

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE DIREITO**

Mateus dos Santos Aguiar

**DIREITO TRIBUTÁRIO: A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO
CONFISCO NA MULTA TRIBUTÁRIA**

CRICIÚMA

2014

MATEUS DOS SANTOS AGUIAR

**DIREITO TRIBUTÁRIO: A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO
CONFISCO NA MULTA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado para obtenção do grau de
Bacharel em Direito no curso de Direito da
Universidade do Extremo Sul Catarinense,
UNESC.

Orientador: Prof.^a Márcia Piazza

CRICIÚMA

2014

MATEUS DOS SANTOS AGUIAR

**A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NA MULTA
TRIBUTÁRIA**

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Márcia Piazza
Orientadora

Prof^o Fabrizio Guinzani
Examinador

Prof^o André Corrêa Bianchini Góes
Examinador

DEDICATÓRIA

A Deus, por estar sempre ao meu lado nos momentos mais difíceis.

Aos meus pais, Lesbon e Maria Aparecida, pelo o amor e carinho infindáveis e meus irmãos, Priscila e Samuel, por sempre me incentivaram. A vocês meu muito obrigado.

A minha companheira Bruna Nascimento Patrício, e ao meu filho Francisco, e aos meus amigos, que sempre incentivaram meus sonhos e estiveram sempre ao meu lado.

Aos meus colegas de classe e demais formandos pela amizade e companheirismo que recebi.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me abençoar nos momentos mais intrincáveis, dando-me paz, tranqüilidade e motivos para seguir em frente, sempre.

O seu Lesbon, meu pai, pela paciência até hoje desconhecida na ciência moderna; pelo amor, apoio e atenção, sempre que necessário. Um mestre.

À minha mãe e Maria Aparecida. Não há palavras que definam o quão grato sou pelo afeto, amor, carinho e força. Obrigado por estar sempre “puxando a minha orelha”.

Aos meus irmãos Priscila e Samuel, que apesar de todas as discussões e brigas de irmãos sei o quanto me amam, pois também os amo incondicionalmente.

À minha namorada Bruna, pelo amor, ternura e confiança depositada. Serei sempre grato por estares ao meu lado. E por ter proporcionado o maior presente do mundo que eu possa ter ganhado, meu filho Francisco.

Ao meu filho Francisco, que apesar de todo o trabalho que uma criança pequena proporciona seu simples sorriso trás toda a paz que eu preciso para qualquer momento.

Os meus leais agradecimentos a todo o corpo docente e discente desta universidade pelo valoroso ensino e convívio, respectivamente, proporcionando-me momentos inesquecíveis de aprendizado e companheirismo. Levarei sempre comigo o respeito para com a UNESCO.

Aos meus amigos, que independente do meu momento sempre estão do meu lado, nunca os esquecerei. Serei eternamente grato por ter vocês ao meu lado. Obrigado pela força e pelos momentos marcantes vivenciados. Guardo-os no meu coração.

O significado das coisas não está nas coisas em si, mas sim em nossa atitude com relação a elas.

Antoine De Saint Exupery

RESUMO

O princípio da vedação ao confisco é um limite ao poder de tributar do Estado e à aplicação de sanções pecuniárias por descumprimento de obrigação tributária. Observa-se, no Direito Tributário pátrio, a existência e aplicação de multas altamente elevadas em desrespeito ao princípio Constitucional. Igualmente, a atividade tributária deve conciliar dois objetivos entre o dever de tributar para arrecadar fundos para despesas e forma a atender o interesse coletivo. E pautar-se pela proporcionalidade e razoabilidade para alcançar a justiça fiscal. O objetivo deste trabalho consiste em demonstrar que a atual constituição brasileira reflete duas dimensões do poder tributante, a arrecadação e a vedação de tributo com efeito de confisco, as quais devem ser equilibradas, visando a conseguir os valores garantidos ao cidadão.

Palavras-chaves: Direito Tributário; Princípio da Vedação ao confisco; multas tributárias.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1. PODER DE TRIBUTAR	10
1.1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	10
1.1.1. Princípio da Legalidade	12
1.1.2. Princípio da Isonomia	14
1.1.3. Princípio da Irretroatividade	18
1.1.4. Princípio da Anterioridade.....	19
1.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	21
1.1.6 Princípio da Progressividade	25
2. TRIBUTO E MULTA	27
2.1. PRINCIPAIS SEMELHANÇAS ENTRE TRIBUTO E MULTA.....	29
2.1.1 TRIBUTO E MULTA: diferenças e semelhanças	29
2.2 TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO	31
2.2.1 NATUREZA JURÍDICA DA MULTA.....	33
3. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	35
3.1 O CONFISCO NO DIREITO BRASILEIRO	36
3.1.1 VEDAÇÃO AO CONFISCO	38
4. PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E AS MULTAS	40
4.1 APLICABILIDADES DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS.....	42
4.2 POSIÇÕES JURISPRUDENCIAIS	43
CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS.....	48

INTRODUÇÃO

Inicialmente define-se o Direito tributário como sendo o direito que define como serão cobrados os tributos dos cidadãos para gerar receita para o estado. Tem como contraparte o Direito Fiscal ou Orçamentário, que é o conjunto de normas jurídicas destinadas à regulamentação do financiamento das atividades do Estado. É um ramo do Direito Público conhecido no Brasil como Direito Financeiro. Gerencia as relações jurídicas entre o Estado e as pessoas de direito privado, concernentes à imposição, escrituração, fiscalização e arrecadação dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Na Constituição de 1988 estabelece no art. 145 normas do Sistema tributário Nacional, sendo as diretrizes constitucionais do Direito Tributário. A imposição tributária é a apropriação de bens do cidadão observando sempre os princípios e preceitos constitucionais (MORAES, 2006, PG765).

A Constituição em seu art. 150 aborda as restrições do poder de tributação do Estado, em seu inciso IV proíbe o uso do tributo com finalidade confiscatória, devendo essa aplicação ser estendida às multas tributárias.

Sendo a regra, indissociável do Princípio da Razoabilidade, por não haver forma de mensurar o valor do tributo como confiscatório, se não houver uma análise em conjunto com tal princípio.

Neste trabalho pretende-se analisar a inconstitucionalidade das multas aplicadas de forma autoritária e excessiva, sobre o princípio constitucional da vedação ao confisco.

O princípio constitucional do não-confisco veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a utilização de tributo conseqüência de confisco. O assunto não é debatido como deveria, assim como decisões insuficientes as jurisprudenciais sobre o tema.

Uma das dificuldades está em estabelecer o seu significado e alcance. No entanto, temos como objetivo, demonstrar que o fato do não-confisco ser identificado como princípio constitucional, leva à sua aplicação.

Sendo um princípio muito importante, pois estão ligadas à proteção constitucional atribuída à propriedade privada e aos princípios da capacidade

contributiva, razoabilidade e proporcionalidade, representando ferramenta indispensável da justiça tributária.

Abordaremos o confisco e sua relação com o direito de propriedade, entraremos na relação existente entre o princípio do não-confisco e os princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade. Como consequência, quando ofendidos referidos princípios o que será confiscatório: o tributo ou a carga tributária? Deve o contribuinte suportar, sem o sacrifício à sua sobrevivência, a carga de tributos imposta pelo Estado.

Abordaremos a submissão das multas em observação ao princípio constitucional que proíbe a confiscatoriedade tributária, demonstrando a divergência da doutrina acerca do tema.

Sinteticamente O Direito Tributário é a disciplina da relação entre o fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2008), é quem determina a Competência Tributária, e pode conferir o direito de tributar. Na mesma Constituição observa-se que o Direito de tributar foi dividido entre os entes federativos: União, Distrito Federal, Estados e Municípios. Mas o poder de tributar diz respeito à cobrança dos tributos, sendo que a determinação das alíquotas e criação dos próprios tributos ficou restrita à esfera federal.

Para tanto, a metodologia adotada para a elaboração desta monografia seguirá os passos da pesquisa instrumental, por tratar-se de tema relativamente novo, encontrado na jurisprudência dos tribunais. O método de pesquisa terá como fonte o material empírico, quais sejam as divergências doutrinárias a respeito da possibilidade da renúncia à aposentadoria para fins de se obter uma nova de melhor valor. E por fim, a fonte de pesquisa será a bibliográfica.

