

ELEMENTOS PARA A (RE)FUNDAÇÃO DAS MULTAS FISCAIS

ELEMENTS FOR RE-SIZING OF TAX-RELATED FINES

Lise Tupiassu-Merlin*
Simone Cruz Nobre**

RESUMO

Este artigo tem por objetivo a análise da problemática das multas fiscais, dentro de um contexto de crescente contestação e judicialização das sanções tributárias. Após identificar a necessidade e importância das sanções tributárias, busca-se evidenciar a ausência de parâmetros objetivos capazes de assegurar a permanência do poder sancionatório fiscal nos limites que lhe são estabelecidos pelo legislador constitucional, não sendo possível manter-se o equilíbrio entre a ofensa e a necessidade de garantia dos direitos fundamentais. Detecta-se as perversas consequências jurídicas, econômicas e sociais de tal realidade para, em seguida, enfatizando o estudo das multas fiscais, realizar uma análise da evolução jurisprudencial que revela a intervenção do subjetivismo judicial na política punitivo-fiscal do Estado. Propõe-se, com esteio no postulado da proporcionalidade, um redimensionamento da metodologia de imposição de multas fiscais, através da mitigação das sanções fixas e estabelecimento de uma dosimetria fundada no princípio da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Tributação. Sanções. Multas fiscais. Proporcionalidade. Capacidade contributiva.

ABSTRACT

The purpose of the herein article is to analyze the matter of tax-related fines, within a context of increased challenging and submission to judicial appreciation of tax sanctions. Following identification of the need for, and importance of tax-related sanctions, the goal is to evidence the lack of objective parameters capable of ensuring staying power to the fiscal sanctioning authority, within the boundaries set forth by the constitutional legislator, wherein it is not possible to keep a balance between the offense and the need to guarantee fundamental rights. The wicked legal, economical and social consequences of such a reality are verified, and following that, an analysis is performed on the progress of jurisprudence revealing intervention of judicial subjectivism in the State sanctioning-fiscal policy, while emphasizing the study of tax-related fines. It is proposed that, with grounds on the principle of proportionality, a re-sizing be adopted for the methodology of levying fiscal fines, by mitigating fixed sanctions and setting out sentencing guidelines based on the tax paying capability.

Keywords: Taxing. Sanctions. Tax-related fines. Proportionality. Tax paying capability.

* Doutora e Mestre em Direito Público pela Université Toulouse 1 – Capitole. Mestre em Direito Tributário pela Université Paris 1 – Panthéon/Sorbonne. Mestre em Instituições Jurídico-políticas pela Universidade Federal do Pará. Professora dos cursos de graduação e pós-graduação *stricto sensu* do Centro Universitário do Pará – Cesupa. Procuradora Federal. E-mail: lise@cesupa.br

** Mestranda em Direito, Políticas Públicas e Direitos Humanos pelo Centro Universitário do Estado do Pará-CESUPA. Pós-graduanda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas - FGV.

1 INTRODUÇÃO

Sanções são, em termos gerais, reações contra situações, socialmente perniciosas, consideradas indesejáveis¹. As sanções são aplicadas aos destinatários mesmo contra a sua vontade e, por vezes, através do uso da força física, sendo necessárias para a manutenção de uma ordem jurídica válida (KELSEN, 2000, p. 35-36). Trata-se, pois, no mais das vezes, de um instrumento de normalização de comportamentos.

As sanções, sejam elas quais forem, limitam direito(s) de que goza sujeito sancionado. Diante disso, muito se discute acerca da singular legitimidade estatal para a imposição de sanções, bem como de um imperativo padrão de justiça a ser por elas observado. Uma das perspectivas dessa última discussão é a de que, sendo a sanção limitadora de direitos fundamentais, apenas se faz legítima se servir a assegurar esses mesmos direitos e na medida em que seja formalmente correta e substancialmente necessária e adequada. A priori, isso se aplica a qualquer tipo e natureza de sanção, inclusive àquelas impostas em razão da inobservância de normas tributárias.

Entretanto, muitas vezes, a intensidade e a forma como são disciplinadas e aplicadas as sanções fiscais não respeitam tais preceitos, dando origem a críticas e dissensões doutrinárias e jurisprudenciais. Problemas surgem em relação à natureza jurídica das penalidades tributárias. Problemas surgem a respeito dos princípios jurídicos passíveis de guiar tanto a formulação quanto a imposição de tais sanções. Problemas surgem também, e quotidianamente, no mundo prático de cada contribuinte, que, em diversas oportunidades, se vê refém das discussões teóricas a respeito das sanções tributárias e as sente no desenvolvimento de sua vida/atividade, bem como em relação às limitações impostas a seus direitos fundamentais. Tudo isso enfraquece sobremaneira a legitimidade das sanções e, por conseguinte, do próprio Estado que as impõe.

Um exemplo de toda essa problemática pode ser observado a partir da análise das multas fiscais aplicadas pelos os Estados e Distrito Federal², dentro de sua competência constitucional de (cobrar e) sancionar a inobservância das normas relativas ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS.

Por tratar-se de um imposto estadual, não surpreende a existência de diferenças entre as legislações dos diversos entes federativos. Entretanto, um ponto em comum parece

¹ Embora hoje em dia se faça referência também às sanções premiaias, que seriam retribuições positivas concedidas quando o agente adota a conduta aprovada ou esperada.

