoal com o contribuinte. No mesmo sentido, transcrevemos a definição posta por Paulo de Barros Carvalho: “[...] as multas fiscais, portanto, possuem caráter pessoal, pois como assevera Temístocles Brandão Cavalcanti, podem ser consideradas indenizações, mas visam, antes de tudo, a coagir o contribuinte: é processo de intimidação”<sup>42</sup>.

Tendo como premissas as considerações que ora expomos sobre a relação jurídico-tributária e sobre os elementos intrínsecos a esta relação, trataremos no próximo capítulo da classificação das normas, uma vez que nem todas as normas que derivam de outras preveem

---

expressão granjeou quase que total acolhida, certamente pela influência de conhecido artigo do publicista francês Gaston Jèze, traduzido para o português e publica-do na RDA, em seu v. 2. Tal foi a acústica obtida por essa terminologia, que muitos passaram a crer tratar-se até de particularidade do Direito Tributário.

Consultando-se as preferências dos autores de cada país, as citadas elocuições foram-se radicando, com maior ou menor intensidade, mas invariavelmente acompanhadas de um vício muito grave, qual seja a de aludirem, a um só tempo, a duas realidades essencialmente distintas: a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; e b) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012)

<sup>38</sup> idem.

<sup>39</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes no direito tributário. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2006, p. 73.

<sup>40</sup> ATALIBA, Geraldo apud PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 240.

<sup>41</sup> Destacamos que os percentuais sugeridos na transcrição variam de acordo com a jurisprudência, como é o caso do limite de 20% determinado pelo Supremo Tribunal Federal às multas de mora e de 100% para as multas de ofício.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

necessariamente uma sanção para o seu descumprimento ou mecanismos que forcem o seu adimplemento. Com a finalidade de dirimir esse e outros pontos, delimitaremos os conceitos de sistemas e normas primários e secundários, além das características que definem a natureza jurídica dessas normas.

## 5. CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS E NORMA PRIMÁRIA-SANCIONATÓRIA

### 5.1. SISTEMAS PRIMÁRIO E SECUNDÁRIO

A partir da perspectiva em que se subdivide o fenômeno normativo jurisdicional em sistemas primário e secundário, criam-se atribuições distintas para cada um desses planos. O sistema primário estrutura as normas responsáveis por reger as condutas de toda a sociedade (lembramos, novamente, da lógica do dever-ser – com os respectivos modais proibido, permitido e obrigatório), enquanto que o secundário resguarda as normas que estabelecem a conduta dos órgãos jurisdicionais. Com base nesta subdivisão, surgem as normas primárias e secundárias: as primeiras abarcam as normas jurídicas materiais e as segundas as normas jurídicas processuais.

Ao passo que as normas jurídicas primárias se responsabilizam por prescrever determinadas condutas, já vimos que os acontecimentos da realidade social podem não corresponder à expectativa do legislador. Para Tárek Moysés Moussallem, esses descompassos entre a prescrição normativa (consequente da norma primária) e a linguagem da realidade social originam os ilícitos<sup>43</sup>.

Conforme já delimitado no tópico anterior, a coação se perfaz num ato de constrangimento de ordem física, voltado a fazer a sociedade cumprir as prescrições das normas de seu ordenamento jurídico, uma vez que “sem coação não há que falar-se em normatividade”<sup>44</sup>. Contudo, e de acordo com Aurora Tomazini de Carvalho<sup>45</sup>, a coação jurídica não é auto-aplicável, dependendo diretamente da intervenção do Estado-Juiz:

[...] O poder coercitivo é direito subjetivo público, exercido pelo Estado-Juiz, pois nenhum indivíduo tem legitimidade jurídica para usar da própria força com a finalidade de assegurar deveres prescritos em normas jurídicas. Tal função compete exclusivamente ao Estado e só se concretiza por meio e uma atuação jurisdicional. A norma secundária institui esta possibilidade coativa, própria de todas as normas jurídicas, que o direito só permite ser exercida pelo Estado-Juiz. Por isso, invariavelmente, num dos pólos da relação prescrita em seu consequente há de estar presente a figura do Estado-Juiz.

A perspectiva acima toma as sanções tributárias como normas secundárias, se originando a partir do descumprimento dos deveres atinentes ao consequente da regra-matriz (da norma primária) e prevendo a intervenção do Estado-Juiz. Tratando especificamente da relação entre as normas primárias e secundárias, bem resume Paulo de Barros Carvalho:

<sup>43</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes no direito tributário. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2006, p. 70

<sup>44</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 05.

<sup>45</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2009, p. 238.

[...] a norma primária tem em sua hipótese a conotação de um fato de possível ocorrência, ao passo que a hipótese da norma secundária descreve a inobservância da conduta prescrita na consequência da primeira. E, enquanto aquela estatui direitos e deveres correlatos, esta prescreve a sanção mediante o exercício da coação estatal. A norma primária estabelece relação jurídica de direito material (substantivo); a norma secundária, relação jurídica de direito formal (adjetivo ou processual).<sup>46</sup> (grifo nosso)

Em suma, ao sistema secundário é incumbido o dever de regular a conduta dos órgãos jurisdicionais, promovendo, deste modo, a respectiva eficácia das normas previstas pelo sistema primário. Vê-se que, não obstante as normas secundárias possuírem o caractere sancionatório, este diverge do que encontramos no consequente das normas primárias que decorrem do descumprimento da obrigação tributária, uma vez que estas últimas se utilizam de meios diversos (da intervenção do Estado-Juiz) para forçar o adimplemento da prestação tributária (ex.: imposição de multas, negativa na emissão de certidões de regularidade fiscal, retenção de mercadorias, etc.).

Ademais, convém esclarecer que o sistema secundário não é autônomo, tendo em vista que a sua aplicação depende das normas de direito material. De acordo com Rodrigo Dalla Pria<sup>47</sup>, a força do vínculo entra essas classes de normas pode variar, conquanto sempre existirá:

O sistema secundário é constituído, basicamente, por duas espécies de enunciados prescritivos: (a) os que estabelecem as condições em que os juízes podem julgar e quais as questões que podem apreciar (competência), mediante a observância de determinadas formalidades (procedimento); e (b) aqueles por meio dos quais são construídas as normas que estabelecem determinadas obrigações e proibições aos juízes.

[...] se a obrigação de fundamentar induz a exigência de inferir a decisão a partir dos enunciados que compõe o sistema primário, forçoso concluir que as normas do sistema secundário se referem, direta ou indiretamente, às normas do sistema primário, o que justifica, aliás, que o sistema do juiz seja chamado de secundário, visto que pressupõe a existência do primeiro. Daí por que o direito processual é instrumentalmente conexo ao direito material, ou seja, é um sistema de segunda ordem. (grifo nosso)

Conclui o mesmo professor citado que essa coexistência é essencial à própria eficácia do sistema, revelando, deste modo, a relevância dessa interdependência entre as normas jurídicas materiais e processuais. E, especificamente sobre esta interdependência, ensina Lourival Vilanova: “[...] a primária sem a secundária desjuridisciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo”<sup>48</sup>.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

<sup>47</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes no direito tributário. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2006, p. 57 e 58.

<sup>48</sup> ibidem, p. 59.

A norma secundária também possui a mesma estrutura das demais normas jurídicas, alterando-se apenas o motivo e a consequência nela previstos. Nesse mesmo sentido, ensina Tárek Moysés Moussallem<sup>49</sup>:

O fato de as normas judiciais possuírem uma única forma universal não significa encerrarem conteúdos iguais.

Cada norma do sistema aponta para determinado tipo de conduta (normas constitucionais, normas administrativas, normas tributárias, normas comerciais, normas cíveis, entre outras).