1. PODER DE TRIBUTAR

1.1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O legislador tributário esculpiu o Sistema Tributário de forma complexa, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário, e segundo assevera Hiyoshi Harada (2002, p. 342), ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política, ipso facto, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada, a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais.

Os princípios constitucional-tributários devem ser observados pelas normas infraconstitucionais dispostas na legislação tributária.

Esta necessidade de conformidade das normas jurídico-tributárias com os princípios constitucional-tributários decorre da circunstância de que estes dirigem a produção e a interpretação de todas as normas jurídicas do ordenamento a que pertencem inclusive às normas constitucionais, visando sempre à realização de um fim ou valor específico, mediata ou imediatamente.

Nas palavras de Luciano Amaro:

A Constituição não cria tributos; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos. Obviamente, anda que referida na Constituição às notas que permitem identificar o perfil genérico do tributo (por exemplo, “renda”, “prestação de serviços” etc), a efetiva criação de tributo sobre tais situações depende de a competência atribuída a este ou aquele ente político ser exercitada, fazendo atuar o mecanismo formal (também previsto na Constituição) hábil a instituição do tributo: lei. (AMARO, 2007, p99).

A produção de qualquer norma jurídica está sujeita à observância da competência da autoridade legislativa, de modo que esse órgão credenciado a

injetar normas no sistema jurídico não pode tratar sobre toda e qualquer questão. A exata identificação do que é matéria integrante e do que não é matéria integrante da competência tributária de um ente tributante somente pode ser feita mediante interpretação.

No caso específico do direito tributário brasileiro, a República Federativa do Brasil, enquanto pessoa jurídica de direito público externo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estes na qualidade de pessoas jurídicas de direito público interno, têm cada um, competências tributárias distintas, limitadas e expressas na Constituição Federal, sejam para instituir regras-matrizes de incidência tributária, para dispor sobre normas gerais em matéria tributária ou para celebrar tratados internacionais em matéria tributária, quando for o caso.

Barreto frisa:

o Texto Supremo compartimentou os campos de tributação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As competências tributária foram outorgadas com caráter de exclusividade, a cada uma dessas pessoas político-constitucionais. (2009, p11)

Desta forma, a produção de normas jurídico-tributárias por cada um desses entes tributantes em conformidade com as respectivas competências tributárias, isto é, sem a extrapolação do exercício da competência tributária, depende de interpretação sistemática do ordenamento jurídico, o que não pode ser realizado a desprezar os princípios constitucional-tributários. Explica Barreto (2009, p11), “Registra-se que as competências tributárias são inalargáveis. Assim de um lado, a entidade político-constitucional pode exercer a competência recebida em toda a sua plenitude; de outro, não pode ampliar, alargar, dilatar a competência recebida”.

Tais considerações guardam sintonia com o entendimento de Roque Antonio Carrazza sobre o conteúdo semântico do que seja um princípio integrante de um ordenamento jurídico, in verbis:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a

aplicação das normas jurídicas que com ele se conectem.
(CARRAZZA, 1999, p. 33).

Assim é que todas e quaisquer normas jurídicas somente podem ser produzidas e interpretadas levando-se em consideração os princípios constitucional-tributários, sejam aquelas construídas de emenda constitucional, de lei complementar, de lei ordinária, de medida provisória, de decreto, de ato administrativo e de sentença judicial.

E alerte-se que, tendo em vista o objeto principal do presente estudo, os princípios constitucional-tributários que mais interessam no momento são os que regem o exercício da competência tributária, bem como a imunidade tributária. Os princípios constitucional-tributários podem estar previstos de forma explícita ou implícita, porém todos reconhecidos como tais pelo artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal.

1.1.1. Princípio da Legalidade

A origem desse princípio, de natureza nitidamente política, está ligada a luta dos povos contra a tributação não consentida, assevera Hiyoshi Harada (2002, p343), e ainda enfatiza que são conhecidas as resistências dos povos contra a tributação não consentida desde a Idade Média. Atualmente, esse princípio acha-se inserto nas Constituições de quase todos os países do mundo.

Segundo Harada ainda:

Tem o mesmo sentido do princípio da legalidade em geral, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer, ou deixar de fazer senão em virtude de lei. (2011, p73)

Ainda nas palavras de Costa:

O art. 5, II, CR declara que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”. Fundamental garantia deferida aos cidadãos significa que o Estado somente pode modular o comportamento destes mediante o instrumento denominado lei. Em outras palavras,

para impor-se um comportamento aos particulares, bem como para vedar-lhes uma conduta, é imprescindível o instrumento legislativo (2009, p56)

Segundo Hugo de Brito Machado (2001, p.55):

O princípio da legalidade é no plano do Direito Constitucional o princípio pelo qual ninguém é obrigada a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei. No Direito Tributário tem-se uma especificação desse princípio, que se costuma chamar Princípio da Legalidade Tributaria, significando que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei.

No Brasil encontra-se exposto desde a Constituição Republicana de 1891, o qual consignava o princípio da prévia instituição legal dos impostos (art. 72, § 3º). E desta forma, a Constituição Federal de 1988, como se não bastasse o princípio genérico da legalidade inserto no art. 5º, II, prescreveu ainda em seu art. 150, I, que:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios:

(...)- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Referido princípio impede que os entes tributantes exijam tributos (instituem ou aumentem) que não tenham sido estabelecidos por lei, Somente mediante lei é possível à instituição e a majoração de tributos. Porém, referido princípio não se resume apenas a vedação de instituição ou majoração do tributo sem previa autorização legislativa. Pois, esse princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão ou anistia. Mas, não é só, pois o princípio da estrita legalidade ou tipicidade tributária ainda exige que a própria lei instituidora do tributo defina todos os aspectos referentes ao fato gerador, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Em regra, a lei exigida pela Constituição Federal para a criação, majoração e extinção dos tributos é a Lei Ordinária, salvo nos casos expressos em que se exige Lei Complementar (competência residual da União e empréstimos compulsórios). O Supremo Tribunal Federal também já ficou entendimento no sentido de ser possível a instituição de tributos por Medida Provisória, desde que presentes os seus requisitos – relevância e urgência (AMARO, 2003, p124).

Após o advento da EC 32, a qual alterou a redação do art. 62, da Constituição Federal ficou pacificada a possibilidade da Medida Provisória instituir ou majorar impostos, ressalvados aqueles reservados a lei complementar.

Finalmente, outra questão diretamente ligada ao princípio da legalidade pouco lembrada, é a que diz respeito à repetição de indébito, que nas palavras de Hiyoshi Harada, o verdadeiro fundamento da repartição de indébito não repousa no princípio do locupletamento indevido, mas no princípio da estrita legalidade que impõe a reposição do solvens no statu quo ante sempre que constatado o pagamento sem fundamento na lei (HARADA, 2002, p 343).

1.1.2. Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributaria

Considerações afastadas merecem ainda o princípio da isonomia e sua especial conformação em sede do direito tributário. Trata-se, é bem de ver, de idéia central do Estado Democrático de Direito. Assim, repugna ao ordenamento jurídico brasileiro consubstanciado a partir da Carta Jurídica de 1988, qualquer distinção levada a efeito à míngua de critério juridicamente sustentável.

Um princípio assim, de tal magnitude, pode ser elaborado a partir de porções prescritivas espraiadas ao longo de todo o texto constitucional, a começar pelo art. 3º, no qual consigna o constituinte serem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: “(...) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

Efetivamente, não é simples conceituar juridicamente o que seria a igualdade. Na lição de Celso Ribeiro Bastos (1984, p. 229):

O conteúdo do princípio isonômico reside precisamente nisto: na determinação do nível de abstratividade que deve ter o elemento diacrítico, para que ele atinja as finalidades a que a lei se pré-ordena. É que o princípio da isonomia pode ser lesado tanto pelo fato de incluir na norma pessoas que nela não deveriam estar como também pelo fato de não colher outras que deveriam sê-lo.