² Neste texto, a título de simplificação, ao mencionar-se Estados subentende-se também menção ao Distrito Federal.

evidenciar-se: nos vários Estados brasileiros, muitas das sanções contidas na regulamentação de tal tributo são impostas e mensuradas com base em critérios totalmente aleatórios e/ou fragilmente justificáveis. A título de ilustração cita-se o caso de um determinado Estado que, para uma mesma infração, referente ao descumprimento da mesmíssima obrigação acessória, fixa penalidade cujo valor pode variar entre 100 e 10.000 Unidades de Padrão Fiscal – UPF. Evidente que a diferença entre os valores aplicáveis é enorme. Ademais, 100 UPFs podem representar valor excessivamente gravoso para determinado contribuinte, enquanto que 10.000 UPFs podem ser insignificantes para outro. Não se sabe ao certo que parâmetro foi utilizado pelo legislador para estabelecer valores tão contrastantes.

Essa ausência de parâmetros para a dosimetria das multas fiscais, prática recorrente em todos os entes da federação brasileira, como também fora dela (HONG-ROCCA, 2005), fere a isonomia e acaba por se refletir em litígios que abarrotam os Tribunais, seja na Instância Administrativa Tributária, seja no âmbito do Judiciário. Essas ações acarretam custos em função da máquina pública deslocada e dos inúmeros atores que potencialmente envolvem, tais como auditores, procuradores de Estado, membros do Judiciário, do Ministério Público, etc.

Nesses casos, no mínimo, o Estado sofre um duplo prejuízo: a oneração dos cofres públicos e a postergação do recebimento do crédito tributário. Todavia, o prejuízo público, no mais das vezes, é ainda pior, pois as instâncias julgadoras culminam por desconstituir as penalidades aplicadas, por desproporcionalidade ou por excessividade, desmoronando com receitas públicas futuras que poderiam ser levadas em consideração e, assim, fazer parte do orçamento anual do Estado para financiar políticas públicas à população. Tudo isso, ademais, propicia a judicialização da competência legislativa tributária e o enfraquecimento da autoridade do poder executivo.

Ao setor produtivo, além de falsear a livre concorrência, tal realidade gera desestímulo e insegurança, impactando negativamente no desenvolvimento dos Estados.

Importante se faz, então, o aprofundamento teórico acerca das sanções tributárias, no intuito de incentivar a busca de parâmetros e métodos solidamente fundados para a fixação/imposição das multas fiscais, garantindo isonomia aos contribuintes, respeitando os preceitos constitucionais e propiciando um ganho qualitativo e, porque não, quantitativo, nas relações entre o fisco e os cidadãos. A incursão nessa seara é objetivo almejado pelo presente estudo.

Após identificar a necessidade e importância das sanções tributárias, buscar-se-á limitar o estudo à problemática das multas fiscais, identificando a evolução jurisprudencial em

relação à sua fixação para, enfim, estabelecer algumas pistas a seguir no intuito de mitigar as dificuldades que hoje se impõem quanto ao seu tratamento.

2 ONDE SE FUNDAM AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Conforme mencionado introdutoriamente, o conceito de sanção refere-se, entre outras coisas, a medidas que um ordenamento normativo dispõe no intuito de reforçar o respeito às suas prescrições. Trata-se de uma providência destinada a lidar contra o natural (ou proposital) descumprimento, por parte de alguns membros, de normas convencionadas. Assim, considera-se que, tendo uma norma o caráter prescritivo imperativo, importante a previsão de sanções a fim de garantir sua observância.

As normas que estabelecem obrigações tributárias, a priori, seguem a mesma lógica. Entretanto, ainda que os tributos, por sua própria natureza, constituam obrigações de caráter compulsório, é possível localizar na história episódios em que a norma tributária não se fez acompanhar de sanções em caso de inobservância. Em verdade, dada a importância do tributo para a manutenção das funções estatais, esperava-se, nesses casos, contar com o civismo e patriotismo dos indivíduos, de modo a prescindir de qualquer ação repressiva a garantir o cumprimento da obrigação tributária.

Na França, por exemplo, diante da crise fiscal tomada como estopim da famosa Revolução de 1789, um tributo patriótico foi “exigido” dos cidadãos, que deveriam contribuir voluntariamente com cerca ¼ de sua renda, a fim de sanar o gigantesco déficit orçamentário que assombrava o país, Necker, entusiasta da ideia, considerava que os cidadãos contribuiriam felizes para o bem estar e interesse geral da nação (HUGES, 1919, p. 15). Seguindo a mesma lógica, face à grande crise financeira de 1926, novamente recorreu-se à “generosidade” dos contribuintes, imaginando-se que a legitimidade do Estado e da cobrança dos tributos, somada ao patriotismo dos cidadãos, seriam suficientes para instigá-los a colaborar para a redução das dívidas estatais (DELALANDE, 2010).

Nas duas ocasiões históricas citadas, foram instituídas “obrigações” tributárias desprovidas de sanções. Infelizmente, porém, tais experiências foram frustradas. Em ambos os casos, as receitas oriundas dos “tributos” ali criados foram ínfimas, obrigando o Estado, em um curto período de tempo, a estabelecer um sistema de fiscalização e de sanção, antes julgado desnecessário, a fim de constranger os contribuintes a cumprir as obrigações fiscais.

Diante disso, mister admitir que a crença na boa fé generalizada dos cidadãos não é suficiente para a manutenção de um sistema tributário, tampouco da figura estatal. O tributo, ainda que tenha sua relevância reconhecida, é, na maioria das vezes, visto como uma

privação, e pior, uma privação mal suportada por muitos indivíduos. As sanções se fazem, portanto, necessárias para a manutenção de tal sistema, ainda que representem limitações à liberdade e propriedade dos contribuintes.