[...] Isso nos força a concluir que as normas jurídicas possuem *homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica*.

Por sua vez, passamos ao foco do presente trabalho: as normas primárias sancionatórias. Vê-se que a classificação acima tratou de normas de naturezas distintas (material e processual) e envolveu como “sanção” a intervenção do Estado-Juiz com o fim de garantir o cumprimento das normas jurídicas. As normas que ora tratamos possuem natureza material, ou seja, apesar de possuírem em seu antecedente o prévio descumprimento de uma obrigação, na sanção prevista por essas normas não há a intervenção do Estado-Juiz.

Essas normas primárias de natureza sancionatória não consistem em normas processuais, embora se voltem diretamente para a promoção da efetividade do ordenamento jurídico. Como exemplos dessas normas, podemos citar as multas moratórias e de ofício, responsáveis por forçar o adimplemento da obrigação (ou o seu cumprimento num determinado prazo) pelo contribuinte.

Não obstante possuírem naturezas distintas, vê-se que tanto a norma secundária que tratamos acima quanto a norma primária sancionatória se originam a partir do descumprimento de outra norma. E, considerando essa observação, convém transcrevermos a definição trazida por Angela Maria da Motta Pacheco<sup>50</sup>, extensível para essas duas normas: “Temos para nós que a norma sancionadora é sempre uma norma secundária cronologicamente falando, que só se realizará na hipótese de falência da norma primária e neste caso recolocando-se no lugar daquela”.

As normas primárias sancionatórias não envolvem unicamente a imposição de penalidades de natureza pecuniária, mas nos restringiremos ao estudo específico destas para fins de desenvolvimento e exposição da problemática.

---

<sup>49</sup> *ibidem*, p. 76.

<sup>50</sup> PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 233.

## 5.2. NORMAS DISPOSITIVAS E DERIVADAS, PUNITIVAS E NÃO-PUNITIVAS

Postas as considerações sobre a norma jurídica, o fenômeno da incidência tributária, além de noções sobre a obrigação tributária e a sanção, passemos a uma análise das normas que serão abordadas no presente trabalho com base numa perspectiva sistêmica do ordenamento (plano S4). Vale recordar que é no plano S4 em que há uma sistematização das normas jurídicas em sentido estrito<sup>51</sup> – normas que foram construídas no plano S3.

Com base na classificação adotada por Aurora Tomazini de Carvalho, subdividimos as normas jurídicas *stricto sensu* em dispositivas e derivadas, e em punitivas e não-punitivas. As normas dispositivas prescrevem condutas em seu antecedente, enquanto que as derivadas possuem no seu antecedente o descumprimento de uma conduta (obrigação) previamente imposta por outra norma (dispositiva)<sup>52</sup>.

As normas sancionatórias, decorrentes de um ilícito, sempre serão derivadas, já que possuem como origem o descumprimento de uma obrigação estabelecida por outra norma. Quanto a essas normas derivadas de ilícitos, Aurora Tomazini de Carvalho<sup>53</sup> classifica-as em punitivas e não-punitivas:

Normas derivadas não-punitivas são aquelas que têm como hipótese a realização de uma conduta prescrita em outra norma (que lhe é precedente) e como consequência a instauração de um benefício (direito subjetivo) ao sujeito passivo. Já as normas derivadas punitivas têm como hipótese o descumprimento de conduta prescrita por outra norma (que lhe é precedente)

---

<sup>51</sup> “Quando dizemos que o direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas num dado país, deixamos no ar a amplitude da expressão. Isto porque, isolar o plano das normas jurídicas em sentido estrito (S3) é separar (para fins analíticos) o inseparável experimentalmente. O direito é compreendido não só como significações deonticamente estruturadas (normas jurídicas em sentido estrito), mesmo porque a existência destas depende de um suporte físico, da integração de enunciados (textos de lei), da construção de significações isoladas (proposições) e da estruturação dos sentidos normativos. O sistema compreende tudo isso, suporte físico, significação e estruturação, numa triadidade existencial indecomponível. Por isso, a menos que se utilize distinções como esta entre norma em *sentido amplo* e em *sentido estrito*, impera a ambigüidade da expressão quando para denotar as unidades do sistema jurídico.

Nestes termos, vale à pena manter a separação entre *normas jurídicas em sentido amplo* e *normas jurídicas em sentido estrito*, para aliviar as incongruências semânticas do uso da expressão “norma jurídica”. As primeiras denotam unidades do sistema do direito positivo, ainda que não expressem uma mensagem deontica completa. As segundas denotam a mensagem deontica completa, isto é, são significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional.” (CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2009, p. 215)

<sup>52</sup> Todavia, faz-se necessário apontar a ressalva feita pela mesma professora: “as normas derivadas não deixam de ser dispositivas, na medida em que dispõem sobre condutas intersubjetivas, mas, com relação a outras normas, podem ser derivadas, quando tomam como pressuposto o cumprimento ou não de condutas já normatizadas” (CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2009, p. 273). Assim, determinada norma ora pode ser considerada derivada, ora dispositiva, a depender unicamente em relação a qual norma está sendo comparada.

<sup>53</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2009, p. 274.

e como consequência, a prescrição de um castigo (dever jurídico) para o sujeito passivo.

As normas que impõem sanções para o descumprimento da obrigação tributária basicamente se revelam como normas derivadas de natureza punitiva, estabelecendo penalidades pelo não cumprimento da obrigação ou pelo seu cumprimento em atraso. Com fulcro nas críticas empregadas por Maria Ângela Lopes Paulino Padilha<sup>54</sup> e objetivando uma exposição mais inteligível, utilizaremos apenas classificação das normas primárias em “normas primárias tributárias” e “normas primárias sancionatórias” para fins de desenvolvimento do presente trabalho.

Como exemplos de penalidades previstas no consequente das normas primárias sancionatórias, podemos citar as multas de mora (pelo adimplemento a destempo) e as de ofício (pelo não cumprimento da obrigação). Da mesma forma como já expomos ao tratar da norma secundária, a estrutura das normas primárias sancionatórias é basicamente a mesma da regra matriz de incidência, distinguindo-se apenas pelo fato de se originar de um ilícito (no caso, o descumprimento de uma obrigação tributária). Concordamos com Maria Ângela Lopes Paulino Padilha quando delimita que essa distinção se resume ao plano semântico<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup> Basicamente, as classificações expostas por Aurora Tomazini de Carvalho e por Eurico Marcos Diniz de Santi – distintas, vale ressaltar – não são compatíveis com as normas que decorram do descumprimento de outras normas, mas que não possuem em seu consequente uma prestação de natureza sancionatória – como é o caso da norma de correção monetária, por exemplo.

<sup>55</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 39.

## 6. PRINCÍPIOS

### 6.1. OS PRINCÍPIOS E A INTERPRETAÇÃO DO ORDENAMENTO JURÍDICO

Partindo da premissa que o direito positivo consiste num conjunto de normas jurídicas, entendemos que os princípios, como elementos integrantes do ordenamento, também são, de fato, normas jurídicas. Da mesma forma como as demais normas jurídicas, eles são objetos de construção pelo intérprete do direito, que, por meio de uma análise sistêmica do ordenamento, em especial da Constituição Federal, delimitará o que é e o que não é princípio<sup>56</sup>. A única distinção no processo de construção de sentido é que essas normas jurídicas (princípios) influenciarão na construção e aplicação das demais prescrições do ordenamento jurídico.