Conforme Marco Aurélio Greco (2000, p. 115/116.):

O denominado princípio da igualdade, na sua formulação clássica, consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade. Modernamente, Jorge Miranda expõe três pontos em que se assenta o princípio do sentido, a saber: "a) Que igualdade não é identidade e igualdade jurídica não é igualdade natural ou naturalística; b) Que igualdade não significa proibição do arbítrio e intenção de racionalidade e, em último termo, intenção de justiça; c) Que a igualdade não é uma "ilha" é "parte do continente", encontra-se conexa com outros princípios, tem de ser entendida — também ela — no plano dos valores, critérios e opções da Constituição material". O conceito de igualdade, por sua vez, tem como núcleo típico a idéia de equilíbrio no tratamento das relações e situações. Haverá isonomia se o ordenamento assegurar um regime equilibrado entre situações e posições distintas. Ou seja, tempo pressuposto a existência de situações diferentes (não idênticas) às quais, no entanto, deve ser assegurado um tratamento jurídico equilibrado e não discriminatório. Por isso, a função principal do princípio é evitar a existência de previsões discriminatórias injustificadas. Estes, aliás, são o perfil e função típica da figura, como ensina Jorge Miranda quando expõe que "sentido primário do princípio é negativo: consiste na vedação de privilégios e discriminações" sendo que "privilégios são situações de vantagem não fundadas.

Novamente, se volta ao princípio da igualdade, desta vez, sintomaticamente, no “caput” e § 1º, do art. 5º, para firmar que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

Nas palavras de Amaro:

Esse princípio implica em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficara sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam sob tal pretexto escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. (2007, p135)

Esse princípio exige, no entanto, como matéria preliminar, a exata delimitação do próprio conceito de igualdade, trazido desde Aristóteles, segundo o qual a igualdade é alcançada dispensando-se tratamento diferenciado às pessoas, na medida de suas diferenças, traduzido pela idéia de tratar igualmente aos iguais, na medida em que se igualam, e desigualmente aos desiguais, na medida de suas desigualdades.

Segundo Celso Antonio Bandeira de Mello, no sentido de que qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, donde se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico (MELLO, 1997, p 17). Ainda segundo o doutrinador:

Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações, que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões: a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação; b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; c) a terceira atina à consonância desta correlação

lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados. (MELLO, 1997, p 18)

De fato, o Estado dispensa tratamento particularizado, a todo o momento, a todos quantos se encontram sob sua autoridade, sem que se possa, de forma generalizada e de plano, tachar tais discriminações de atentatórias ao princípio da igualdade.

Segundo Martins (2011, p67) “O princípio é dirigido ao legislador ordinário, que não poderá tratar duas situações iguais de forma diferente, mas poderá tratar situações desiguais de forma desigual, justamente porque as pessoas não estão nas mesmas condições”.

É assim porque se exige dele, Estado, por meio dos agentes que o representam, o atendimento, dentre outros, do princípio da moralidade administrativa, cuja mácula enseja medidas as mais enérgicas, porque atentatória a um princípio ínsito à própria administração pública, consubstanciado dentre aqueles inscritos no art. 37, “caput”, da Constituição Federal, até porque, relembre-se, trata-se de república. Assim, cumpre-nos, ao nos defrontarmos com determinado ato veiculado com a marca da oficialidade, própria do Estado, submetermos tal ato ao tríplice crivo a que se refere Celso Antônio Bandeira de Mello.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

Assim, o tributo deve ser dirigido de modo a alcançar igualmente a todos quantos se encontrem em situação jurídica idêntica. As discriminações devem, a todo tempo, submeter-se ao questionamento antes exposto, não se concebendo, no Estado Democrático de Direito.

1.1.3. Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade (art. 150, III, “a”) estabelece que seja vedada a cobrança de tributos em relação a fatos gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Entende-se, no caso, que o início da vigência da lei se dá, normalmente, na data da sua publicação.

Em regra, as normas jurídicas projetam a sua eficácia para o futuro, porém, há leis que se projetam para o passado, atuando sobre fatos já ocorridos. Em matéria tributária, todas as leis que instituem ou majoram tributos devem projetar os seus efeitos para o futuro, visto que estão impossibilitados de alcançar fatos geradores ocorridos antes do início da sua vigência. Assim, uma lei que tenha aumentado um determinado tributo só pode ser aplicada a fatos geradores futuros.

Amaro, (2007, p118) cita:

A norma jurídica, em regra, projeta sua eficácia para o futuro. Diz a Lei de Introdução ao Código Civil que a lei em vigor terá efeito imediato e geral (art. 6º). Porém, em certas situações, e de modo expresso, pode a lei reportar-se a fatos pretéritos, dando-lhes efeitos jurídicos, ou modificando os efeitos jurídicos que decorreriam da aplicação, àqueles fatos, da lei vigente à época de sua ocorrência. Há leis que naturalmente, se vocacionam para atuar sobre fatos do passado, como se dá com as de anistia ou remissão.

No caso da aplicação deste princípio na ordem tributaria, não poderá majorar fatos anteriores à vigência da lei, sendo que a própria Constituição veda a lei nova ao aumento de qualquer tipo a fato pretérito da lei ou fato.

Ainda segundo Amaro, (2007, p118):

O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação de lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece

como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

Nas palavras de Costas

Seria o caso, por exemplo, de uma lei que, ao instituir nova obrigação acessória, determinasse sua aplicação a partir do momento anterior à sua edição. Não se trata de lei que venha instituir ou aumentar tributo; em conseqüência, não se aplica à hipótese o disposto no art. 150, III, a, CR. Mas, o indubitavelmente, o sujeito passivo não pode ser alcançado por essa exigência, pois a leis, em regra, não retroagem. (2009, p69)

1.1.4. Princípio da Anterioridade

Se os princípios e limites constitucionais tributários são em essência, garantias outorgadas ao contribuinte, em face da ação do Estado em seu mister – também constitucional – de prover recursos privados para o financiamento das suas atividades, é no binômio anterioridade e legalidade que mais se mostra a face protetiva do Estatuto Maior.

Primeiro, ao preceituar a necessária anterioridade da norma, ao exercício em que haverá de se dar a ocorrência do evento descrito na hipótese de incidência, tem-se em vista pôr o contribuinte a salvo de mudanças de última hora, alcançado que seria por tributação de ocasião, repentina. Neste ponto, contudo, o enunciado do princípio e a forma como foi posto não outorgam, mesmo, toda a eficácia que se poderia supor e pretender.

Por outro lado, o limite constitucional da legalidade, e seu relativo – a estrita legalidade ou o princípio da reserva legal – cuidam de fornecer ao particular o penhor constitucional de que apenas se verá subtraído em seu patrimônio, nos casos, momentos e formas descritos na lei. José Afonso da Silva aponta farta doutrina estrangeira ora negando (Kelsen, por exemplo), ora afirmando a juridicidade dos preâmbulos nas Constituições. (SILVA, 1998, p. 203)

Termina José Afonso da Silva por bater-se no sentido afirmativo, ao assentar que em qualquer dessas hipóteses os preâmbulos valem como orientação para a interpretação e aplicação das normas constitucionais. Têm, pois, eficácia interpretativa e integrativa, mas se contêm uma declaração de direitos políticos e sociais do homem, valem como regra de princípio programático, pelo menos, sendo que a jurisprudência francesa, como anota Liet-Veaux, lhes dá valor de lei, uma espécie de lei supletiva.

Ambos os limites, sem favor algum, constituem-se em mola propulsora do sistema constitucional tributário brasileiro. A aplicabilidade multifacetária e até as exceções contempladas, nos ocuparão doravante. Primeiro a anterioridade legal. Assim se tem o Texto Constitucional, no que tange ao limite da anterioridade: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributo:

(...)

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

Trata-se de limite constitucional de sede eminentemente tributária. Assim, atrela-se a cobrança de tributo – entenda-se instituição ou aumento de tributo – a lei vigente no exercício imediatamente anterior àquele em que se dêem os eventos/fatos ensejadores de sua efetiva exigência. Primeiro, cumpre diferenciar os limites da anterioridade e da anualidade, presentemente não contemplado o último, data máxima vênua de alguma doutrina, no ordenamento jurídico brasileiro.

Pelo limite da anterioridade não pode a pessoa política exigir tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido editada a lei necessária a tal finalidade. De ressaltar que no Brasil, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil (Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, art. 34).