O poder sancionatório tributário, então, ao mesmo tempo em que parece violar direitos fundamentais garantidos aos indivíduos – imiscuindo-se no direito de propriedade e na própria liberdade dos cidadãos – serve à garantia das ações do Estado e manutenção do sistema jurídico, que assegura a existência desses mesmos direitos fundamentais.

Em verdade, conforme explica Steichen (2002, p. 266), “o sistema fiscal faz parte de um sistema político em que aparece como o instrumento que permite trazer respostas às demandas formuladas pela sociedade como um todo”. Nas palavras de Gutmann (2002, p. 9), “o tributo limita a liberdade (é o sacrifício) para aumentar essa mesma liberdade (é uma aposta filosófica)”.

Contudo, o poder sancionatório fiscal, assim como o próprio poder de tributar, não configura um poder arbitrário nem discricionário. Trata-se, como todo poder estatal, de uma faculdade regida e limitada pela ordem jurídica (TRAIBEL, 1990, p. 21). As normas que enquadram tal poder encontram-se, essencialmente, inscritas na Constituição, a qual, na concepção moderna de Estado, consagra os valores da sociedade e dirige a ação dos poderes públicos.

A Constituição Federal de 1988, porém, reflexo da multiplicidade de correntes de pensamento que influenciaram sua elaboração, exige dos poderes públicos – e também dos particulares – a harmonização de diversos valores à primeira vista dificilmente conciliáveis.

A Carta constitucional brasileira define fundamentos e princípios pautados, entre outros, na cidadania, solidariedade, desenvolvimento e igualdade. Determina, ademais, a compatibilidade, dentro da ordem econômica, de elementos como a livre iniciativa, o respeito à propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, etc., e traz, ainda, uma série de regras específicas destinadas a enquadrar o exercício do poder de tributar, resvalando, por conseguinte, nos poderes sancionatórios a ele relacionados.

O poder sancionatório, além de tudo, reveste-se de uma complexidade tão ou mesmo maior que a do próprio poder de tributar, pois deve também respeitar limitações inerentes aos comandos punitivos, tais como a oportuna defesa, devido processo legal, individualização de penalidades, etc.

A pertinência de todos os elementos supra citados no tocante, especificamente, às sanções em matéria tributária se faz igualmente alvo de dissensões doutrinárias, por

encontrarem-se na encruzilhada ou zona cinzenta entre as esferas de *jus tributandi* e *jus puniendi*³.

Assim, a configuração das sanções tributárias deve fazer face a vários desafios: atender a uma função repressiva sem deslegitimar o tributo; buscar uma função pedagógica sem afrontar a livre iniciativa; zelar pela função social da propriedade sem falsear a livre concorrência, individualizar punições sem incorrer em discricionariedade, atender aos princípios tributários sem olvidar as garantias penais...

Diante de tantas intrincadas questões, contudo, parece haver uma certa resignação doutrinária, acadêmica, política. A vontade de contribuir ao desassossego diante do tema requer, da parte das articulistas, recorte, zelo e parcimônia. Tentar-se-á, portanto, incorporá-los à análise que segue.

3 A PROBLEMÁTICA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

A principal categoria de sanção utilizada no âmbito tributário é a multa. Trata-se de típica sanção pecuniária, representada por redução definitiva do patrimônio do apenado.

As multas são comumente aplicadas, seja em caso de inobservância de obrigações acessórias, seja em relação ao não cumprimento de obrigações principais. Tais exações representam, ao mesmo tempo, considerável receita para os cofres públicos e fator de extremo impacto para o mercado e para os contribuintes em geral.

Ilustrando tal impacto em relação ao setor privado, veja-se que, por conta autuações realizadas pelo Fisco Federal na monta de R\$ 18,7 bilhões entre imposto de renda, contribuição social e multas, as ações de uma instituição bancária sofreram, repentinamente, uma queda de 2,05% no mercado de capitais (UMPIERES, 2013).

Assim, além de suscitarem grande interesse pelo impacto econômico que geram, as multas fiscais fomentam discussões relacionadas à curiosa heterogeneidade observada quanto à fixação de seus valores.

No tocante a tributos de competência estadual ou municipal, por exemplo, a variação nos valores das penalidades fixadas para a proteção de um mesmo bem jurídico é bastante visível.

Observa-se a esse respeito que, a depender do Estado da Federação em que ocorrem, algumas infrações, tais como a falta de recolhimento de ICMS, podem sujeitar o contribuinte a multas em montantes totalmente distintos, conforme identificado na Tabela 1.

³ Entende-se por *jus tributandi* o poder de tributar e *jus puniendi* a prerrogativa ou poder de punir conferido ao Estado.

Tabela 1- Comparativo da Multa Fiscal aplicada por Estados brasileiros devido à falta de recolhimento do ICMS.

Unidade da Federação	Percentual da multa	Base Legal
São Paulo	Varia de 50 a 300% do valor do imposto.	Art. 85, I da Lei nº 13.918/09
Pará	24 a 210 % do valor do imposto.	Art. 78, I da Lei nº 5.530/89
Ceará	50 a 400% do valor do imposto.	Art. 117, I, “c” da Lei nº 11.530/89
Rio Grande do Sul	40 a 120% do valor do imposto.	Art. 9, I, III da Lei nº 6.537/73
Mato Grosso	60 a 200% do valor do imposto	Art. 45, I da Lei nº 7.098/98

Fonte: Elaboração própria.

Constata-se, em breve ilustração representativa de cinco Estados que compõem a Federação brasileira, que parece inexistir qualquer elemento de padronização quanto ao percentual da multa fiscal do ICMS por descumprimento de uma obrigação de ordem material.

Situação semelhante observa-se no em relação a penalidades impostas pelo descumprimento de obrigação acessória. Veja-se na Tabela 2.