Neste ponto, acompanhamos as lições do prof. Estevão Horvath: “Que fique esclarecido desde já que entendemos princípios como sendo normas jurídicas como as demais. Há, portanto, segundo acreditamos, duas espécies de normas jurídicas: a) as regras (ou normas jurídicas em sentido estrito) e b) os princípios”<sup>57</sup>. Essa distinção se justifica pela função de diretriz dos princípios, tendo em vista se voltarem a direcionar a interpretação do ordenamento<sup>58</sup>.

No mesmo sentido ensinam Geraldo Ataliba e Roque Antônio Carrazza:

O princípio aponta a direção, o sentido em que devem ser entendidas as normas que nele se apoiam, e ressalva não poder o intérprete extrair conclusão que contrarie um princípio, lhe comprometa as exigências ou lhe negue as naturais consequências.<sup>59</sup>

[...] diante de várias possibilidades interpretativas de uma norma, inclusive constitucional, se opte pela mais consentânea com os princípios que a Lei Maior consagra.<sup>60</sup>

Nessa esteira, alguns princípios se apresentariam como valores, enquanto outros como limites objetivos – embora com a finalidade de efetivar valores constitucionais. Quando tratamos dos princípios como vetores para o processo de positivação, utilizamos os princípios como valores, como é o caso do princípio do não-confisco – em que se preza por uma

<sup>56</sup> Não há no texto legislado uma indicação do legislador de quais proposições devem ser consideradas como princípios. Não há pontuações, nem nada escrito de que este ou aquele anunciado configura-se como princípio. É o intérprete que, valorando o sistema, diz quais são os princípios, ou seja, quais proposições considera tão relevante a ponto de informara construção e estruturação de todas as outras. (CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2009, p. 374)

<sup>57</sup> HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

<sup>58</sup> “[...] os princípios são fundamentos de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.” (ibidem, p. 23)

<sup>59</sup> ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 35.

<sup>60</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, p. 53.

interpretação mais prudente e razoável no que toca a imposição de obrigações (e penalidades, conforme demonstraremos adiante) ao contribuinte.

Por outro lado, os princípios também podem funcionar como limites para a aplicação da norma, mais se assemelhando a regras jurídicas do que valores. Podemos apresentar como exemplos de princípios como limites objetivos a não-cumulatividade, a legalidade, a anterioridade, dentre outros. Vê-se que a não cumulatividade, como elemento que visa minimizar o impacto do tributo no preço dos bens ou serviços (como ocorre com as operações tributadas pelo ICMS), também apresenta como finalidade a concreção de outros valores, como é o caso do atendimento à isonomia, à capacidade contributiva e ao não-confisco. E tal observação não se reserva unicamente a este princípio, revelando que esses princípios, mesmo que funcionem como limites diretos à aplicação da norma, também pretendem a consecução de outras garantias constitucionais.

Apesar dos princípios interferirem e vincularem a atividade interpretativa das demais normas, sejam como valores ou como limites objetivos, impedindo que o intérprete trilhe vereda distinta daquela o princípio conduz, a constatação de que os princípios realmente foram observados consiste em tarefa árdua, pois, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>61</sup>, envolve critérios ideológicos.

Vê-se, portanto, que os princípios não apenas vinculam a atividade interpretativa do “operador” do direito, como também a própria construção e manutenção do ordenamento jurídico – motivando a não aplicação ou, sendo o caso, a revogação de determinada norma.

## 6.2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Dentre as normas que limitam o poder de tributar, tratamos agora especificamente do princípio que integra a problemática do presente trabalho: o princípio da capacidade contributiva. Não obstante a relação conflituosa dos princípios<sup>62</sup>, o estudo e a aplicação do

---

<sup>61</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2009, p. 376.

<sup>62</sup> Quanto aos conflitos entre princípios constitucionais, ensina Maria Ângela Lopes Paulino Padilha: “Na tarefa de dirimir conflito entre princípios constitucionais hierarquicamente equivalentes no ordenamento jurídico, o aplicador do Direito deve valer-se do critério da ponderação, avaliando qual norma principiológica irá prevalecer no caso concreto.

Não obstante estarem posicionados no mesmo nível hierárquico-sintático no interior do sistema do direito positivo, os referidos princípios possuem alta conotação axiológica de tal sorte que, na apreciação do caso concreto, ter-se-á uma hierarquia valorativa em que um valor irá predominar sobre outro.

princípio da capacidade contributiva deve ser realizado em conjunto com diversas outras normas a ele associadas, como é o caso dos princípios da razoabilidade, do não-confisco, da isonomia tributária, da segurança jurídica e da estrita legalidade.

O princípio da capacidade contributiva é previsto no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988:

Art. 145. [...]

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

O confisco consiste basicamente numa tributação custosa, que não observa a capacidade econômica do contribuinte e termina onerando o seu patrimônio<sup>63</sup>. É nítido que, não havendo o enquadramento do evento a qualquer ressalva constitucional prevista (como é o caso dos tributos extrafiscais, do mecanismo da progressividade, dentre outros), a carga tributária deverá ser ajustada de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva impacta não apenas no respeito à uma tributação proporcionalmente isonômica pelo ordenamento jurídico, como também aos limites econômicos individuais – voltados para a não caracterização de uma oneração confiscatória no caso concreto. Com essa premissa, a doutrina costuma dividir o estudo do princípio em capacidade contributiva absoluta e relativa, reservando-se o primeiro a uma limitação constitucional direcionada ao legislador e o segundo a um controle voltado ao caso concreto.

A classificação acima encontra fundamento no fato de que o legislador, ao dar efetividade ao princípio com base em manifestações de riqueza, não poderá antecipar todos os possíveis acontecimentos e variáveis da realidade social. No mesmo sentido, transcrevemos lição de Alberto Xavier<sup>64</sup>:

Nem todas as situações da vida abstractamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como factos tributáveis. Este encontra-se limitado na sua faculdade de seleção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja

---

Realiza-se um ato de valoração das normas principiológicas, buscando preservar ao máximo os princípios conflitantes e o bem jurídico tutelado.” (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 96)

<sup>63</sup> Admitir uma tributação excessiva não resulta unicamente na perda da propriedade privada, também podendo impactar no exercício da livre iniciativa privada – o que acarretaria reflexos negativos em todo o setor econômico –, como será melhor demonstrado ao tratarmos do princípio do não-confisco.

<sup>64</sup> XAVIER, Alberto apud COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 29.

reveladora de capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter a tributo.

Embora a adoção de mecanismos gerais e individuais tenha êxito na teoria, é inevitável concluir que a expressão “gradação de acordo com a capacidade econômica” reveste-se de vagueza e imprecisão<sup>65</sup>. Observe-se inclusive que o fato da capacidade contributiva não ser analisada por uma perspectiva sistêmica terminar por comprometer a efetividade do princípio, uma vez que a comparação individual de cada tributo com a capacidade do contribuinte não se mostra como a melhor forma de se alcançar o ideal da “justiça tributária”.

Logo, independentemente do peso e do reflexo da garantia da capacidade contributiva na interpretação e na compreensão do ordenamento jurídico, em especial do sistema tributário nacional, a sua normatização inevitavelmente o reduzirá ao *status* de “regra jurídica”.

Com apoio nessas “imperfeições”, Alfredo Augusto Becker<sup>66</sup> aponta diversas críticas sobre a constitucionalização deste princípio, fato que integra o fenômeno político contemporâneo da “constitucionalização dos equívocos” – mesmo que este doutrinador ainda reconheça a existência de um mínimo de certeza e praticabilidade no princípio, conferindo-lhe certa (embora restrita) eficácia jurídica.

