V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

O CARÁTER CONFISCATÓRIO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS E A ATUAÇÃO GARANTISTA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE CONFISCATORY EFFECT OF TAX FINES AND THE GUARANTEE JURISDICTION OF THE FEDERAL SUPREME COURT

Francisco Jório Bezerra Martins

Resumo

O garantismo tem sua origem vinculada ao Direito Penal, no entanto sua teoria evoluiu podendo ser estudada em qualquer ramo autônomo. Ela enaltece os direitos fundamentais, provocando uma sujeição formal e material das práticas jurídicas aos conteúdos constitucionais. Os direitos fundamentais não devem ser meros enunciados em instrumentos normativos, mas segurança e proteção ante aos abusos Estatais. O garantismo tem grande valia para o Direito Tributário, posto assegurar a observância de princípios constitucionais, especialmente as limitações ao poder de tributar. Tal premissa oferta ao Poder Judiciário a oportunidade de assegurar a observância dos direitos fundamentais garantidos aos contribuintes.

Palavras-chave: Direitos fundamentais, Multa tributária, Vedação ao confisco, Garantismo, Supremo tribunal federal

Abstract/Resumen/Résumé

The guarantee doctrine has origins at the Criminal Law, however the theory can be studied in any autonomous branch . She extols the fundamental rights, triggering a formal and material submission of the jurisdiction to the constitutional content. Fundamental rights must not be merely set out in normative instruments, protected and required in oposition of the abuses of the State. This doctrine has great value to Tax Law , since ensuring compliance with constitutional principles, especially the constitutional tax limitations. This assumption offer to the courts the opportunity to ensure compliance with the fundamental rights guaranteed to taxpayers .

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fundamental rights, Tax penalty, Sealing confiscation, Guarantee, Federal supreme court

Introdução

Os dias atuais consagram-se sob a experiência do Estado Democrático de Direito, no qual convivem harmoniosamente as funções do Estado. Assim, os direitos e garantias fundamentais plasmados pela atividade do legislador, plenamente vinculada ao princípio da legalidade, devem pautar as ações positivas e negativas do Executivo, protegidos ainda pelo Poder Judiciário, ante à sua violação, seja por ações, ou até mesmo por omissões do Poder Público.

Todavia, em algumas situações, notadamente as ativistas, o comportamento do Poder Judiciário, tem se manifestado de forma que vai além da preconizada pela clássica divisão dos Poderes, prefalada por Aristóteles e Montesquieu. Para estes, caberia a tal Poder dirimir os conflitos que a si fossem postos, atuação distinta da Legislativa, que é, notadamente a de conferir direitos e deveres aos destinatários da norma jurídica.

Nesta senda, com arrimo especialmente na inoperância do Poder Legislativo em regulamentar determinadas relações, os interessados provocam o Poder Judiciário, a fim de que estes se pronunciem, de preferência de forma ativista, ou seja, inclinados a, via decisão judicial, concretizar um Direito ou política pública.

Infelizmente tal fenômeno tem se revelado com mais frequência nos ramos do Direito. Assim, igualmente presente no Direito Tributário, o ativismo precisa ser estudado e cautelosamente combatido, mesmo porque o próprio Supremo Tribunal Federal[1] já ensaiou decisões, o que exige dos estudiosos posicionamento firme a fim de combater a surpresa dos decisionismos a fim de restaurar a segurança jurídica.

Destaca-se que o ativismo judicial não é privilégio do STF, muito embora as suas decisões afetem quantitativamente um número maior de indivíduos. Os juízes inferiores, notadamente os de grau primeiro, movidos por um sentimento próprio de justiça, e atuando conforme as suas consciências, atuam com uma liberdade desautorizada de interpretar os comandos normativos de maneira a suplantar os limites neles identificados. Tal conduta denota uma verdadeira invasão à função típica da atividade legiferante, sob o pálio de que o cidadão não merece permanecer desguarnecido, em manifesta valoração axiológica de norma jurídica.

Perceba-se que tal conduta é, *prima facie*, ofensiva ao Estado Democrático de Direito prefalado, vez que atenta em desfavor do exercício das funções típicas dos Poderes.