Tabela 2- Comparativo da Multa Fiscal aplicada por Estados brasileiros devido à inobservância de deveres instrumentais relativos ao envio de informações econômico-fiscais.

Unidade da Federação	Valor da multa	Base Legal
São Paulo	Não inferior a 80, nem superior a 5.000 UFESPs.	Art. 85, VII da Lei nº 13.918/09
Pará	De 100 + 0,5% do valor da operação de saída ou prestação de serviço, até o limite de 10.000 UPFPA.	Art. 78, VIII da Lei nº 5.530/89

Ceará	Mínimo de 01 a 05 UFECE por documento, a critério da autoridade competente.	Art. 117, VII, “c” da Lei nº 11.530/89
Rio Grande do Sul	Não inferior a 60 UPF-RS, sem limite superior.	Art. 11, IV, “e” da Lei nº 6.537/73
Mato Grosso	05 UPFMT, nunca inferior a 1% das operações, até o limite de 200 UPFMT.	Art. 45, VII da Lei nº 7.098/98

Fonte: Elaboração própria

Importante notar que, além da variedade de valores, algumas normas deixam, dentro um leque bastante amplo, ao exclusivo critério da autoridade autuante a fixação do montante da penalidade a ser imposta.

Considerando-se, então, que muitas diversas atuam no sentido da proteção de bens jurídicos semelhantes, conforme observado, questões surgem a respeito dos elementos que serviriam a pautar tamanha variação. Comumente indaga-se acerca da existência ou não de critérios objetivos para a dosimetria das penalidades.

A doutrina apresenta divergentes concepções em relação ao regime jurídico a ser aplicado na fixação das multas tributárias, o que contribui para o alargamento do imbróglio.

Machado (2004, p.186), por exemplo, entende que:

O direito de punir, próprio do Estado, é que justifica a imposição de sanções tributárias, do mesmo modo que justifica a imposição de sanções penais. Admitindo-se que o direito de impor sanções administrativas encarta-se no campo do direito de punir, inerente ao Estado, tem-se de admitir que o exercício desse direito submete-se aos mesmos princípios a que se submete o direito de punir do Direito Penal.

Silva (2007, p.150), porém, aduz serem de natureza penal apenas as sanções fiscais delituosas e de natureza tributária às sanções fiscais não delituosas, não se aplicando as regras do *jus puniendi* às segundas:

Não se olvide, entretanto, que o ilícito fiscal, em sua acepção lata, comporta duas subespécies, a saber, o ilícito tributário não delituoso (emancipado do ilícito administrativo) e o delituoso (esse, jungido ao Direito Penal). A norma sancionadora do ilícito tributário pode ter natureza meramente tributária ou criminal, porquanto as sanções não são exclusividade do Direito Penal, que, por sua vez, pode tutelar a necessidade arrecadatória do Estado, desde que tipifique infrações dolosas.

Portanto, muito embora seja perfeitamente sustentável e coerente a natureza tributária das sanções aplicadas ao ilícito fiscal, ela haverá de ser reconhecida desde que não seja delituoso, hipótese na qual terão suas sanções indubitavelmente natureza penal. Com efeito, coexistem no ordenamento jurídico brasileiro duas diferentes espécies de sanção à infração fiscal: aquelas estritamente tributárias; e aquelas penais.

Há, portanto, dissonância doutrinária a respeito dos princípios a serem utilizados para limitar a quantificação das multas fiscais. Deve-se, pois, definir se, por constituírem-se em obrigações pecuniárias relacionadas ao cumprimento de obrigação tributária, devem ou não tais exações pautarem-se nos mesmos critérios de fixação do montante das obrigações tributárias principais.

O fato é que, mesmo após a definição de uma sanção de natureza pecuniária, a sua graduação não encontra parâmetros facilmente identificáveis, o que culmina por trazer consequências nefastas para o Estado e para a coletividade.

Tendo em vista a representatividade financeira do montante de tributos e multas fiscais, a variação de tais valores interfere sobremaneira no jogo econômico. Dois contribuintes de um mesmo setor produtivo, incorrendo em mesma irregularidade, por exemplo, podem ser apenados de forma diferenciada, de modo que um terá uma redução em sua margem de lucro superior ao outro. O contribuinte que sofre apenação excessiva, aliás, acaba tendo dificuldades para manter o recolhimento em dia de tributos futuros, entrando em um círculo vicioso cuja consequência, invariavelmente, é negativa: ou a cessação da atividade, com todos os malefícios que a acompanham, ou o recurso deliberado à fraude fiscal, com evasão de importantes receitas públicas. A ausência de dosimetria das multas fiscais contribui, assim, para o fomento de uma concorrência desleal e cerceamento da própria livre iniciativa.

Ademais, a autuação sofrida, despida de parâmetros objetivos e adequadamente ponderados, acaba por gerar no contribuinte a sensação de repulsa, dificultando sua aceitação, e passando a somar como mais um fator negativo contra o reconhecimento social do tributo como instrumento capaz de garantir direitos fundamentais.

Mas os efeitos perniciosos da confusa fixação das multas fiscais podem ir mais além. Conforme supra mencionado, balizas constitucionais enquadram a imposição das sanções fiscais, sendo a observância dos direitos fundamentais dos contribuintes/cidadãos imprescindível para a validade de tais exações. Caso contrário, a autoridade da norma sancionatória e do poder através do qual ela é executada acabam sendo atingidos por um

déficit de legitimidade, que, propiciando um conflito entre os próprios poderes constituídos da república, implica a interveniência contínua do Poder Judiciário.