E concordamos com Alfredo Augusto Becker quando ele elenca algumas deformidades que decorrem da constitucionalização deste princípio: a capacidade contributiva deixa de ser confrontada com toda a carga tributária prevista num ordenamento jurídico, passando a ser analisada individualmente em relação a cada tributo; a riqueza do contribuinte não é tomada em sua totalidade, passando a ser analisada de acordo com elementos que sugerem a sua riqueza (meros indícios ou “fatos signos presuntivos”); e, por fim, a riqueza presumida (renda ou capital do contribuinte) passa a ser aquela que supera o mínimo essencial.

Não obstante termos evidenciado as limitações que a capacidade contributiva sofre na prática, um importante elemento continua sem definição: a capacidade contributiva. Interessante definição para a “capacidade contributiva” foi desenvolvida por Rubens Gomes de

---

<sup>65</sup> Interessante crítica à essa imprecisão do art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal é feita por Alfredo Augusto Becker:

“Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras ‘capacidade contributiva’, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um parâmetro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.” (BECKER, Alfredo Augusto apud COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 24)

<sup>66</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 529.

Souza<sup>67</sup> (co-autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional): “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”.

Aferir a riqueza individual e adequar a tributação a esses elementos torna-se uma tarefa impossível, concretizável apenas por meio da adoção de signos de riqueza, que, quando presentes (ou não), passam a interferir na mensuração do tributo. Esse é justamente o “fator de *discrímén*” apontado por Regina Helena Costa, responsável por tomar como parâmetro os indícios de riqueza dos contribuintes de acordo com o critério material do tributo. Como exemplos desses fatores, podemos citar as hipóteses de dedução do imposto sobre a renda, em que há a abatimento do valor total do imposto de custos importantes ou de natureza essencial para o contribuinte: despesas com dependentes, com educação, com contribuição à previdência social ou à previdência privada, de natureza médica e/ou hospitalar, pensão alimentícia, dentre outras.

Observe-se que, apesar de estabelecermos uma relação íntima entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não-confisco, tais não são completamente dependentes, ou seja, a violação da capacidade contributiva por determinado tributo não necessariamente implica a infringência do não-confisco. No mesmo sentido, Renato Lopes Becho<sup>68</sup> ensina que “[...] o princípio da capacidade contributiva é um *minus* diante do princípio da vedação de tributação com efeito de confisco, este um *plus*. Em outras palavras, este princípio é para hipóteses exacerbadas em relação à capacidade contributiva”. Esta diferenciação será melhor evidenciada no próximo tópico com o estudo do princípio do não-confisco.

### 6.3. PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

O princípio do confisco é previsto pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal<sup>69</sup>, também encontrando fundamento no rol de direitos e garantias do art. 5º do mesmo texto: “LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. De acordo com Renato Lopes Becho, a proibição do confisco é uma preferência constitucional, em que se

---

<sup>67</sup> SOUZA, Rubens Gomes de apud COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 23.

<sup>68</sup> BECHO, Renato Lopes. Filosofia do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 433-434.

<sup>69</sup> 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;

preza pelo sustento do Estado sem impedir o desenvolvimento das atividades particulares do contribuinte – que possui, em tese, liberdade para o exercício econômico de seus negócios.

Toda e qualquer forma de tributação implica a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado, que, por sua vez, utiliza tais recursos para financiar custos diversos para a manutenção da ordem social<sup>70</sup>. Todavia, conforme já concluímos no tópico anterior ao tratar do princípio da capacidade contributiva, essa arrecadação não pode excessiva a ponto de violar o direito de propriedade do contribuinte.

O princípio do não-confisco busca, basicamente, resguardar o contribuinte de uma oneração excessiva por determinada obrigação tributária. Assim, não é qualquer obrigação que impacte na riqueza e na propriedade privada que violam este princípio, mas aquela que seja demasiada a ponto de ameaçar o patrimônio do contribuinte. Essa definição origina dois questionamentos: i. qual seria a definição de uma “tributação excessiva”; ii. o princípio do não-confisco apenas se aplica às obrigações (tributárias) ou também deve ser respeitado no que se refere à imposição de penalidades.

Observa-se que o termo “tributação excessiva” sofre da mesma vagueza e imprecisão que afeta a “capacidade contributiva”, o que demonstra a dificuldade em defini-la para fins de análise do caso concreto. E convém ressaltar que a apuração de uma tributação confiscatória afigura-se impossível com base única e exclusivamente no critério quantitativo do tributo, pois muitas vezes esses elementos (base de cálculo e alíquota) sofrem a intervenção de outros mecanismos constitucionais, como é o caso da extrafiscalidade<sup>71</sup>.

---

<sup>70</sup> Fazemos uma ressalva para o fato de que a destinação pode variar de acordo com a natureza do tributo. A partir da classificação baseada na vinculação, extraem-se da doutrina interessantes critérios para uma estruturação mais específica dos tributos: restituição e destinação (BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 55). Apesar de muitos autores não adotarem a destinação do montante arrecadado como um fator a distinguir as contribuições das outras espécies tributárias, entendemos que a destinação da arrecadação seja imprescindível para a classificação dessas espécies. A destinação possui íntima relação com o fato que desencadeou a incidência da contribuição (ou melhor, sua finalidade), com a dimensão econômica do evento, e, por conseguinte, com a específica delimitação da base de cálculo e a correspondente alíquota.

É nítido que, independentemente da classificação das espécies tributárias a ser adotada, é nítida que a destinação se apresenta como um elemento de descrimen: no caso dos impostos, a destinação dos recursos arrecadados se volta para o financiamento dos gastos gerais do Estado (orçamento geral do ente tributante); as taxas se destinam ao financiamento de serviços públicos específicos e divisíveis; os empréstimos compulsórios se voltam para o custeio das despesas de caráter extraordinário; a contribuição de melhoria objetiva o “ressarcimento” do ente tributante pelos custos com determinada obra pública, atendendo aos limites do custo da obra e da valorização da propriedade do contribuinte; etc.

<sup>71</sup> No mesmo sentido, Renato Lopes Becho ensina: “Não basta identificar uma alíquota elevada para considerar uma exação como confiscatória. A tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI sobre cigarros, com alíquota de 330%, é uma prova dessa assertiva.” (BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 472)

Vê-se que a delimitação entre o confisco e o não-confisco é imprecisa, sendo definida por meio de termos abstratos, que, em suma, dependem intimamente de uma análise específica do caso concreto. Por outro lado, observa-se que essa delimitação não se restringe à análise da condição do contribuinte, uma vez que o diagnóstico de sua capacidade econômica se vincula à fatores socioeconômicos – conforme bem destacado por Renato Lopes Becho<sup>72</sup>:

O reconhecimento para a tributação confiscatória exige uma análise fática e conjuntural, que é alterada por circunstâncias econômicas, nos mesmos moldes que o princípio da capacidade contributiva, bem como por circunstâncias sociais, dependendo do retorno que o Estado dá ao contribuinte e aos demais membros da sociedade, pelos tributos que arrecada.

Quanto ao segundo questionamento, podemos antecipar que mesmo no campo das penalidades (de natureza pecuniária), entendemos que o princípio do não-confisco deva ser observado, embora tal análise deva ser feita com prudência – devendo considerar a natureza e a função social das multas tributárias. Reservamos maiores considerações sobre a aplicação do princípio do não-confisco à imposição de penalidades para o próximo capítulo, quando trataremos da relação entre este princípio e a relação jurídico-sancionatória.

#### **6.4. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E A INTEGRAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA**

Como já visto, tomamos para fins de desenvolvimento do trabalho a interpretação como uma atividade complexa, por meio do qual o intérprete constrói a norma jurídica. Contudo, essa atividade interpretativa deve ser diferenciada da analogia – operação que não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei<sup>73</sup> (art. 108, parágrafo único do CTN). Essa disposição decorre diretamente do princípio da legalidade tributária, previsto sob a redação do art. 150, inciso I da Constituição Federal de 1988: “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”<sup>74</sup>.