Nas palavras de Harada:

De fato, o Estado tem a faculdade de criar novos tributos ou majorar os existentes quando quiser, mas sua cobrança fica

diferida para o exercício seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou. (2011, p369)

Assim, só poderão ser alcançados por tributação nova – ou agravada – os fatos constituídos a partir de eventos ocorridos após o início do novo exercício financeiro. Por outro turno, o então vigente princípio da anualidade tinha enunciado conforme a redação dada pelo art. 141, § 34 da Constituição de 1946, que nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

1.1.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Na dicção do 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. Cuida-se de princípio que tem como pano de fundo a própria idéia de isonomia. Em função disso, a participação deve ser socializada, no sentido de que todos aqueles cuja situação de fato subsumir-se a uma hipótese abstratamente descrita na lei, devam contribuir para a consecução dos superiores interesses públicos.

Questão que se põe, nesse momento, é decifrar o quanto deve caber, a cada um, na formação desse grande financiamento. Vale dizer, se diversas as circunstâncias em que são apanhadas as pessoas, se mui variadas às condições econômico-financeiras de cada um dos milhões de potenciais destinatários da norma, como saber, em relação a cada qual, a real capacidade jurídica de contribuição para o financiamento do bem-estar da coletividade.

Conforme Amaro (2007 p141):

A mera idéia de proporcionalidade, porem, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de calculo e o do imposto (se a base de calculo dobra, o imposto também dobra).

Observa-se que no Brasil, a distribuição do ônus tributário entre as famílias não respeita o princípio da justiça fiscal, visto que a mesma recomenda que aqueles com maior nível de rendimento sejam proporcionalmente mais onerados do que os contribuintes de menor renda.

Segundo Zockun (2007) em 2004 quem ganhava até dois salários mínimos gastava 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%. Quando se divide o ônus fiscal em direto e indireto, observa-se que os tributos diretos até aumentam de importância à medida que a renda familiar se eleva, mas esse efeito é insuficiente para compensar o alto peso das incidências indiretas no orçamento das famílias de menor nível de rendimento. É isto que explica diretamente no grau de regressividade do nosso sistema de arrecadação.

Outra demonstração da regressividade pode ser constatada em dados oferecidos por Silveira (2008): em 2002/2003, enquanto os 10% mais pobres da população comprometiam cerca de 32,8% da sua renda com tributos, os 10% mais ricos sofriam uma carga de apenas 22,7%. Os números demonstram ainda que, para quase todos os décimos de renda, a carga de tributos é decrescente conforme o aumento da renda.

Assim, conforme Sacha Calmon Navarro Coelho (2000, p83):

Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela não há falar em capacidade contributiva. Ora, a atuação do Estado é importante para dimensionar a prestação, nunca para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do sujeito passivo e não do fato jurígeno. O que ocorre é simples. Nos impostos, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo de eleição da capacidade contributiva. Assim mesmo os impostos "de mercado", "indiretos", não se prestam a realizar o princípio com perfeição. É nos impostos patrimoniais, com refrações, e nos impostos sobre a renda, principalmente nestes, que a efetividade do princípio é plena, pela adoção das

tabelas progressivas e das deduções pessoais. Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real. É o caso, v.g., da isenção da taxa judiciária para os pobres e o da redução ou mesmo isenção da contribuição de melhoria em relação aos miseráveis que, sem querer, foram beneficiados em suas humílimas residências por obras públicas extremamente valorizadoras.

O princípio da capacidade contributiva é uma expressão do princípio maior da igualdade (art. 5º, II e art. 150, II, ambos da Carta Magna).

Ensina Roque Antônio Carrazza (1996, p60) que:

O princípio da capacidade contributiva — que informa a tributação por meio de imposto — hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza, deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais, para a manutenção da coisa pública. O princípio da capacidade contributiva, informador da tributação por meio de impostos está intimamente ligado ao princípio da igualdade e é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal.

Resta evidente que os critérios para tal fixação não podem, mesmo, ser subjetivos, ou seja, em relação a cada qual, tomado de per se, valendo ainda neste ponto, os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, para quem a capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e

não subjetiva (CARRAZZA, 1999, p66). É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza.

Com efeito, incumbe a todos contribuir financeiramente para a manutenção do Estado e suas funções, devendo o ingresso de cada qual se dar segundo a capacidade aferida por parâmetros aptos a contemplar as diferenças, em claro atendimento ao princípio da igualdade segundo o critério distributivo. Neste passo, o só incidir na conduta apanhada pelo arquétipo tributário é suficiente para conduzir à presunção, *júris et de jure* de estar presente a capacidade contributiva.

O doutrinador Roque Antonio Carrazza lembra a sugestiva figura do jovem, pobre, que ganha um automóvel da marca Mercedes-Benz (CARRAZZA, 1999, p66). Se não tiver como fazer face ao encargo do imposto incidente sobre a propriedade de veículo automotor deve vendê-lo. Ressalva haverá de ser feita, no entanto, em relação à locução sempre que possível posta pelo legislador constituinte. Com efeito, a prescrição normativa só tem aplicabilidade quando possível.

É de grande aplicação o aforismo segundo o qual *ad impossibilia nemo tenetur*. Consoantes são os termos do art. 116 do Código Civil ao firmar que as condições fisicamente impossíveis, bem como as de não fazer coisa impossível, têm-se inexistentes. As juridicamente impossíveis invalidam os atos a elas subordinados. Evidentemente cumpre ao intérprete construir um sentido de modo a emprestar o máximo de aplicabilidade ao preceito constitucional como salienta Konrad Hesse (HESSE, 1991, p22).

Assim, sempre que possível deve ser entendido como sempre e na medida em que a natureza do tributo o permitir. Por isso, ainda segundo Roque Antonio Carrazza, todos os impostos, em princípio devem ser progressivos, porque graças à progressividade eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva (CARRAZZA, 1999, p67). Mas, esse não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal como se pode aferir do julgado proferido no Recurso extraordinário 234.105/SP, relator o ministro Carlos Velloso, J. 08.04.1999- DJ 31.03.2000 – Ementa. V. 01.985-04 PP-0823, cuja ementa assim se tem:

Constitucional. Tributário. Imposto de transmissão de imóveis, intervivos – ITBI. Alíquotas progressivas. CF, art. 156, II, § 2º da Lei 11.154, de 30.12.1991, do Município de São Paulo, SP –

Imposto de transmissão de imóveis, intervivos – ITBI: alíquotas progressivas: A Constituição Federal não autoriza a progressividade de alíquotas, realizando o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. R.E. Conhecido e provido.

A ausência de progressividade na incidência tributária torna mais penosa o trabalho legislativo, a cargo das pessoas políticas constitucionais consistentes em imprimir na edição das regras-matrizes dos tributos, o necessário caráter extrafiscal reclamado pelo princípio da capacidade contributiva, este informado pelo magno princípio da isonomia.

1.1.6 Princípio da Progressividade

Princípio da Progressividade no Direito Tributário brasileiro vigente trata-se de um princípio que aplica o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota, na medida em que existe aumento da base de cálculo. Por conseguinte, a progressividade tributária busca a realização da justiça fiscal, estando, portanto, diretamente ligada aos princípios da capacidade contributiva e isonomia.

Dessa forma, aplica-se ao Imposto de Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano, ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e, em decisão do Supremo Tribunal Federal, também às taxas. Infelizmente, a previsão de apenas duas alíquotas (15% e 27,5%) para o Imposto de Renda no Brasil, fere a progressividade.

Destaca-se ainda, que o Princípio da Progressividade não pode ser adotado de forma desmesurado, a ponto de ferir a vedação constitucional ao tributo de caráter confiscatório. Assim, as alíquotas progressivas crescem de em conformidade com a base de cálculo e são fixadas em percentuais variáveis, conforme o valor da matéria tributada.

Nota-se que o valor do tributo aumenta em proporção superior ao incremento da riqueza. Por conseguinte, os que têm capacidade contributiva maior, por este princípio, contribuem em proporção superior.

Segundo Torres (apud MACHADO, 2008, p. 79) “progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de cálculo”.

Observa-se que Machado (2008, p. 142) defende que a progressividade dos impostos pode ser estabelecida de várias formas, ou seja: “basta, aliás, conceder isenção até determinado montante da renda, ou da riqueza, para fazer do imposto sobre a renda, ou sobre o patrimônio, um imposto progressivo”.