Em determinadas situações específicas, o Poder Judiciário tem pautado a sua conduta de modo a flagrantemente invadir a competência do Poder Legislativo. Vislumbra-se tal

[1] Doravante STF.

afirmativa em especial quando da não atuação parlamentar, ou seja, diante da omissão legislativa. A Constituição de 1988, é conhecida por ter assumido conotações dirigentes, sendo permeada de normas de eficácia limitada. Em virtude da necessidade premente da atividade parlamentar integradora da Constituição, à medida que tal conduta não é efetiva, aumenta a possibilidade de provocação do judiciário quanto à implementação do comando constitucional.

No entanto, custa admitir que o Poder Judiciário possa atuar da forma que julga melhor ou se é mais eficaz para o alcance de um determinado direito, agindo como legislador positivo. Ainda que por vezes inócuo, ante a omissão legislativa, a própria Constituição ministra remédio que viabiliza sanar eventual omissão de lei. Trata-se do mandado de injunção ou ação direta de inconstitucionalidade por omissão.

Por outro lado é este mesmo Poder Judiciário quem pode verificar se a produção legislativa está condizente com os predicados constitucionais. E é através de tal atividade que se pode chegar ao STF, de forma abstrata ou concreta, a fim de questionar a conformidade de uma espécie normativa como o bojo da Constituição (controle de constitucionalidade).

Quando tal arguição é objeto da não observância de direitos fundamentais por parte do legislador, e o magistrado reconhece tal ofensa para declarar a norma inconstitucional, admite-se que a postura do julgador foi garantista, ou seja, fez cumprir a Constituição, assegurando ao interessado a fruição de um direito fundamental.

A produção deste artigo científico buscará inicialmente discorrer a respeito do garantismo com base na doutrina de Ferrajoli. Far-se-á uma análise crítica capaz de distingui-lo do ativismo judicial. Serão apontas as características que diferenciam um do outro, para demonstrar que o segundo provoca uma atividade superlativa do magistrado, promovendo surpresa nas decisões judiciais, aumentando a insegurança jurídica em desfavor dos administrados. Por sua vez, o garantismo promove harmonia, por traçar os seus fundamentos nas balisas fortes da separação dos poderes, com o intuito de gerar certeza e tranquilidade quando da busca pelo Poder Judiciário.

Após a conceituação do garantismo, será analisado o tema dos direitos fundamentais. A ênfase maior será conferida aos direitos relacionados aos contribuintes.

Por tal razão será dedicado um capítulo próprio a esse respeito, a fim de relacioná-lo com as normas de Direito Tributário. No que tange a tais espécies normativas, será analisada a atuação do STF, quando devidamente provocado e instigam a fazer um confronto entre o dispositivo previsto na lei tributária e o que estabelece a Constituição.

Na abordagem subsequente será estudada a natureza jurídica das multas tributárias, se a elas aplicam-se princípios constitucionais que limitam a atuação do sujeito passivo. Empós,

de forma específica será analisado o princípio da vedação ao confisco, em contraste com a aplicação das sanções tributárias.

De tal estudo eclode o último tópico, que analisará a atuação do STF, quando chamado a pronunciar-se relativamente a este tema. Deve o Supremo conformar-se com as multas tidas como aviltantes, cujo desiderato é inibir o contribuinte transgressor? Ou a melhor conduta seria assegurar, garantir ao contribuinte o respeito aos preceitos evocados como fundamentais de proteção ao contribuinte, notadamente o não-confisco?

A conclusão enaltecerá a teoria garantista, ao mesmo passo em que aponta a aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias. O Direito Tributário possui boa parte de sua fundamentação situado no plano constitucional. Assim, muitas limitações impostas pela Carta Magna são concebidas como direitos fundamentais dos contribuintes, alinhando-se ao valor estatuído no art. 5º.

Assim, o objetivo geral deste trabalho é analisar o princípio constitucional da vedação ao confisco aplicável às sanções tributárias, de modo que ao analisar as decisões do STF.

O objetivo específico é verificar a aplicabilidade da teoria garantista de Ferrajoli, pelo STF, quando da arguição de inconstitucionalidade de leis tributárias, que, ao impor multas com percentual aviltante, agridem o patrimônio do contribuinte por não atender o princípio constitucional da vedação ao confisco.

Partindo da hipótese de que o problema do ativismo se espalha pelos diversos ramos do Direito, a ideia é contribuir para o debate e fortalecimento do garantismo, assentando a necessidade de se respeitar o princípio da separação dos poderes, bem como outros específicos relativos ao tema proposto, em consonância com o Estado Democrático de Direito.