Uma das formas eleita pelo ordenamento para a elucidação de conflitos e controvérsias no plano normativo é a “integração” da legislação tributária. O tema guarda estreita relação

<sup>72</sup> BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 470.

<sup>73</sup> “[...] 4. Nos termos do art. 108 do CTN, a analogia só é aplicada na ausência de disposição expressa na ‘legislação tributária’. Por essa expressão, identificam-se não apenas as leis, tratados e decretos, mas, também, os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa (arts. 96 e 100 do CTN). Dessa forma, não há lacuna na legislação tributária sobre o tema imputação de pagamento, o qual, como dito, não é objeto de reserva legal”. (REsp n. 1037560/SC, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma)

<sup>74</sup> “Portanto, só a lei pode disciplinar as matérias que cuidam desde a criação até a extinção dos tributos. O princípio da legalidade não admite exceções.” (VIANNA, Julcira Maria de Mello. *O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente*. São Paulo: PUC/SP, 2008, p. 34)

com a preexistência de lacuna no ordenamento, e, neste mesmo sentido, Luciano Amaro<sup>75</sup> resumidamente define a atividade integrativa como “[...] o processo pelo qual, diante da omissão ou lacuna da lei, se busca preencher o vácuo”.

A primeira distinção que podemos realizar entre as atividades interpretativa e integrativa é o fato desta última pressupor a primeira, tendo em vista ser justamente a interpretação que evidenciará a existência de alguma lacuna ou omissão legal. Assim, vê-se que a integração se aplica após o exercício da atividade interpretativa, partindo da premissa de que esta última não encontrou previsão normativa adequada ao caso concreto<sup>76</sup>.

As modalidades de integração da legislação tributária estão previstas ao longo dos incisos do art. 108 do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:  
I - a analogia;  
II - os princípios gerais de direito tributário;  
III - os princípios gerais de direito público;  
IV - a equidade.

Ao se analisar o emprego desses métodos de integração, registra Paulo de Barros Carvalho que a aplicação de cada mecanismo prescinde da anterior análise dos demais. Por essa óptica, para que se aplique determinado instrumento de integração – como, por exemplo, a analogia – dever-se-á, de forma prévia e essencial, considerar os demais métodos previstos pelo Código Tributário Nacional<sup>77</sup>.

A analogia, na mesma esteira conceitual acima, envolve situações em que o caso concreto não encontra um correspondente jurídico adequado, motivando o intérprete a ajustar a hipótese em questão à determinado preceito que se aplique a casos similares<sup>78</sup>. Observe-se

<sup>75</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 232.

<sup>76</sup> “Assinale-se, por oportuno, que a existência de lacunas revela-se decorrência natural da impossibilidade de o ordenamento jurídico contemplar todas as situações passíveis de ocorrer no mundo concreto”. (COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 163)

<sup>77</sup> “Na verdade, qualquer deles sentir-se-á embaraçado ao ter de empregar a analogia sem levar em consideração os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade. E, da mesma forma, ficarão perplexos ao lançar mão dos outros sem ligá-los aos demais itens. Tudo porque se esqueceu o legislador do Código que essa atividade é complexa, alimentando-se de todos os recursos disponíveis no sistema, que agem simultaneamente sobre o espírito do exegeta”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012)

<sup>78</sup> “Tem-se por analogia o expediente de que se serve o aplicador da lei, ao colher em norma que incide em caso semelhante a disciplina jurídica que o sistema positivo não mencionou expressamente. Bom exemplo relata Baleeiro, ao referir-se ao alargamento do conceito de produto industrializado, para efeitos da imunidade do art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal, acarretando a inclusão de unidades não previstas na tabela anexa à Lei do IPI, como é o caso dos peixes vivos, especialmente acondicionados para venda”. (idem)

que a previsão constitucional vedando a exigência ou aumento de tributo não previsto em lei<sup>79</sup> impede o uso da analogia em “desfavor” do contribuinte. Caso contrário resultaria num temeroso contrassenso, que, além de desvirtuar o princípio da estrita legalidade<sup>80</sup>, terminaria por rebater numa outra garantia constitucionalmente elencada: o princípio da segurança jurídica.

Semelhantes considerações se ajustam a previsão e a aplicação de penalidades, uma vez que não há como impor sanções sem que haja a expressa e objetiva previsão em lei daquele descumprimento. Essas breves considerações sobre o princípio da legalidade serão melhor desenvolvidas e estudadas no capítulo seguinte ao tratarmos da declaração de inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário.

---

<sup>79</sup> “A tributação exige, em suma, um *maximum* de legalidade”. (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 278)

<sup>80</sup> “O princípio da estrita legalidade, em matéria tributária, deve ser respeitado para a instituição de qualquer espécie tributária, ou seja, todos os tributos só podem ser criados por meio de lei”. (VIANNA, Julcira Maria de Mello. O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente. São Paulo: PUC/SP, 2008, p. 36)

## **7. AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E A RELAÇÃO JURÍDICA SANCIONATÓRIA**

### **7.1. A RELAÇÃO CONFLITUOSA ENTRE PRINCÍPIOS E A RAZOABILIDADE COMO DIRETRIZ CONSTITUCIONAL**

Como objetos do presente capítulo, trataremos do comportamento entre as garantias que perfazem as limitações ao poder de tributar do Estado e a relação jurídica sancionatória, de natureza distinta daquela relação jurídico-tributária originária e, portanto, dotada de características diversas, como é o caso das funções das funções de intimidação e de penalização do contribuinte já tratadas em Capítulo 4.

Entre os objetos de estudo deste capítulo, destacamos os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, que seriam “princípios relativos” de acordo com a classificação de Norberto Bobbio, uma vez que se encontram em constante conflito com outras garantias – como é o caso do princípio da legalidade, da segurança jurídica e da consecução do interesse público por meio do mecanismo fiscal. Transcrevemos manifestação do mesmo doutrinador sobre os limites dos princípios relativos:

Basta pensar, para ficarmos num exemplo, no direito à liberdade de expressão, por um lado, e no direito de não ser enganado, excitado, escandalizado, injuriado, difamado, vilipendiado, por outro. Nesses casos, que são a maioria, deve-se falar de direitos fundamentais não absolutos mas relativos, no sentido de que a tutela deles encontra, em certo ponto, um limite insuperável na tutela de um direito igualmente fundamental, mas concorrente. E dado que é sempre uma questão de opinião estabelecer qual o ponto em que um termina e o outro começa, a delimitação do âmbito de um direito fundamental do homem é extremamente variável e não pode ser estabelecida de uma vez por todas.<sup>81</sup>

Como já visto anteriormente, a relação entre os princípios é conflituosa, e um mecanismo que auxilia nessa orientação é justamente o critério da razoabilidade (ou proporcionalidade) – especialmente no que toca às relações jurídico-tributárias e às relações jurídicas sancionatórias. Relativamente à esta última relação, antecipamos que não apenas podem, mas devem ser considerados os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, uma vez que não é permitida a violação ao direito de propriedade em detrimento do intuito arrecadatório do Estado – alertamos apenas que existem (e devem existir) exceções, conforme será melhor demonstrado nos próximos tópicos.

O princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade no direito tributário envolve o ideal de uma tributação justa e proporcional, devendo ser considerada a oneração do

---

<sup>81</sup> BOBBIO, Norberto apud PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 257-258.

contribuinte e o fim arrecadatório. Roque Antonio Carrazza faz uma interessante comparação entre esses pontos:

Rememore-se que o sempre louvável propósito de lançar e cobrar os tributos com exatidão, absolutamente não abre espaço a que o Poder Público lance mão de quaisquer expedientes para atingi-lo. Antes, exige que se conduza com equilíbrio, empregando os meios estritamente necessários para atingir os objetivos arrecadatórios almejados.

A proporcionalidade traduz-se, em suma, na correlação entre os motivos, meios e fins utilizados pelo Estado e os direitos fundamentais dos contribuintes.

Vê-se que esse princípio não apenas se relaciona com a obrigação tributária, mas também no que toca aos deveres instrumentais e à própria relação jurídica de natureza sancionatória. Portanto, o princípio da razoabilidade possui participação fundamental na delimitação de uma tributação justa, seja quanto ao respeito à capacidade contributiva ou à vedação constitucional do confisco – que serão objetos de estudo dos próximos tópicos.

## 7.2. A SANÇÃO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Não obstante a relação jurídica sancionatória possuir estrutura lógica semelhante à da relação jurídico-tributária originária<sup>82</sup>, o objeto daquela é a penalização do contribuinte, não se confundindo com a satisfação de uma prestação de natureza patrimonial. Com atenção a esta premissa, destaque-se que a relação entre as normas que conjecturam as limitações ao poder de tributar e as normas primárias sancionatórias também é distinta de sua relação com as normas primárias tributárias.

O fato dessas normas de caráter sancionatório se calcarem numa proposta coercitiva, com o objetivo de penalizar o contribuinte que cometeu determinada infração sugere a adoção de um viés interpretativo distinto. No mesmo sentido, ensina Estevão Horvath<sup>83</sup>:

Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com outra. O próprio Código Tributário Nacional, ao definir tributo, diz que ele é uma prestação compulsória que não constitui sanção por ato ilícito (art. 3º).<sup>84</sup>

<sup>82</sup> “[...] as normas sancionatórias [...] ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência: um antecedente, descritor de classe de fatos do mundo real, e uma consequência prescritora de vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos de direito.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012)

<sup>83</sup> HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114-115.

<sup>84</sup> Ao art. 113 do CTN se reservam severas críticas, justamente por desvirtuar conceitos fundamentais para o direito tributário - erro que se reflete ao longo de todo o sistema tributário brasileiro. No que toca à previsão de seu parágrafo primeiro, mais especificamente com relação ao trecho “tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, tal descrição desvirtua o conceito de tributo atribuído pelo art. 3º do CTN, admitindo como

Como uma penalidade a ser imposta aos contribuintes pelo descumprimento da obrigação tributária, resta claro que a norma primária objetiva diretamente a penalização. Contudo, essa penalização não representa a única finalidade da norma jurídico-sancionatória, podendo extrair-se mais duas finalidades: a promoção de um tratamento isonômico e a garantia do interesse público. Sobre essas finalidades, ensina Estevão Horvath<sup>85</sup>:

a) punir o contribuinte faltoso; b) aplicar a igualdade de tratamento entre contribuintes, de modo que aquele que cumpriu suas obrigações não se sinta aviltado e prejudicado com a impunidade do outro relapso; c) garantir o interesse público maior, que é o abastecimento dos cofres públicos; não, porém, confiscar o patrimônio de ninguém.

Tratando-se do descumprimento da obrigação tributária, alguns fatores podem impactar na penalização (e na graduação desta pena) do contribuinte, embora todos estejam intimamente vinculados à conduta do infrator. Como exemplo, é razoável que seja reservado um tratamento diferenciado na mensuração da multa em relação aos contribuintes que não cumpriram suas obrigações e aos que as cumpriram com atraso – uma vez que posicioná-los na mesma condição resultaria num tratamento, no mínimo, injusto. Em suma, vê-se que existem mecanismos razoáveis de mensuração da multa, embora nenhum indício de riqueza possa ser levantado neste processo. No mesmo sentido, ensina Maria Ângela Lopes Paulino Padilha<sup>86</sup>:

A capacidade contributiva constitui princípio afeto às obrigações tributárias, porquanto determina que o contribuinte suporte a exação fiscal de acordo com a amplitude econômica do evento, tudo com a finalidade de realizar uma tributação justa e igualitária.

Esclarecidos o conteúdo do princípio da capacidade contributiva e o campo de sua aplicação, já podemos afirmar que o mesmo não concerne ao âmbito das penalidades.

Isso porque a relação tributária não se confunde com a relação sancionatória. Na primeira, o valor da prestação (quantum do tributo) há de ser calculado na dimensão econômica do fato lícito, à luz da capacidade contributiva.

Na segunda, o valor da prestação (a multa pecuniária) deve ser calculado na proporção do fato ilícito, segundo a gravidade da infração. A base de cálculo deve mensurar sempre o fato descrito no suposto normativo: o fato lícito na norma de incidência tributária e o fato ilícito na norma sancionatória.

Para a relação jurídica sancionatória não se aplica o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que a multa não visa a arrecadação ou a compensação dos cofres públicos pelo não pagamento do tributo (ou o não pagamento no prazo legalmente previsto) – para tal fim servem os juros e a correção monetária. E mesmo a multa de mora visa apenas a

---

objeto uma penalidade pecuniária - enquanto é expressamente vedada a pecúnia proveniente de ato ilícito. Interessante distinção é feita por Paulo de Barros Carvalho: “fato lícito para obrigação tributária; fato ilícito para penalidade pecuniária” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012).

<sup>85</sup> HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114-116.

<sup>86</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 130.

coação e a penalização do contribuinte em relação ao adimplemento oportuno da obrigação tributária, não objetivando compensar o Estado pelo atraso no cumprimento da obrigação ou de dever instrumental. Alertamos sobre a existência de entendimento contrário, especificamente no sentido de que a multa de mora possui a finalidade de ressarcir o Estado<sup>87</sup>.

Logo, a função da multa se restringe àquelas três finalidades analisadas acima, evitando que a prestação seja descumprida ou impedindo que o contribuinte reitere a conduta infracional. Reforçamos novamente que o único elemento apto a determinar a proporção da multa é a própria conduta do contribuinte.

A dimensão da sanção com base em elementos de riqueza dos contribuintes representa uma flagrante violação, inclusive, ao princípio da isonomia, afigurando-se incompatível com a natureza jurídica da multa. Além de que a promoção de um tratamento diferenciado pode impactar, dentre outros, no princípio da proibição do confisco, uma vez que se está atribuindo uma carga econômica efetivamente superior (e não proporcionalmente superior) a contribuintes que praticaram uma mesma conduta infracional.

Tratando da promoção de um tratamento tributário diferenciado, Regina Helena Costa bem destaca as premissas para a sua determinação: “[...] essa discriminação curva-se aos interesses constitucionalmente protegidos, com vista ao interesse coletivo, quais sejam: a distribuição da riqueza e a justiça social”<sup>88</sup>. Em consonância com o que já foi exposto acima, os objetivos elencados pela doutrinadora são alheios aos envolvidos numa relação jurídica sancionatória.

Ademais, se as penalidades decorrentes do descumprimento de obrigações ou deveres instrumentais de natureza tributária independem da ocorrência de dolo ou culpa (responsabilidade objetiva), não há como cogitar que a sua mensuração possa variar de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. No mesmo sentido, conclui Zelmo Denari:

[...] quando a fiscalização lavra um auto de imposição para que apure um fato típico – qualificado como ilícito fiscal, por sua contrariedade à legislação vigente – deve limitar-se a comprovar o nexo de causalidade existente entre a conduta e o evento antijurídico, ficando dispensada de provar o nexo introspectivo da vontade, ou seja, se o agente quis o resultado lesivo ou, de qualquer modo, agiu com imprudência ou negligência.