Ainda, Machado (2008, p. 143), destaca que nem todas as formas de progressividade são constitucionais, visto que existem duas formas de progressividade, a saber: a simples e a graduada. “Na progressividade simples aplica-se uma só alíquota sobre a totalidade da base de cálculo. Na progressividade graduada são aplicadas várias alíquotas, cada uma sobre uma parte da base de cálculo”.

É importante destacar que o princípio da progressividade tem aplicação ainda para as taxas, apesar da natureza de tributo vinculado e do caráter contraprestacional que esta espécie tributária possui.

Destaca-se que o STF analisou a questão e determinou a constitucionalidade da instituição de taxa judiciária progressiva, “exceto se a progressividade de sua alíquota e a ausência de teto para sua cobrança inviabilizar ou tornarem excessivamente oneroso o acesso ao Poder Judiciário” (ADIn 948-GO)

2. TRIBUTO E MULTA

Considerando o objetivo deste modesto trabalho, e tendo em vista o disposto na Constituição Federal estabeleceremos a diferença entre *tributo* e *multa*.

O Código Tributário Nacional define em seu art. 3º *tributo* como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda *que não constitua sanção ilícita*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa.

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

Não há dúvida de um fato jurídico *legal* implica a relação jurídica tendo como objeto o *tributo*. Dessa forma, tributo não pode ser visto como penalidade imposta a quem comete algum ato ilícito. Sendo assim *tributo não é multa*. Caso um contribuinte deixa de recolher um tributo até seu vencimento, será aplicada uma multa, não confundindo com o tributo não quitado.

Harada cita o tributo como:

A relação jurídica que se instaura entre o Estado, que tem o poder de exigir o tributo, e a pessoa sob sua jurisdição, que tem o dever de pagar esse tributo, é submetida a uma série de normas jurídicas que vão compor a disciplina do Direito Tributário. (2011, p295)

A multa, por sua vez, conforme entendimento de Eduardo Sabbag:

É a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado. Trata-se de penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou de sanção. (2011, p. 380)

Martins define a multa como:

Os juros de mora representam o acréscimo a que o sujeito passivo fica sujeito em razão de que deixou de pagar o tributo no prazo legal. Os juros são a remuneração do capital. São juros moratórios os que visam remunerar o capital do Estado que não foi pago no prazo determinado pela legislação tributária.

(...)

Os juros moratórios tem natureza compensatória. Visam compensar o fisco pela falta de pagamento de contribuição do tributo no prazo legal. (2011, p232)

Ao descrever a lei como hipótese um comportamento *ilícito*, como a não emissão de notas fiscais, a consequência nunca será uma relação jurídica tributária a cobrar tributo, mas sim *multa*.

Segundo Carvalho (2009) os acontecimentos ilícitos está ligados a uma sanção e, fixando o caráter lícito, separando a relação jurídica do tributo da relação jurídica das penalidades exigidas pelo descumprimento tributário.

Tributo é a prestação compulsória, sem origem sancionatória, prevista na lei. Portanto, tributo e multa não se confundem, não havendo semelhança entre ambos.

Consoante ensinamento de Ricardo Lobo Torres (2005) apud Eduardo Sabbag:

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. (2011, p. 380)

O estado com o tributo busca abastecer os seus cofres para realizar atividades que lhe foram atribuídas. No caso da multa, tem uma força motivadora de comportamentos lícitos, fazendo os contribuintes cumprirem corretamente suas obrigações tributárias.

Para forçar os contribuintes a cumprir com suas obrigações tributárias, as penalidades são consequências pelo desrespeito à legislação tributária. Impedindo

que ao Estado falte dinheiro, pois caso isso ocorra colocará em risco o interesse público, onde o povo depende de bens e serviços prestados pelo Estado, atividades comprometidas sem recursos.

Sendo a finalidade dos tributos abastecerem os cofres públicos, as multas têm como objetivo penalizar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias. (GOLDSCHMIDT, 2003, p.45.)

2.1. PRINCIPAIS SEMELHANÇAS ENTRE TRIBUTO E MULTA

Em contrapartida, como pontos parecidos entre eles têm o de serem prestações pecuniárias compulsórias, estabelecidos por lei, cobrados administrativamente, e serem crédito tributário.

Quanto a serem cobrados administrativamente e comporem o crédito tributário, são prevista no art. 142 da Lei nº 5.172/66:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Finalmente, para demonstrar a compulsoriedade da prestação pecuniária de ambos os institutos, é claro que tanto a multa tributária, quanto o tributo podem ser levados à dívida ativa caso haja inadimplemento.

2.1.1. TRIBUTO E MULTA: diferenças e semelhanças

Na Constituição da República não é conceituado o tributo, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela exprimido, que não constitua ilegalidade, estabelecida em lei e cobrada administrativamente.

A definição de multa e tributo é parecida, mas, não se confundem. Ambos têm origem de prestações pecuniárias compulsórias, instituídos em lei, e cobrados administrativamente e têm o Estado como um dos sujeitos.

Salientando que tanto os tributos quanto à multa se devem da entrega de dinheiro ao estado, traduzindo numa transferência de riqueza para a fazenda pública (CALMON, 1982, p67).

Porém, existe uma grande diferença: o tributo tem como hipótese a um fato lícito, como renda, ser proprietário, empregador, movimento de mercadorias, prestação de serviços, etc., para que o Estado perceba a prestação, já a multa tem como hipótese a realização um fato ilícito, descumprindo um dever legal, criando para o Estado o direito de receber a prestação.

Segundo Machado (2010, p. 299) visa os recursos financeiros de que o Estado necessita, e a multa não tem como finalidade a produção de receita pública, e sim, não estimular o comportamento ilícito, constituindo receita extraordinária ou eventual.

Torres (2005) apud Eduardo Sabbag (2011, p. 380):

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica.

Destacando que a multa tributária pode proceder do descumprimento de obrigação principal, quanto da acessória. Porém, o pagamento da multa, em ambos os casos, não elimina o crédito tributário.

Sabbag, (2011, p. 380), explica:

Tal comando vem corroborar a distinção conceitual e estrutural entre tributo e multa, indicando que a multa não suprime a obrigação de pagar integralmente o crédito tributário. Paga-se o tributo porque se realiza um fato gerador; recolhe a multa porque se descumpriu uma obrigação tributária.

Outra diferença a ser abordada entre o tributo e multa tem a aplicação do princípio do não confisco previsto no art. 150, IV da Constituição da República de 1988.

A primeira corrente, citado por Machado (2010), entende que a vedação constitucional não compreende as multas, mas sim tributo por não considerar razoável invocar garantia jurídica aos fatos ilícitos.

Nesse sentido leciona:

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória. (MACHADO, 2010, p. 299)

Calmon (1992) defende a aplicação do não confisco também às multas tributárias, devido a multas desarrazoadas caracterizarem o confisco indiretamente, e que no sistema jurídico brasileiro, seria vedado.

Pois não havendo um acordo doutrinário sobre a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias, certo é que devem obediência a outros previstos na Carta Magna Brasileira, dentre eles da proporcionalidade e razoabilidade.

2.2 TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

Veda-se às expressas aos entes tributantes utilizar tributo com efeito de confisco. O preceito, assim tido, tem a propriedade como valor a ser resguardado. É que o tratamento dado ao direito de propriedade vem a ser um verdadeiro divisor de águas nos regimes políticos e, por isso, na estrutura jurídica capitalista, o respeito à propriedade vem a ser pleno. Na Constituição Federal de 1988 tem-se o princípio inscrito entre os direitos e garantias individuais. Deste modo, a subtração da riqueza

do particular e conseqüente transferência ao Estado exigem estritos limites, pelos quais teve desvelo o constituinte ao assegurar o princípio do não-confisco.

Neste sentido, assim leciona o professor Hugo de Brito Machado: "A vedação constitucional de que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos" (2003, p. 258).