Para a realização do trabalho utilizou-se a metodologia de pesquisa bibliográfica e documental, através de doutrinas nacionais e estrangeiras e artigos científicos publicados em revistas especializadas, bem como outras publicações avulsas relacionadas aos temas.

Garantismo como instrumento de segurança jurídica

A doutrina de Ferrajoli, inicialmente voltada para o Direito Penal, pode ser analisada para aplicação em qualquer ramo do Direito, haja vista ser um estudo da jurisdição. Para aquele autor, o Poder Judiciário exercerá de forma legítima a sua função, a partir do momento em que funde as decisões em observância estrita à lei, em busca da verdade judicial. Deve evitar, portanto, conduta com maior ou menor carga valorativa, de modo a pautar sua atividade em caráter estritamente normativo.

Sob essa perspectiva, o garantismo valoriza o Estado Democrático de Direito, privilegiando a atividade do Legislativo, uma vez que a atividade do Judiciário será balizada por tais limites, favorecendo o Estado constitucional de modo eficiente e seguro.

O propósito do garantismo é justamente o de promover um Estado Legislativo de Direito, como reconhecimento de um direito válido e exigível, da mesma forma que repudia qualquer tentativa de agir em desconformidade com as premissas estabelecidas na legislação. Tal condição afasta a possibilidade da atuação ativista, axiológica-valorativa do Poder Judiciário. Tal comportamento reveste o Poder Judiciário de previsibilidade e credibilidade, evitando decisões casuísticas ou politicamente favoráveis às massas.

Afirmativas como esta afastam ponderações ativistas, como frequentemente o STF tem sido vítima, como a registrada por MARTINS (2011, p. 24) ao apontar que os atuais Ministros "[...] não se sentem mais jungidos à função exclusiva de asseguradores da lei, mas de seus verdadeiros produtores, sempre que, a seu ver, o Congresso Nacional tenha sido omisso". E são justamente tais Ministros que correm o risco de praticar o ativismo, de eclosão por meio de diferentes condutas, como: a) aplicação direta da Constituição a situações não expressamente contempladas em seu texto e independente de manifestação do legislador ordinário; b) a declaração de inconstitucionalidade emanados de atos normativos emanados do legislador, com base em critérios menos rígidos que os de patente e ostensiva violação da Constituição; c) a imposição de condutas ou de abstenções ao Poder Público (BARROSO, 2010).

Em contraposição e em defesa do garantismo, temos COPETTI NETO (2013, p. 411),

> [...] o constitucionalismo garantista proposto por Ferrajoli deve ser compreendido como a ampliação ou reforço do positivismo jurídico, não no sentido meramente formal, mas material, ou seja, é propositivo de uma teoria do direito e da democracia substancial, alicerçado nos direitos fundamentais como parâmetros de vinculação e limites dos poderes públicos e privados, cuja Constituição, dotada de normatividade forte, ordena não só o "ser", mas o "dever ser" do Direito.

O garantismo jurídico baseia-se nas liberdades individuais oriundas da doutrina iluminista, com o objetivo de agregar instrumentos jurídicos para a limitação do poder soberano.

O objeto é suplantar a mera democracia formal para alcançar a democracia material, com a concretização dos direitos fundamentais. A tarefa de concretude não está adstrita ao Executivo, mas ao Legislativo, com obrigação de manter-se fiel ao conteúdo material da constituição, e por fim o Judiciário, para decidir com estrita observância à Carta Magna.

O constitucionalismo garantista é visto como um modelo normativo de ordenamento produzido por uma mudança de paradigma, seja do Direito, seja da democracia, por meio do qual a validade das leis e a legitimidade da política são condicionadas ao respeito e à efetivação das garantias dos direitos estipulados na Constituições, em oposição ao constitucionalismo principialista. Este é caracterizado pela oposição ao positivismo jurídico e à separação entre direito e moral. O argumento é de que os direitos constitucionais não funcionam como um sistema de regras, mas de princípios, cujos conflitos são resolvidos pela ponderação e não pela subsunção, e por uma prática jurídica centrada na atividade judicial.

A respeito deste debate, cabe suscitar a distinção entre princípios e regras, defendida em especial por Dworkin e Alexy, na tentativa de explicar a estrutura das normas de direito fundamental.