4 JUDICIALIZAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

O inconformismo de muitos contribuintes em face da atividade sancionatória do fisco é crescente. A relação conflituosa daí decorrente ganha, no Estado Democrático de Direito, a interveniência do ator-juiz, ao qual se confere a tarefa de estabelecer um justo equilíbrio entre o necessário poder coercitivo do Estado – e o interesse público que visa resguardar – e o respeito à multiplicidade de princípios limitadores de tal poder constitucionalmente estabelecidos.

Diante da complexidade das demandas, os modos de intervenção do Poder Judiciário em relação aos conflitos punitivo-fiscais vêm aos poucos ganhando novos contornos, trazendo consequências de variáveis geometrias. Das mais tímidas decisões, até a declaração de inconstitucionalidade de leis sancionatórias, o Poder Judiciário passa a se incumbir, até mesmo, da própria fixação, no caso concreto, do percentual exato de multa fiscal considerada adequada, necessária e proporcional à infrigência praticada.

Nos primórdios de suas manifestações em relação à fixação de multas fiscais, o Supremo Tribunal Federal - STF, ainda que sem declarar a inconstitucionalidade da lei objeto da demanda, em respeito ao princípio da separação de poderes, reconhecia, na esteira do *Chief Justice Marshall*, que “o poder de taxar não deveria chegar à desmedida do poder de destruir”, admitindo, pois, em certos casos, a necessidade de intervenção do Judiciário (RE nº 18.331/SP). Na lide sob comento, aliás, o Ministro Orosimbo Nonato deixa entrever a possível evolução do entendimento do tribunal, citando Lúcio Bittencourt no sentido de que, “para se afirmar a inconstitucionalidade, não se deve considerar, para este fim, apenas a letra do texto, mas, também, ou mesmo preponderantemente, o ‘espírito’ do dispositivo invocado”.

Sob a égide da Constituição de 1988, a atuação do Supremo Tribunal Federal brasileiro no tocante às multas fiscais veio a desenvolver-se de forma mais incisiva.

O STF, em um primeiro momento, recusava-se a analisar *in abstracto* a constitucionalidade ou não do quantum fixado por lei tributária sancionatória, conforme se depreende da decisão proferida nos autos da ADI 1094/DF.

Tal posição, inicialmente também adotada pelo relator, Ministro Celso de Mello, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 1075/DF, foi infirmada pelo Plenário do STF em sessão do dia 17/06/98. Após ter sido vencido ao não conhecer da ação, o relator, seguindo iniciativa do Ministro Ilmar Galvão, votou pela suspensão da execução e a aplicabilidade de

norma que fixava multa de 300% sobre o valor do bem ou serviço, considerando densa a plausibilidade jurídica de seu caráter confiscatório. A argumentação utilizada na oportunidade estabeleceu pontos de ancoragem importantíssimos para a atuação futura da Corte no assunto. Veja-se excerto (longo, mas necessário) do voto do Ministro Celso de Mello:

É inquestionável, Senhores Ministros, considerando-se a realidade normativa emergente do ordenamento constitucional brasileiro, que nenhum tributo – e, por extensão, nenhuma penalidade pecuniária oriunda do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias – poderá revestir-se de efeito confiscatório.

[...]

Essa vedação – que traduz consequência necessária da tutela jurídico-constitucional que ampara o direito de propriedade (CF, art. 5º, incisos XXII, XXIV e XXV; art. 182, § 2º, e art. 184, “caput”) – estende-se, de maneira bastante significativa, ao domínio da atividade tributária do Estado.

Os entes estatais, investidos pela Constituição de competência impositiva, não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária, para, com fundamento nela, exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam, ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes.

[...]

Revela-se inquestionável, dessa maneira, que o “quantum” excessivo dos tributos ou das multas tributárias, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio ou ultrapasse o limite da capacidade contributiva da pessoa, incide na limitação constitucional, hoje expressamente inscrita no art. 150, IV, da Carta Política, que veda a utilização de prestações tributárias com efeito confiscatório, consoante enfatizado pela doutrina (IVES GANDRA MARTINS, “Comentários à Constituição do Brasil”, vol. VI, tomo I, p. 161/165, 1990, Saraiva; MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “Comentários à Constituição Brasileira de 1988”, vol. 3/101-102, 1994, Saraiva; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, p. 210, 5ª ed., 1993, Malheiros, v.g.) e acentuado pela própria jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal (RTJ 33/647, Rel. Min. LUIZ GALLOTTI – RTJ 44/661, Rel. Min. EVANDRO LINS – RTJ 73/548, Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO – RTJ 74/319, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE – RTJ 78/610, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU – RTJ 96/1354, Rel. Min. MOREIRA ALVES, v.g.)

[...]

É certo que a norma inscrita no art. 150, inciso IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de conceito jurídico indeterminado, reclamando, em consequência, que os Tribunais, na ausência de “uma diretriz objetiva genérica, aplicável a todas as circunstâncias” (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, p. 196, item nº 62, 2ª ed., 1986, Forense), procedem à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade.

Importante notar que o parâmetro constitucional utilizado pelo Ministro relator na decisão *supra* transcrita foi o inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, que veda expressamente utilizar o *imposto* com efeito de confisco. Assim, em que pesem as inúmeras manifestações doutrinárias (DERZI, 1998; ROCHA, 2009) e jurisprudenciais (TJ/DF - Ap. Cív. nº2004. 01.1.088248-9; TJ/ES – 2ª C. Cív. Ap. Cív.nº 011020656275; TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb. Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00) contrárias à aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar às multas tributárias, a orientação do Supremo Tribunal Federal, a partir daí, firma-se de modo consistente em sentido oposto⁴.