<sup>87</sup> Com entendimento contrário, transcrevemos as considerações de Angela Maria da Motta Pacheco ao tratar da possibilidade de se transmitir as multas ao sujeito responsável: “[...] as multas recaem sobre obrigações descumpridas podem ou devem ser transferidas ao responsável? Entendemos que deva ser feita a seguinte distinção: se a multa for apenas de mora, por falta de recolhimento, e portanto, tem finalidade ressarcitória, transmitir-se-á. Se, ao invés, decorre de ato ilícito entendemos que não se transmitirá.” (PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 233)

<sup>88</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 41.

Observa-se que a variação da penalidade com base na capacidade contributiva pode permitir a oneração menos gravosa de um contribuinte que nunca cumpre com suas prestações unicamente em virtude de sua baixa capacidade econômica – o que não parece condizer com os ideais de uma justiça fiscal ou sequer com a garantia da segurança jurídica.

E, mesmo nas hipóteses em que o ordenamento admite<sup>89</sup> a responsabilização pessoal do agente (responsabilidade subjetiva), tais disposições possuem uma relação íntima e pessoal com a sua conduta:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

De forma prática, o ordenamento jurídico é “livre” para impor multa mais gravosa aos contribuintes, basta que o faça com base única e exclusivamente na conduta infracional. Logo, determinada conduta, tida como mais prejudicial ao Erário, pode ser mais onerosa em comparação com as previstas para outros ilícitos, desde que não utilize como parâmetro para mensuração indícios que revelem a capacidade contributiva do infrator. Pode, por exemplo, tomar como base o montante do tributo envolvido, uma vez que tal parâmetro tem relação direta com o prejuízo causado aos cofres públicos.

Assim, inúmeros fatores podem ser utilizados para a mensuração da penalidade, inclusive para fins de atender princípios como a isonomia, como é o caso do prejuízo causado (ao Erário), a existência de dolo pelo infrator (nos casos expressamente permitidos por lei, conforme já vimos) e a reincidência. Maria Ângela Lopes Paulino Padilha<sup>90</sup> acrescenta outros fatores à lista que expomos: o momento da retificação das informações e do pagamento do tributo devido; caso fortuito ou força maior; “a forma e o momento como é dada a publicidade à norma prescritora do dever e da sanção pelo seu descumprimento, conjugada à complexidade

<sup>89</sup> O Código Tributário Nacional é claro ao delimitar que a responsabilização por infrações do agente é, em regra, objetiva: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

<sup>90</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 125-126.

dos deveres veiculados e ao nível de escolaridade do contribuinte ou à estrutura econômico-organizacional da pessoa jurídica”.

Em suma, vê-se que a responsabilização do contribuinte pela norma primária sancionatória não é compatível com o primado da capacidade contributiva, garantia que, apesar de ter um importante papel no equilíbrio do sistema tributário nacional e na garantia do ideal de uma justiça fiscal, entendemos não se aplicar para a imposição de penalidades de natureza pecuniária.

### 7.3. O NÃO-CONFISCO E A RELAÇÃO JURÍDICA SANCIONATÓRIA

Conforme já delimitado no tópico anterior, os princípios constitucionais tributários motivam interpretações e conclusões distintas a depender da natureza da relação jurídica em discussão. No presente tópico trataremos algumas considerações sobre a compatibilidade entre o princípio do não-confisco e as relações jurídicas sancionatórias.

Pois, se a caracterização do confisco se mostra imprecisa perante uma obrigação tributária, o cenário torna-se ainda mais dificultoso quando tratamos da imposição de multas. Sobre essa dificuldade em circunscrever os limites entre a tributação confiscatória e a não-confiscatória, reforça Paulo Ayres Barreto<sup>91</sup>:

Consagrando verdadeiro valor, o princípio que veda o confisco é de difícil delimitação. A fixação da alíquota do IPTU em 50% do valor venal do imóvel, em um determinado Município, seria inequivocamente confiscatória. Identificar, contudo, o limite, a partir do qual transmuda-se de uma tributação consentânea com os valores constitucionalmente prestigiados, para uma incidência de cunho confiscatório, é missão das mais árduas.

Contudo, e independentemente do art. 150 referir-se apenas a “tributos”, uma coisa é certa: não há como excepcionar a aplicação deste princípio no tocante à relação jurídica sancionatória entre o contribuinte e o Fisco<sup>92</sup>. A imposição de multas muita se aparta de uma medida confiscatória, guiando-se por critérios que evidenciem a proporcionalidade e a

<sup>91</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência. São Paulo: Dialética, 2001, p. 47.

<sup>92</sup> No mesmo sentido, transcrevemos as considerações de Humberto Ávila sobre o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal:

“Aquilo que os tributaristas chamam de confisco é a invasão do núcleo essencial pela instituição de um tributo excessivo que viola o direito de propriedade. A multa, porém, mesmo não sendo tributo, restringe o mesmo direito fundamental, que é o de propriedade e da liberdade. Por isso, pouco importa que o artigo 150, IV faça referência a tributos. Pelo próprio direito fundamental chega-se a proibição do excesso, que, no caso de instituição de tributos, chama-se proibição de confisco” (ÁVILA, Humberto apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 652)

razoabilidade entre a conduta punível e sua respectiva sanção, conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>93</sup>:

... uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade), caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. (...)

A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.

No mesmo sentido, destacamos as lições de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha e de Angela Maria da Motta Pacheco:

[...] a multa confiscatória, isto é, a sanção pecuniária que constanja substancialmente o patrimônio do sujeito passivo é vedada pelo ordenamento quando sua exigência ultrapassa os limites da proporcionalidade para desestimular a conduta ilícita e punir o infrator.<sup>94</sup>

Não será o valor desta multa justificado pelo fato de ter havido fraude ou conluio. E nem poderia. As multas têm de ser proporcionais ao valor da prestação, objeto da obrigação “ex lege”, “de dar”, sob pena de destruírem o bem que pretendem conservar e de onde provirão os recursos para o Estado, sob o título de tributo.<sup>95</sup>

Um outro parâmetro que deve guiar a aplicação de penalidades é justamente a razoabilidade, uma vez que, por mais abstrato que possa parecer, tal critério utiliza como subsídios a conduta infracional, a obrigação que foi descumprida (ou, sendo o caso, o atraso em seu cumprimento) e o prejuízo ao Erário (e, por consequência, à própria sociedade). Assim, pode-se estabelecer, por meio desses dados, limites para o respeito e atendimento do princípio do não-confisco. Especificamente quanto a multa de mora fixada em patamares elevados, alerta Humberto Ávila sobre a sua desproporcionalidade:

O postulado da razoabilidade encontra aplicação no caso da fixação de multa de mora elevada. A multa de mora pode ser considerada irrazoável, se sua fixação não guardar relação de congruência com o critério que lhe serve de fundamento. (...) O montante da multa deve levar em conta a gravidade da falta cometida. (...) A multa de 60% é desproporcional, pois, apesar de adequada para atingir o fim (promover o pagamento pontual de tributos ou desmotivar a mora), é desnecessária, não pelo comportamento de instituir a multa, pois há poder para isso, mas pela circunstância de um percentual menor da multa ser igualmente adequado para estimular o pagamento pontual e menos restritiva relativamente ao direito de propriedade e de liberdade. Além disso, a multa é desproporcional em sentido estrito, pois não há proporção entre a vantagem valorativa obtida (pagamento pontual de tributos) e a

<sup>93</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro apud CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 203.