Para Alexy (2008, p. 90), "[...] o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são mandados de otimização enquanto que as regras tem o caráter de mandados definitivos". Daí ser necessário dizer que os princípios são mandados de otimização, ao passo que as regras têm o caráter de mandados definitivos. Partindo dessa premissa, para que um princípio seja aplicado, é indispensável a análise das condições fático-jurídicas.

Por serem mandados de otimização, permitem que sejam materializados em diferentes graus, e as suas medidas de satisfação dependem tanto das possibilidades fáticas, assim como as jurídicas, determinadas não apenas por regras, mas também por princípios opostos.

Dworkin (2001, p. 133), por sua vez, idealiza o sistema jurídico como um ordenamento de princípios que não recebem derivação de uma regra de reconhecimento, ao invés de um sistema de regras, senão como um ordenamento de princípios que carecem um respaldo jusfilosófico. Neste sentido, vale transcrever:

> Regras são aplicáveis em um modo de tudo-ou-nada. Se os fatos que uma regra enuncia ocorrem, então a regra é válida, em cujo caso a resposta que proporciona deve ser aceita, ou ela não é válida, em cujo caso ela não contribui em nada para a decisão. Os princípios têm uma dimensão que as regras não possuem – a dimensão de peso ou importância. Quando princípios concorrem entre si (a política de proteção dos consumidores de automóvel concorrendo com princípio de liberdade de contratar, por exemplo), aquele a quem incumbe resolver o conflito deve tomar em consideração o peso relativo de ambos. Não se pode ter aqui uma mensuração exata, e o juízo de que um princípio ou política particular é mais importante que outra será frequentemente uma decisão controversa. Não obstante, é um constituinte da noção de princípio que ele tenha essa dimensão, que seja relevante perguntar o quão importante ou qual peso ele possui.

Para ele, o positivismo é um modelo para um sistema de regras. Em seu entendimento, os princípios possuem uma dimensão moral e busca estabelecer uma distinção entre aquele e as regras. Percebe-se, portanto, que os princípios possuem a capacidade de serem elastecidos, a depender dos estados ideais ponderados.

Visto por esse prisma, os direitos fundamentais impulsionam a atividade positiva do Estado no campo social, ao mesmo tempo em que limita a negativamente a atuação estatal, obrigando-o a respeitar a liberdade dos indivíduos. Sendo operado dessa maneira, os direitos fundamentais alijam-se dos meros enunciados contidos em instrumentos normativos, para efetivamente fomentar o substrato da democracia material-constitucional.

Os direitos fundamentais na Constituição

O Texto Constitucional de 1988 foi insculpido num histórico momento de celebração do Estado Democrático de Direito. Em seus dispositivos foram plasmados uma gama de princípios, com atribuições de sustentar e dar efetividade às garantias e direitos fundamentais das pessoas naturais e jurídicas. Os preceitos ali cautelosamente positivados, adquirem a feição de disciplinar igualmente a relação jurídica tributária. Sob esse enfoque, de um lado impõem ao ente tributante determinadas limitações ao poder de tributar, ao passo que aos contribuintes, garante a fruição de direitos fundamentais.

Todavia, apesar do extenso rol de direitos e garantias para o contribuinte e a fixação de limitações constitucionais ao poder de tributar, observa-se que hodiernamente, a carga tributária em nossa República castiga o contribuinte, e por vezes acaba por violar diretamente os princípios previstos na Constituição.

A violação que se pretende analisar neste ensaio é justamente quando o legislador vai para além dos limites estabelecidos na Carta Magna, impondo multas que fogem aos ditames constitucionais, forçando o Poder Judiciário, uma vez provocado, a atuar de forma a garantir o retorno a normalidade jurídica, através da declaração de inconstitucionalidade da espécie normativa sob combate.

A Constituição é um texto no qual estão positivados os direitos fundamentais, bem como os sociais. Sob essa perspectiva há uma verdadeira miríade de enunciados, que exigem por parte do Estado, tanto um comportamento positivo, assim como negativo.