Duas idéias básicas merecem ser acentuadas. Primeiro, está assegurada a propriedade nos limites de sua função social. Deste modo, cumpre a função social a propriedade que participa do fomento das atividades sociais desenvolvidas pelo Estado. Esta idéia, de solidariedade social, vem a ser a fundamentação da tributação, por exemplo, por meio de impostos, já que no tocante às taxas, contribuição de melhoria e demais contribuições, existe certa referibilidade entre o dever jurídico e alguma prestação a cargo do Estado e, no último caso, uma destinação social, de algum modo voltado ao contribuinte. Na hipótese dos impostos, cuida-se de típica função social da propriedade, em caráter lato.

Consoante ensina José Afonso Da Silva, as normas de direito privado sobre a propriedade hão de ser compreendidas de conformidade com a disciplina que a Constituição lhe impõe. Ao se cometer aos entes políticos uma gama de atribuições, traçaram-se, em face disso, os limites para a propriedade, impondo ao seu titular a participação, em cotas, na manutenção desses serviços públicos (SILVA, 1998, p277).

Para se aquilatar a extensão dessas novas responsabilidades sociais do Estado, basta breve comparação entre os textos prescritivos anteriores e o atual, contido na Constituição Federal de 1988. Assim, o desenvolvimento nacional; o acesso dos carentes aos bens da vida básicos, como corolário do conceito de cidadania; o sensível alargamento do acesso ao serviço jurisdicional é apenas pálida demonstração do que se afirmou.

Resta evidente que em paralelo com a obrigatoriedade de participação por meio da expropriação parcial das riquezas, haverão de serem implementados mecanismos, igualmente constitucionais, de controle, ex vi do disposto nos arts. 70 e seguintes, que preceituamos modos de exercício do controle externo dos Poderes da União, no que concerne à escorreita administração patrimonial daquelas riquezas expropriadas pelo Estado. A segunda idéia que merece desenvolvimento é de índole semântica e representa o grande tormento do princípio que veda o confisco.

Luciano Amaro, bem define a perplexidade ao lecionar que o princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático, mas sim um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco (AMARO, 2003, p140).

2.2.1. NATUREZA JURÍDICA DA MULTA

O tema natureza jurídica da multa tributária é controverso na doutrina. Por não existir uma posição fundamentada sobre o mesmo.

Existem duas formas de multas tributárias as multas moratórias ou de revalidação e as formais ou isoladas. São atribuídas quando o contribuinte deixa de cumprir com sua obrigação ou faz o que era proibido. As multas moratórias são atribuídas quando o contribuinte não paga o tributo.

As duas formas de multa tributária ou fiscal têm caráter indenizatório, próximo às multas civis. São impostas como compensação, para indenizar o Erário Público pelo dano causado. (MARTINS, 1979. p. 19 a 22)

Contudo, a indenização tem fundamento na prévia lesão, com ou sem culpa. Dano ao patrimônio Estatal causado, por falta de recolhimento, pagamento atrasado ou valor menor do tributo, sendo cobrado ao contribuinte juros e corrigido monetariamente o dano causado.

A multa, não compensa os danos, e sim o pagamento dos tributos não recolhidos, com os juros e correção monetária. Sendo constatado o descumprimento de obrigação acessória, não de fala em dano ao Cofre Público e nem lesão financeira, a multa formal caráter indenizatória.

Machado distingue a multa moratória devido à falta de recolhimento ou pagamento atrasado do tributo, onde a multa pelo não recolhimento do tributo possui natureza penal (MARTINS, 1979, p251). O objetivo é punir o inadimplente e a multa por atraso no pagamento, tem natureza indenizatória, pois se além ao tal prejuízo. Tendo como objetivo reparar os prejuízos que tem o fisco por ficar sem o valor do tributo por certo prazo (MARTINS, 1979, p251).

Contudo, pode ocorrer da lei estabelecer multa com o nome de moratória, em montante maior ao que corresponderia aos prejuízos (MARTINS, 1979, p251), tendo

então natureza punitiva. Entende, ainda que a multa formal ou isolada possua natureza punitiva, sendo uma pena administrativa ao descumprimento de obrigações acessórias.

Relativo à multa por atraso do tributo, compete ao pagamento do tributo, acrescido dos juros e correção monetária recompor o dano sofrido pelo Cofre Público e não à multa moratória. Frisando que a multa moratória não substitui a obrigação de pagar o tributo tendo também natureza jurídica punitiva.

Segundo Calmon (CALMON, 2004. p. 76).

Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda.

Tanto a multa por descumprimento de obrigação principal quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória possuem natureza jurídica punitiva e preventiva, tendo como funções confirmar o descumprimento das obrigações, desestimular a mora estimulando o pagamento, ainda que a destempo. (CALMON, 2004. p. 76.0)

3. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Como se viu em nosso ordenamento jurídico o poder de tributar é limitado, através das garantias constitucionais e dos direitos fundamentais, os quais protegem as liberdades. Desta forma, o poder fiscal deve ser constituído no espaço aberto pelas imunidades e privilégios, cabendo observar, que a Constituição brasileira, em seção denominada "das limitações do poder de tributar", segundo os arts. 150 a 152 do Constituição Federal de 1988 contêm o núcleo essencial da cidadania fiscal.

Nas palavras do eminente professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

Princípios e imunidades são institutos jurídicos diversos, embora certos princípios expressos façam brotar ou rebrotar imunidades (implícitas).

Nem todo princípio, contudo, conduz a uma imunidade, como é o caso, v.g., dos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

Princípios e imunidades repita-se, são entes normativos diversos. O que, precisamente, os distingue?

Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição.

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucionalmente qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria.

Portanto, nota-se que o estudo das limitações alberga tanto os princípios quanto das imunidades. (2006, p171)

Segundo o entendimento de Eduardo Sabbag (2012, p. 57-59):

o Estado, ente político, possui o poder de exigir dos indivíduos uma parcela dos seus patrimônios particulares em razão de sua

soberania estatal. O poder de tributar revela-se como relevante fragmento desta soberania. Nas palavras do autor, a expressão *poder de tributar* diz respeito a um “poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo”.

Ocorre que o exercício desta parcela de soberania não se dá de modo absoluto. De acordo com Marcelo Guerra Martins (p. 02), o poder constituinte originário outorga uma série de garantias aos contribuintes, impondo ao poder estatal limites e regras que devem ser observados sempre, sob pena de desrespeito a Constituição. No mesmo sentido expõe Eduardo Sabbag quando infere que (2012, p. 59) o poder de tributar, “limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional”.

Desta forma, o Estado é entidade soberana, assim, no exercício de sua soberania exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita como ocorre com os tributos. Mas, deve-se observar como assinala Hugo de Brito Machado, que a relação da tributação não é simples relação de poder, e sim relação jurídica, embora seu fundamento seja soberania do Estado (MACHADO, 2001, p33).

3.1. O CONFISCO NO DIREITO BRASILEIRO

O termo confisco tem sua origem no latim *confiscare*, que, segundo Martins e Delgado, é concebidos como ação de força desempenhada pelo Estado que transfere para todos ou parte dos bens de um particular. (MARTINS, 2000, p.93)

Segundo De Plácido e Silva (1998, p. 199):

Confisco confiscação, é o vocábulo que se deriva do latim „*confiscatio*“, de „*confiscare*“, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.

Para Goldschmidt (2003, p. 46), confisco é:

(...) o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei.

O significado de confiscar é a apreensão pelo fisco de bens e patrimônio particular, sem que este receba indenização. Sendo o ato do Estado onde é retirada total ou parcela da propriedade do cidadão, sem pagamento, apresentando o caráter de penalidade. Prática essa vedada pelo ordenamento jurídico pátrio, a não ser na forma de sanção (art. 5º, XLVI, “b”, da Constituição Federal).

Nem sempre o confisco é obrigatório, sendo indispensável para que seja aplicada a existência de um culpado reconhecido através de sentença condenatória, que determina a transferência para a União dos produtos do crime, desde que sejam perigosos e atentarem contra a ordem jurídica, uma vez que constituem fato ilícito.

O confisco do produto do crime é necessariamente obrigatório, nos termos do art. 91, II, do Código Penal. tema:

Art. 91. São efeitos da condenação:

[...] II – a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé: dos instrumentos do crime, desde que consistam em coisas cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito;

b) do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso.