Observe-se, ainda, que o Ministro Celso de Mello faz explícita menção à indeterminabilidade de um valor exato a revestir a sanção de caráter confiscatório, o que é ressaltado ainda mais, pelo extrato a seguir, também retirado da decisão sob análise:

[...] não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser formulado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os Contribuintes.

Assim, pouco a pouco, a declaração *in abstracto* da inconstitucionalidade de norma tributária sancionatória considerada confiscatória passa a fazer parte do cotidiano do Tribunal Constitucional brasileiro, afastando-se as dúvidas quanto à submissão às limitações constitucionais ao poder de tributar de tais disposições. A linha exata a ser ultrapassada para a caracterização de uma multa confiscatória, porém, ainda parece nebulosa. É o que se depreende dos votos proferidos no julgamento da ADI nº 551-1/RJ, referente aos parágrafos 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Rio de Janeiro.

Nessa oportunidade, o Ministro Ilmar Galvão, relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade, aduziu que:

[...] a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação. Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo.

⁴ No ARE 637717/ GO a Primeira Turma do STF demonstra estar pacificado o entendimento de que a vedação ao confisco deve ser estendida às multas.

Por sua vez, o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, ao resgatar um acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, demonstra a percepção daquela Corte quanto o balizamento de uma multa fiscal:

Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.

O Ministro Marco Aurélio, Presidente do Supremo Tribunal Federal à época, arremata, nos seguintes termos: “Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”.

Nota-se, então, que embora declare confiscatório o percentual de uma multa tributária, o STF não determinava até onde poderia ir o poder sancionatório. Limitava-se à análise da inconstitucionalidade da norma.

Entretanto, o reconhecimento das amplas balizas incidentes sobre o poder sancionatório tributário resultou na intensificação da atuação judicial no controle das multas fiscais. Deste modo, em sede de controle difuso, o Supremo Tribunal Federal passou a reduzir e fixar percentuais de penalidade que considera adequados, a depender do caso concreto, com fundamento no princípio da proporcionalidade (RE nº 81550/MG; RE nº 492842/RN).

A título exemplificativo, cita-se ementa o acórdão proferido pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário nº. 591969/ MG, cujo relator, Ministro Joaquim Barbosa, mencionando outras decisões da Corte, considera desproporcional multa igual ou superior a 100%, reduzindo-a para 50%:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL SUCEDIDO PELA UNIÃO FEDERAL. ART. 23 DA LEI 8.029 /90. AUSÊNCIA DE ILEGITIMIDADE. COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 100%. IMPOSSIBILIDADE. 1. Inexiste ilegitimidade ativa para a cobrança de multa administrativa, uma vez que a União Federal, com a extinção do Instituto do Açúcar e do Alcool, sucedeu a autarquia em todos os seus direitos e obrigações, conforme o disposto no art. 23 da Lei 8.029 /90. 2. Não merece prosperar, por sua vez, o argumento de inexigibilidade do título executivo, uma vez que a CDA indica claramente como fundamento legal da dívida o art. 4º do Decreto-Lei 303/67 (fl. 38). 3. **A Suprema Corte consagrou o entendimento de que “é antiga a jurisprudência desta Corte que, com base na vedação ao confisco, reconhece como inconstitucionais multas fixadas em índices de 100% ou mais.** Nesse sentido, cito as seguintes decisões: ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 1075-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello; RE 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves; RE 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque” (RE 556545 / MG, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 19/12/2008). 4. **Deve**

ser reduzida a multa para 50%, sendo certo que o Supremo Tribunal Federal tem manifestações no sentido de admitir que o Poder Judiciário diminua multas, por entender excessivas e desproporcionais. (RE 591969 / MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe- 05/03/2009; RE 596008 / SC, rel. min. Eros Grau, DJe- 04/02/2009). 5. Apelação conhecida e parcialmente provida. (grifo nosso)

Em outra oportunidade, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, no RE 523.471-AgR, considerou válida a redução de penalidade de 60% para 30%, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (grifo nosso)

A análise jurisprudencial exemplifica a atuação do Judiciário diante da complexa tarefa de avaliar a adequação das multas impostas aos contribuintes às condutas indesejáveis por estes realizadas.

Por certo, ao sentir-se aviltado por um poder estatal que considera violador das balizas constitucionais, compreensível a atitude defensiva do contribuinte, buscando resguardo sob o manto do Judiciário.

Note-se porém, que, se o legislativo não fixou critérios específicos para a dosimetria das multas fiscais, de modo a estabelecer elementos adaptáveis à gravidade da conduta que se busca sancionar, o Poder Judiciário também não o fez.

Diante disso, é possível observar-se que, face à inércia do legislativo em estabelecer uma dosimetria sólida capaz de embasar o poder punitivo estatal, o Judiciário busca, a seu modo, mitigar a lacuna caso a caso. Mas a problemática das multas fiscais resolve-se através da substituição da vontade do legislador pelo subjetivismo do julgador? É nesse contexto que se deve considerar uma eventual (re) fundação das sanções fiscais.

5 EM BUSCA DE UMA (RE)FUNDAÇÃO DAS SANÇÕES FISCAIS

Como já largamente afirmado, o poder tributário do Estado, ao qual se acopla o poder de impor sanções fiscais, é potente instrumento limitador da liberdade e propriedade dos contribuintes. Deve, portanto, ser exercido com parcimônia, respeitando o enquadramento que lhe é oferecido pela Constituição Federal.

Mas, se as sanções fiscais representam uma intervenção do Estado na liberdade do contribuinte, não se pode olvidar que esta intervenção se faz necessária e, até mesmo, indispensável, para a garantia da justiça fiscal.