<sup>94</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 125-149.

<sup>95</sup> PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 253.

restrição colateral causada (restrição intensa do direito de propriedade e de liberdade): não há proporção entre o valor da promoção positiva da pontualidade e o desvalor da restrição negativa da propriedade e da liberdade.<sup>96</sup>

Um ajuste, entretanto, se faz necessário justamente em razão da diferença entre a natureza dessas relações jurídicas, pois, independentemente de defendermos a aplicação do princípio do não-confisco inclusive para a aplicação de penalidades pecuniárias, devemos sempre considerar a função de penalização das multas e, por conseguinte, os seus reflexos intimidatório e pedagógico, sob o risco de comprometer a própria eficácia do ordenamento jurídico, pois, como já reiterado diversas vezes ao longo do trabalho, a sanção é o elemento que garante o funcionamento e a aplicação das normas de um sistema.

#### **7.4. O PODER JUDICIÁRIO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

Dentre as questões levantadas por contribuintes perante o Poder Judiciário, destacamos a incompatibilidade entre as normas primárias tributárias e as normas primárias sancionatórias em relação ao caso concreto. Trataremos especificamente da atuação do judiciário nesses casos, que, conforme entendemos, não pode atuar como legislador e “ajustar” a aplicação de uma norma nitidamente incompatível com as garantias previstas constitucionalmente para os contribuintes.

Nesses casos, havendo uma efetiva violação a princípios constitucionais, cumpre ao Poder Judiciário única e exclusivamente impedir a aplicação do dispositivo incompatível, uma vez que não cabe a este se revestir da função reservada ao Poder Legislativo. No mesmo sentido, posiciona-se Regina Helena Costa<sup>97</sup>:

[...] pode o juiz modular a carga fiscal incidente sobre determinado sujeito? A questão é delicada e relaciona-se com a própria separação de funções entre os órgãos estatais. A nosso ver, não seria legítimo ao Poder Judiciário, reconhecendo que sobre dado contribuinte pesa um excesso de carga fiscal, que sua capacidade contributiva não pode suportar, graduar a imposição tributária segundo critérios que lhe pareçam razoáveis. Essa tarefa pertence exclusivamente ao Legislativo, que, ao desempanhá-la, não pode prescindir da visão de conjunto do sistema tributário, nem dos informes técnicos necessários à justa tributação. Ao Judiciário compete, na hipótese, declarar inaplicável a lei ao caso concreto, remetendo ao legislador a solução de adequar o gravame tributário àquela situação.

<sup>96</sup> ÁVILA, Humberto apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 653.

<sup>97</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 88.

Sem adentrar no campo dos controles de constitucionalidade e do reflexo da declaração de inconstitucionalidade em relação aos aspectos da norma (vigência, validade e eficácia) – tópico que demanda estudo mais aprofundado, não se compatibilizando com o objeto de estudo do presente trabalho –, reservamo-nos a tratar da eficácia da norma que se pretende declarar incompatível com o caso concreto. Para o exemplo que ora tratamos, em que se busca perante o judiciário a não aplicação de uma norma tributária em razão da limitação imposta por determinada garantia constitucional (como é o caso da vedação ao confisco ou da capacidade contributiva), vê-se uma limitação à sua eficácia técnica.

A eficácia técnica, de acordo com Aurora Tomazini de Carvalho<sup>98</sup>,

[...] é uma característica da norma jurídica de irradiar efeitos no mundo do direito positivo. As disposições jurídicas estão aptas a produzirem conseqüências no plano normativo assim que decorrido o prazo de sua *vacatio legis*, no entanto, só efetivamente produzem tais conseqüências depois de aplicadas. Ocorre que, mesmo aptas a produzirem efeitos, certas normas não conseguem juridicizar os fatos descritos em seus antecedentes, por depararem-se com obstáculos que impedem sua aplicação (no caso das normas gerais e abstratas), ou sua exigibilidade (no caso das normas individuais e concretas). Dizemos, então, que tais normas são vigentes, mas não têm eficácia técnica, isto é, não desencadeiam os efeitos jurídicos que lhe são próprios, mesmo estando aptas a tanto.

Vê-se que, diante de uma limitação imposta pelo próprio ordenamento, não cabe ao Poder Judiciário a função de graduar a carga fiscal (inclusive em relação à aplicação de penalidades) de acordo com seus critérios próprios de razoabilidade, mas unicamente a declaração de que aquela norma tributária é inaplicável ao caso concreto, reservando-se ao Poder Legislativo uma eventual e futura solução para esta norma.

---

<sup>98</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2009, p. 554.

## 8. CONCLUSÃO

Com base em estudos teóricos sobre o tema, e debruçados sobre considerações doutrinárias que envolveram especificamente as problemáticas levantadas ao longo do trabalho, buscamos analisar o comportamento de determinadas garantias constitucionais frente à norma primária sancionatória e à relação jurídica correspondente. Utilizamos o Constructivismo Lógico-Semântico como metodologia para o desenvolvimento da problemática, em especial para delimitar a interpretação das normas analisadas (incluindo-se aqui os princípios constitucionais e as demais regras jurídicas) ou como premissa para a classificação dos temas iniciais (sistemas normativos, norma jurídica, regra matriz de incidência tributária, etc.).

As limitações ao poder de tributar, dos quais foi dada ênfase aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, se apresentam como vetores para a interpretação das normas, comportando-se de formas distintas de acordo com a natureza da norma e da relação jurídica correspondente – inclusive em virtude da natureza conflitante dos princípios constitucionais.

Sobre o princípio do não confisco, pôde-se observar que, independentemente de se tratar da imposição de penalidades ou de obrigações tributárias e deveres instrumentais, tal garantia sempre deverá ser observada, não importando se o objeto da norma é o cumprimento de uma prestação tributária ou a penalização do contribuinte, uma vez que sempre deverá ser observado o critério da razoabilidade entre a oneração patrimonial do contribuinte e o intuito arrecadatório do Estado. Não obstante o princípio do não-confisco possuir incontroversa aplicação perante a relação jurídica sancionatória, concluímos que a natureza da sanção admite uma maior elasticidade na mensuração do impacto pecuniário para o contribuinte, tendo em vista que esta relação sancionatória é regida por critérios de naturezas diversas ao da obrigação tributária, como é o caso do seu caráter intimidatório, punitivo e pedagógico.

Por outro lado, alcançamos conclusão diferente em relação ao princípio da capacidade contributiva, pois a norma sancionatória possui íntima conexão com a conduta (inclusive omissiva) do contribuinte, não podendo ser mensurada de acordo com critérios econômicos ou por quaisquer indicativos de sua riqueza. Conforme já visto, entendimento contrário resultaria em grave violação ao princípio da isonomia, podendo, inclusive, repercutir na esfera do princípio da vedação ao confisco.

Portanto, viu-se que a relação jurídica sancionatória, decorrente do descumprimento da obrigação tributária ou de deveres instrumentais, possui natureza distinta da obrigação tributária

e demanda uma análise individualizada do caso concreto, muitas vezes carecendo dos mesmos termos vagos e imprecisos que obstam a aferição de uma tributação consentânea com os primados da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

## 9. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BECHO, Renato Lopes. Filosofia do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. O constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: Paulo de Barros Carvalho (Coord.). Constructivismo lógico-semântico vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, Aurora Tomazini. Teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário, vol. I. São Paulo: Noeses, 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense.
- CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.
- LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes no direito tributário. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2006.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Revogação em matéria tributária. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VERGUEIRO, Camila Campos. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário. In: Paulo Cesar Conrado (coord.). Processo tributário analítico. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente. São Paulo: PUC/SP, 2008.