Bitencourt (2007, p. 679) sobre o Confisco,

Enfim, como efeito da condenação penal, é a perda ou privação de bens do particular em favor do Estado. Declarada procedente a ação penal, surge a perda em favor da União do instrumenta et producta sceleris, como efeito da condenação, que se aplica também aos crimes culposos, pois nosso Código não fez qualquer restrição nesse sentido. Sua aplicação

restringe-se às infrações que constituam crimes, sendo inadmissível interpretação extensiva para abranger as contravenções penais.

Assim, os objetos confiscados da prática delituosa devem ser proibidos por oferecer perigo para a sociedade, pois, é configurado ilícito, ressalvando aqueles que de posse ou alienação não são proibidos, por serem permitidos, devido a sua qualidade ou função, ou autorização competente. Portanto, percebe-se que, o legislador buscou não confiscar instrumentos profissionais, de trabalho e de estudo. Entretanto, essa ressalva não é aplicada ao produto auferido com o crime devido à obrigatoriedade do confisco.

Considerando a referida conceituação conservadora, já que o Estado possa cobrar mais do que a retribuição pelos serviços públicos, sem que a cobrança seja confiscatória, pois, o poder tributante exercerá sua função redistributiva com a finalidade de combater e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

3.1.1. VEDAÇÃO AO CONFISCO

O princípio da vedação ao confisco é um limite constitucional ao poder de tributar do Estado. Decorrendo da proteção constitucional ao direito de propriedade, impedindo que seja desrespeitada pelo Estado por meio da imposição de tributos excessivos, caracterizando o confisco indiretamente.

Embora seja difícil definir o termo, entendemos por confisco o ato do poder público de apreensão, adjudicação ou perda de bens do contribuinte, sem justa indenização (MORAES, 2006, p 788). Assim, tributo confiscatório é aquele que devido à taxa extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção do patrimônio do indivíduo pelo Estado, sem indenização ao contribuinte (ROSA JÚNIOR, 2003, p320).

Ressaltando que a proibição ao confisco não confere à propriedade privada tutela absoluta contra a incidência do tributo, pois a apropriação do Estado de parte da riqueza do contribuinte é legítima e não confiscatória (AMARO, 2003, p143).

Segundo Sacha Calmon ao tratar do princípio afirma que deve ser entendido como um princípio de razoabilidade na tributação, por ter sido utilizado para estipular tributação tida como suportáveis. (CALMON, 2004, p39).

Amaro afirma que a Constituição não define o percentual do qual o tributo passa a ser confiscatório e que esse princípio não é matemático e sim um informador ao legislador, intérprete e julgador, que definirá se o tributo é confiscatório ou não (AMARO, 2003, p143).

4. PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E AS MULTAS

Segundo o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal (BRASIL, 2008), consagra o Princípio do Não-Confisco. Observa-se que o mesmo se refere necessariamente a uma inovação no Sistema Tributário Nacional, em decorrência de que o legislador constituinte preocupou-se em atribuir à sociedade um elemento positivo que impossibilitasse o livre alvedrio estatal na instituição de tributos.

Nota-se que o mesmo não se refere a um princípio específico norteado unicamente a um ente federativo. São direcionadas as quatro esferas federativas da República, a saber: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Será sábio que o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, veda a instituição de tributo (e não multa) com efeito confiscatório. Assim, diante da diversidade de natureza jurídica existente entre as multas e os tributos, seria possível estender o preceito constitucional do Não-Confisco às multas

Como disse Estevão Horvath (2002, p. 114), “é grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade.”

Dessa forma, a mesma atua como um contrapeso ao poder de tributar. Por ser este parte do poder político estatal, é aquele, de forma ampla, uma barreira de que os detentores deste não podem dispor livremente.

Ainda, pode-se considerar a mesma como sendo uma norma dirigida ao Estado como forma de assegurar ao contribuinte perímetros para a ação estatal. Da mesma forma, impede o livre-arbítrio do legislador na instituição de tributos. Sendo assim, o tributo empregado com efeito de confisco sendo considerado como inconstitucional, devendo a lei instituidora ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio.

Machado (2007, p. 45) em referencia ao exposto, cita que: "Os princípios jurídicos da tributação existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder de Tributar pertencente ao Estado".

Entretanto, a aplicação em casos concretos ainda é algo a ser analisando de forma minuciosa em nossa sociedade. Observa-se que a própria subjetividade na definição do princípio é algo que impede sua materialização em casos concretos.

Outra questão divergente se refere à multa tributária com efeito confiscatório. Sobre esse ponto discutível, a doutrina ainda não possui consenso. Inúmeros

doutrinadores, como Machado (2007), defendem a posição de que a referência do não-confisco não se aplica ao descumprimento de normas formais tributárias.

Outro doutrinador, Martins (2000), defende uma posição mais ampla, citando que tanto a aplicação do princípio do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal (BRASIL, 2008), não protege tão somente o tributo, mas da mesma forma toda obrigação dela decorrente, inclusive a gerada pelo inadimplemento do contribuinte.

Destaca-se que o tributo e a multa pecuniária são distintos em sua essência. A principal distinção decorre necessariamente no campo de incidência. Segundo Machado (2007, p. 258), observa-se que o primeiro decorre necessariamente de um ato lícito pelo qual o Estado achou por bem transferir para si parcela da renda, do serviço ou do patrimônio. Usualmente, o objeto da atividade geradora da receita estatal é lícito.

Destaca-se que o princípio tributário non olet relativiza a regra, constituindo-se, apesar disso uma exceção. Em relação ao segundo caso, por sua vez, decorre necessariamente de uma sanção de ato ilícito, contrário à lei ou a legislação tributária.

Em relação à finalidade das mesmas, observa-se que o mesmo é um ponto de distinção entre ambos, visto que o primeiro tem função gerativa de receita ordinária estatal para o devido cumprimento de sua função social. Destaca-se que a sua finalidade primordial é de ordem financeira. Já a multa, não objetiva primariamente à arrecadação. O seu principal objetivo é desestimular a infração à legislação, evitando, dessa forma, o descumprimento das regras arrecadatórias. (MACHADO, 2007, p. 258).

Assim, o supramencionado autor, leciona que: "A vedação constitucional de que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos" (MACHADO, 2007, p. 258).

Em contraposição Martins (2006, p. 145), destaca que o constituinte, ao vedar o confisco, referiu-se à obrigação tributária principal e não especificamente ao tributo. É uma interpretação extensiva, que amplia o campo de abrangência do princípio em análise.

É possível que os defensores deste segundo posicionamento esquecem-se da definição do que vem a ser confisco em sentido estrito da palavra, ou seja, confiscar é a penalidade sancionatória, decorrente de transgressão de norma legal,

que se aperfeiçoa com a transferência de um bem patrimonial de um particular para o Estado. Dessa forma, não há como forçar uma distinção entre perdimento de bens e confisco, pois o primeiro é espécie do segundo, que é gênero.

4.1 APLICABILIDADES DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Baleeiro (BALEEIRO, 1997. p. 579.) afirma que o art. 150, inc. IV, da Constituição, é dirigido ao legislador, que não pode criar tributos onerosos, do patrimônio ou renda. Não podendo abrigar no princípio de vedação utilizar tributo com confisco o contribuinte que lesou o fisco, prejudicando os interesses da coletividade.

Cabe ao legislador fazer dosar a proporção e progressividade de um tributo, tendo como limite da multa o dano presumido (MARTINS, 1979, p23e24).

Machado discorda dos juristas anteriores afirmando que a vedação ao confisco cabe nos casos onde a apreensão e adjudicação descreva respeito a bens não relacionados à infração sendo bem produto de crime, seu perdimento é admitido (MARTINS, 1979, p255). A pena pecuniária deve ser estabelecida em proveito presumindo que tenha o infrator obtido com ao cometer o ato ilícito.

Calmon (2004, p758) ao citar as multas confiscatórias, relaciona o Devido Processo Legal ao não-confisco. Aduzindo que o confisco é vedado e que para sua aplicação é necessária observar do Devido Processo Legal e atuante a sua incidência, expressa à regra constitucional da vedação ao confisco. Tendo como regras: danos causados ao Cofre; enriquecimento ilícito no exercício de sua função, cultivo de ervas alucinógenas.