Soa por evidente que um contribuinte faltoso, omissos quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, não pode ser tratado da mesma forma que aquele cumpridor de seus deveres legais. Entendimento divergente estimularia o destinatário da norma a não recolher tributo ou deixar de cumprir com suas obrigações acessórias (o que, a propósito, já ficou comprovado através dos exemplos franceses citados).

Com efeito, a partir do momento em que a Constituição é entendida como instrumento de proteção de direitos e, o dever de recolher os tributos passa a ser concebido não apenas como ato de solidariedade, mas também como exercício obrigatório de cidadania fiscal, a sociedade, legítima beneficiária dos serviços providos com os recursos oriundos dos créditos tributários, passa a ter o direito de que a sanção seja adotada de forma eficaz contra o descumprimento da legislação fiscal.

Todavia, bem se observou que a metodologia de fixação das sanções fiscais generalizadamente adotadas no Brasil (ou, ao menos, a metodologia de fixação das multas comentadas neste estudo) não se presta de modo satisfatório a atender/respeitar a finalidade sócio-jurídica que justifica as penalidades, tampouco as balizas que as demarcam.

A tendência natural ante o sentimento de injustiça gerado por tal fragilidade é o recurso ao Estado-juiz, último (ou único) expediente legítimo dos cidadãos na busca da efetividade do pacto civilizatório dentro do qual todos se encontram inseridos.

Porém, a resposta fornecida pelo Judiciário, ainda que necessária, não é a que melhor convém à estrutura estatal e ao interesse geral, tendo em vista os ônus públicos e privados que advêm de tal solução jurisdicional anteriormente mencionados.

O ideal seria que os poderes competentes para a definição e aplicação das sanções fiscais tomassem as rédeas da política que se encontra sob sua responsabilidade, operando sua adequação ao enquadramento formal, substancial e funcional que lhe é imposto pelo ordenamento jurídico.

Necessário vislumbrar-se, então, uma *re-fundação* das sanções fiscais, sendo o vocábulo *refundação* aqui propositalmente utilizado, tanto no sentido denotativo de *tornar a criar*, quanto no sentido conotativo de *estabelecer novos parâmetros fundantes*.

O pilar já lançado para tanto parece firmar-se sobre uma noção de base: a proporcionalidade. Segundo Pontes (2000, p. 137),

O princípio da proporcionalidade é regra cogente não apenas para o legislador, no desempenho da tarefa institucional de prever abstratamente as sanções tributárias, mas também para a autoridade administrativa encarregada de concretamente aplicá-las. Desta, aliás, é exigida maior prudência para, considerando as condições individuais do infrator, dentro da moldura traçada legalmente, definir concretamente a sanção a ser imposta.

Assoma-se primordial, então, instituir-se legalmente uma metodologia de configuração das multas fiscais fundada em elementos objetivos passíveis de atender ao princípio da isonomia substancial, utilizáveis no cotidiano da administração fiscal.

O desenvolvimento de tal ideia por si só mereceria uma tese doutoral, cuja profundidade, por óbvio, escapa amplamente aos objetivos destas linhas. É possível, contudo, estabelecer-se algumas pistas que podem, porque não, partir de uma releitura sistemática e prática de dispositivos já contidos na ordem jurídica.

Um primeiro ponto a se refletir refere-se à readequação das multas fixas. Embora se saiba que a flexibilidade excessiva da punição abre lugar ao império da discricionariedade, a modulação e adaptabilidade é um elemento essencial à justiça substancial, devendo estar presentes na configuração das penalidades tributárias.

Note-se, a esse respeito, o que preceitua o art.142 do Código Tributário Nacional:

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 o caso, **propor a penalidade cabível**. (grifo nosso)

Importante observar que o legislador não parece determinar a utilização de normas jurídicas pautadas em silogísticas fechadas (e. g. dada a ocorrência do fato “y”, deve ocorrer a prestação “x”; dada a não prestação de “x”, aplica-se a sanção “z”). Ao contrário. Através da expressão *propor*, o CTN indica que a penalidade deve adequar-se a cada caso concreto, propiciando a construção de uma dosimetria adaptada às condições e circunstâncias da ocorrência do ato sancionável.

Forçoso, pois, estabelecer-se não apenas lindes máximos e mínimos no quadro das normas sancionatórias, mas também, e principalmente, parâmetros para a quantificação das penalidades que reflitam as condições materiais dos contribuintes e as circunstâncias referentes ao cometimento das infrações fiscais.

Indício sólido nesse sentido já se encontra às escâncaras no ordenamento constitucional brasileiro, mais precisamente no art. 145 §1º da Constitucional de 1988, que consigna o princípio da capacidade contributiva, *litteris*:

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. (grifo nosso)

Embora o dispositivo *supra* transcrito esteja inserido nos limites constitucionais ao poder de tributar e, à primeira vista, tendo aplicação restrita aos impostos, a ampliação de seu âmbito de ação já vem sendo há muito defendida e praticada na realidade jurídica nacional, inclusive no tocante às penalidades tributárias, tendo por base, entre outros, a natureza tributária das multas fiscais, a necessidade de respeito à igualdade material e, sobretudo, a busca incessante pela justiça fiscal.

Assim, nos termos do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, a administração tributária deve graduar, ou seja, modular, dosar o tributo ou penalidade à capacidade contributiva do contribuinte, ainda que para isso tenha que identificar seus rendimentos, atividades econômicas ou patrimônio.

A perquirição acerca do patrimônio, rendimentos ou atividades econômicas dos contribuintes pode, portanto, servir à parametrizar a fixação das penalidades fiscais, de modo que se oportunize uma equiparação do sacrifício imposto pela sanção às diferentes realidades econômicas e circunstanciais que servem de base à sua imposição.

O princípio da capacidade contributiva surge, então, como meio de efetivação do princípio da igualdade na tributação. Através deste princípio se atribui tratamento desigual aos desiguais, como forma de se efetivar a igualdade material. Logo, este princípio nada mais é do que a expressão da proporcionalidade no âmbito tributário.

Além da dosimetria pautada na análise da capacidade contributiva do apenado, desejável seria estipular-se agravantes e atenuantes para modular a sanção fiscal, considerando-se, por exemplo, o caráter principal ou acessório da obrigação descumprida, a existência de “reincidência”, o gozo ou não de benefícios fiscais, a observância ou não de notificações prévias da fiscalização, etc.

Deste modo, por meio de uma dosimetria sancionatória ponderada segundo os critérios *supra* mencionados, atentando-se para as características e circunstâncias das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, viabilizar-se-á a atuação da função orientadora da multa fiscal sobre o sujeito faltoso, evitando-se ilegítima invasão do núcleo essencial da liberdade e propriedade constitucionalmente protegidos.

Finalmente, o essencial é que se busque revestir a métrica sancionatória tributária de transparência, adaptabilidade e, na maior medida possível, de justiça. A refundação das sanções fiscais contribuirá, bem provavelmente, a refundar a cidadania fiscal, essência de todo o sistema estatal, refixando, ademais, os poderes instituídos em suas devidas raias.

Decerto, a consolidação (e talvez reavaliação) das pistas aqui colocadas demanda singular esforço acadêmico e político. Considera-se, porém, que tal não invalida o grânulo reflexivo que se tentou aqui apresentar.

6 CONCLUSÃO

A problemática das sanções fiscais vem, nos últimos tempos, ampliando-se, na esteira do alargamento dos direitos fundamentais. Evidencia-se de forma crescente a extrapolação, por parte do poder sancionatório tributário, dos lindes fixados pelo texto constitucional, requerendo-se incessantemente a intervenção do Poder Judiciário no apaziguamento das tensões daí surgidas.

Assim, recaem sobre o poder tributante não apenas os ônus resultantes da judicialização das sanções – que, por si só, já prejudicam a concretização de políticas públicas –, como também suas consequências danosas na esfera social. A sensação de injustiça reinante compromete a legitimidade da cidadania e da solidariedade fiscais, gerando ineficácia dos meios de repressão e fragilização do Estado de Direito.

A argumentação aqui desenvolvida buscou, então, enxergar além das divergências doutrinárias relativas ao regime jurídico aplicável às multas fiscais, ressaltando a necessidade de uma reflexão mais profunda sobre as sanções tributárias.

Diante desse quadro identifica-se a premência de refundação das multas fiscais, tendo por base o princípio da proporcionalidade. Estabelece-se como pista a configuração de uma

dosimetria sancionatória capaz de afastar, ao mesmo tempo, a discricionarietà e a rigidez na aplicação das sanções, esteando-se no princípio da capacidade contributiva e possibilitando a adaptação circunstancial das penalidades.

Caminho reflexivo árduo ainda deve ser percorrido para a sedimentação prática de tal ideia. Todavia, com a semente argumentativa lançada, espera-se a evolução do processo dialético dessa proposição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro. 14. Ed. Vade Mecum. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1- Estado do Rio de Janeiro. DJ14/02/2003.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), RE 523.471-AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJE 23/04/2010.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº 18.331 – São Paulo, 21/09/1951, a Segunda Turma do STF, Relator Ministro Orosimbo Nonato.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº. 591969/ MG, Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ 13/02/2009.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº. 637717/ GO, Relator Ministro Luiz Fux. DJ 19/12/2011.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº. 81550/ MG, Relator Ministro Xavier de Albuquerque. DJ 13/06/1975.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075/ DF, Relator Ministro Celso de Melo. DJ 13/06/1998.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1094/DF, Relator Ministro Carlos Velloso. DJ 20/04/2001.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº. 637717/ GO, Relator Ministro Luiz Fux. DJ 29/03/2012.

_____, Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Extraordinário nº. 492842/ RN, Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ 22/11/2006.

DELALANDE, Nicolas. "Quand l'Etat mendie: la contribution volontaire de 1926". **Genèses**, vol. 80 n. 3. 2010.

DERZI, Misabel. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GUTMANN, D., "Du droit à la philosophie de l'impôt". **Archives de Philosophie du Droit**, n. 46, 2002.

HUGUES Pierre, **La contribution patriotique**. Tese (Doutorado em Direito). Université de Montpellier, 1919.

HONG-ROCCA, J. **Les sanctions fiscales à l'épreuve des transformations du droit**. Tese (Doutorado em Direito). Université Paris 1, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das Sanções Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

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

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STEICHEN, A., "La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive", **Archives de Philosophie du Droit**, n. 46, 2002.

TRAIBEL, M., "Derechos humanos como limite a la potestad tributaria", **Revista de Direito Tributário**, v. 14, n. 52, 1990.

TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb., Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009.

TJ/ES – 2ª C. Cív., Ap. Cív. nº 011020656275, Rel. Des. Ewerton Schwab Pinto Júnior, julg. 30.08.2005.

TJ/DF – 3ª T. Cív., Ap. Cív. nº 2004.01.1.088248-9, Rel. Des. Humberto Adjuto Ulhôa, julg. 29.11.2006.

UMPIERES, Rodrigo Tolotti. **Efeito Dólar**: Fibria e CSN sobem mais de 7%, enquanto empresas de consumo caem. Disponível em: www.infomoney.com.br/mercado/ações, Acessado em 15/12/2013.