As hipóteses de dano ao Cofre, referente ao contribuinte estão ligadas aos delitos de concussão, apropriação indébita, contrabando, descaminho, fraude, sonegação e tráfico de drogas. Segundo Calmon, não é o ilícito fiscal que ocasiona o confisco, mas as hipóteses penais.

Neste sentido já sinalizou os Ministros do STF, "ao conceder liminar ao julgar a ADIn MC 1.075-DF, promovido pela Federação Nacional do Comércio, suspendendo a vigência do art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94, que comina multa de trezentos por cento do valor da operação de venda de mercadorias ou de

prestações de serviços, para a hipótese de não emissão do correspondente documento fiscal" (MACHADO, 2003, p. 259).

Observando que uma conduta pode ser um ilícito tributário, penal e uma aplicação do confisco, podendo assim ser aplicada a expropriação dos bens.

Portanto, multas excessivas, ultrapassando o razoável para punição aos transgressores e prevenir nova ocorrência ilícita, caracterizam o confisco indiretamente, vedado pela Constituição da República.

4.2. POSIÇÕES JURISPRUDENCIAIS

No Supremo Tribunal Federal a jurisprudência adotada referente à aplicação do princípio do não-confisco às multas tributárias, o posicionamento é à aplicação do mesmo, para a aplicação a vedação nas multas essa deve fazer jus aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. O fato se dá que as multas apesar de não ser um tributo, porem derivam do mesmo para poderem aplicar sua sanção.

Como se observa no julgado abaixo:

*SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. 1. A violação indireta ou reflexa das regras constitucionais não enseja recurso extraordinário. Precedentes: AI n. 738.145 - AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2ª Turma, DJ 25.02.11; AI n. 482.317-AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma DJ 15.03.11; AI n. 646.103-AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJ 18.03.11. 2. A ofensa ao direito local não viabiliza o apelo extremo. 3. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraordinária. 4. **A jurisprudência do***

Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009).5. A decisão judicial tem que ser fundamentada (art. 93, IX), ainda que sucintamente, mas, sendo prescindível que a mesma se funde na tese suscitada pela parte. Precedente: AI-QO-RG 791.292, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe de 13,08.2010. 6. In casu, o acórdão recorrido assentou: (...) 7. Agravo regimental desprovido. (AI-AgR-segundo 830300 AI-AgR-segundo - SEGUNDO AG. REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, RELATOR LUIZ FUX, jul.1ª Turma, 6.12.2011.)" disponível em <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:RXGXoTKiyp4J:www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp%3Fid%3D139135966%26tipoApp%3D.pdf+%cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br&client=firefox-a> acessado em 28/05/2014.

Sendo as multas que superam o valor do tributo gerador, representa montante desproporcional e assume assim feição confiscatória, sendo imprescindível a redução conforme jurisprudência do STF.

Apesar da constituição em seu texto não mencione a multa apenas os “tributos”, a orientação jurisprudencial amparada pelo o Supremo Tribunal Federal confere leitura a qual amplia ao artigo 150, inciso IV, da Constituição a fim de aplicá-lo também às multas. Para o Tribunal, estão limitadas pela proibição do confisco assim as multas fiscais como quaisquer tributos.

As quais se dão de exemplo:

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 657372 AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, 10.6.2013; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AI 769089 AgR, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 14.3.2013; BRASIL,

*Supremo Tribunal Federal, RE 565341 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 25.6.2012. (Celso de Barros Correia Neto Publicação de Artigo Científico, Revista **Consultor Jurídico**, 14 de setembro de 2013, 08:01h, http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria#_ftn2_6394, acessado 30/05/2014)*

Sendo assim o entendimento será reconhecer que multas excessivamente custosa devem ser rebatidas do ordenamento jurídico, em benefício de, e apesar de não estarem incluídas no artigo 150, inciso IV, da CF, não só ferirem o direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF), mas, sobretudo o Princípio da Proporcionalidade.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, pode-se observar que através dos princípios e conceitos tributários são institutos previstos constitucionalmente, abrangendo determinadas matérias de finalidade fundamental previsto pelo legislador, para manutenção do Estado democrático de direito.

A Constituição Federal, principalmente em seu artigo 150, delibera sobre os principais elementos protetivos, sendo que se faz necessário interpretar tal instituto, sempre de forma teleológica, e não restritiva e positivista extremada, visto que dessa forma, busca-se preservar o real espírito constitucional.

Imunidades diferentes de princípios jurídicos em vários aspectos, mas caminham lado a lado, servindo os princípios de forma geral para aplicação efetiva da imunidade. Sendo impossível elencar todos os possíveis princípios norteadores da imunidade tributária, mas destacamos os principais: princípios da isonomia e princípio da capacidade contributiva.

Assim, conclui-se que em geral, os princípios e conceitos tributários além de agregar os princípios e valores constitucionais, a mesma relacionam-se primordialmente com regras constitucionais fundamentais, que tem como finalidade resguardar o reiterado objetivo constitucional, que em síntese vem a constitui tutela instituições, especialmente de ordem pública como privada, ou seja: autonomia administrativa, religião, partido político e comunicação social.

Dentre as conclusões que se pode chegar, deve-se destacar que o princípio do não-confisco veda a apropriação por parte do Estado da propriedade privada mediante o uso de tributação excessiva. Lembrando que o princípio não dá à propriedade privada proteção absoluta, podendo o Estado apropriar-se, de forma legítima, de parte da riqueza do contribuinte. Deve-se ressaltar que a Constituição da República não define o limite percentual, a partir do qual a tributação torna-se confiscatória, sendo o princípio um informador ao legislador, ao intérprete e ao julgador, que, na análise do caso concreto, deve definir se o tributo é confiscatório ou não.

Verifica-se que tributo é diferente de multa, e que esta possui natureza jurídica punitiva e também preventiva, contudo, ambas são receitas que derivam do Estado.

Conclui-se também que a jurisprudência tende ao entendimento extensivo para a o princípio do não-confisco, aplicando as assim as multas, uma vez que as mesmas não sejam devidas de atos ilícitos do contribuinte, configurando assim confisco por parte do Estado, o qual é vedado por tal princípio.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BOBBIO. *Teoria do ordenamento jurídico*. 9^a. ed. Brasília: UnB, 1997. p. 66.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BASTOS, Sérgio Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 7. ed., São Paulo: Saraiva, 1984

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*, Ed. Saraiva, São Paulo, 2009.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal, Parte Geral I*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007

BRASIL. [CodigoTributarioNacional(1966)].; LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. *Código tributário nacional*. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Lex, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 15^a. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21^a. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

CALMON, Sacha. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 9^a. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CALMON, Sacha. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CALMON, Sacha. *Infrações tributárias e suas sanções*. 1^a. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12^a ed. São Paulo: Malheiros. 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 5^a ed., Rio de Janeiro: 2000

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9^aEd. Rio de Janeiro: Forense, 2006

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário, 1^a Ed. Saraiva: São Paulo, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições – uma figura *sui generis***. 1. ed., São Paulo, 2000.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: RT, 2003, p.45.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. 1ª. ed., Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 22.

HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

Jurisprudência online acessado dia 28/05/2014 através do:

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:RXGXoTKiyp4J:www.sjf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp%3Fid%3D139135966%26tipoApp%3D.pdf+%&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br&client=firefox-a>

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008

MARTINS, Marcelo Guerra. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Disponível em: <<https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/direito/article/view/710/267>> Acesso em: 30/05/2014.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de Direito Tributário .5ª ed. São Paulo: Atlas, 2006

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de Direito Tributário . 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2011

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sanções tributárias.* São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional.* 19ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NETO, Celso de Barros Correia, *Publicação de Artigo Científico, Revista Consultor Jurídico, 14 de setembro de 2013, 08:01h, http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria#_ftn2_6394, acessado 30/05/2014*

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro e direito tributário.* 4ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 203

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário. Elementos do Direito*. 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2011

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3ª .ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação, Previdência e Assistência Sociais: Impactos Distributivos*. Campinas: 2008.

TILBERY, Henry. *Direito Tributário Atual*, Ed. IBDT e Resenha Tributária, v.10, 1990

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZOCKUN, M. H. A regressividade da CPMF. *Boletim Informações Fipe*, São Paulo, n. 327, p.14-15, dez. 2007.