A doutrina de Ferrajoli identifica-se também a primazia dos direitos fundamentais. Estes, na condição de normas superiores às demais, mesmo porque compreendem interesses individuais e coletivos, determinam limites específicos e conexões na esfera da liberdade individual, como no âmbito dos poderes públicos e privados, e igualmente elucubram direta ou

indiretamente a vontade da maioria, exercida pelos direitos políticos ou mesmo as vontades individuais pelo exercício dos direitos civis (COPETTI NETO).

Isso denota um papel de preponderância dos direitos fundamentais no constitucionalismo garantista. Tal afirmativa é justificada uma vez que as proposituras possuem uma influência destacada nas ações estatais. Inegável refletir que os direitos fundamentais estão num patamar de preponderância relativamente aos demais, vez que, subjetivos, são interesses juridicamente protegidos tanto no que tange à prestação positiva, assim como negativa. Ou seja, implica a necessidade do Estado promover ações que enalteçam a fruição das previsões constitucionais, enquanto de outra banda, impedem o Estado de movimentar-se na senda da violação dos citados direitos.

Por tais motivos, os direitos fundamentais, para além de possuir o significado de legitimar a Carta Constitucional, servem também como fonte de negativa de legitimidade e invalidez das regras ou condutas que lhe são antagônicas. O ponto que se deve destacar, é que a atuação jurídica exerce o seu mister tanto relativamente a matérias que não se pode decidir, assim como as outras as quais não se pode deixar de decidir.

O Sistema Tributário Nacional e a natureza jurídica das multas

O Sistema Tributário Nacional[2] delimita os princípios constitucionais tributários, operando como verdadeiro instrumento de proteção do contribuinte, e traz a enumeração dos tributos que podem habitar o nosso ordenamento jurídico.

Os tributos são a principal fonte de recursos para a manutenção dos governos. Segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional[3] (Lei 5.172/66), entende-se por tributo 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".

Por sua vez, os tributos podem ser divididos entre impostos, taxas e as contribuições. A corrente majoritária dominante, conforme à luz da interpretação constitucional, considera a existência de cinco tributos no sistema tributário brasileiro. Segundo o prof. Hugo de Brito Machado (2004), essa corrente ficou conhecida como pentapartite[4].

[2] ATALIBA (1966) entende por Sistema Tributário Nacional como o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigente em determinado país.
[3] Doravante CTN.
[4] O STF, através de diversos julgados, resolveu adotar a teoria pentapartite, ao estabelecer que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são espécies tributárias autônomas, ostentando natureza jurídica própria

É através das diversas espécies tributárias que o Estado realiza as políticas públicas, isto é, mantém os serviços públicos (saúde, educação, segurança) e faz investimentos (urbanização, calçamento, saneamento básico, habitação popular). É bem sabido que existem outras formas do Estado (*lato senso*) trazer recursos para o seu cofre. Como exemplo pode-se citar as alienações onerosas (aluguéis, vendas, leilões), bem como a emissão de moeda (apesar de gerar inflação) e títulos, que por sua vez provoca o endividamento, com o consequente aumento dos juros, comprometendo o resultado do produto interno bruto.

Todavia, o ímpeto arrecadatório do Estado deve ser compreendido considerando os princípios constitucionais tributários, verdadeiros instrumentos de proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes, dentre eles o da proteção ao confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição Federal.

Pela expressa dicção Constitucional, é expressamente vedado ao sujeito ativo, utilizar tributo com efeito confiscatório. Tal medida implicaria no desestímulo do contribuinte em continuar exercendo a sua atividade que conduz à criação de riquezas.

A proibição ao confisco é uma proteção à propriedade[5] do contribuinte. Se a Constituição não permite a expropriação sem justa indenização, o mesmo raciocínio deve ser levado a cabo ao proteger o sujeito passivo da tributação abusiva (COELHO, 2006).

Deve ser observado que o tributo é a maneira mais usual que o Estado possui de gerar a riqueza para sua manutenção e desenvolvimento de atividades em prol do contribuinte. Assim, se porventura fizer uso de alíquotas que venham a causar a ruína do contribuinte, ou seja, caso ela assuma uma conotação confiscatória, acabará deixando o sujeito passivo em ruínas, destruindo a sua fonte de recursos, impossibilitando-o de dar prosseguimento ao financiamento do Estado, passando agora a depender do mesmo.

---

que as distingue dos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Podem ser citados: AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgamento em 27/11/2007, publicado no DJe-165 divulg 18-12-2007 public 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP-00037 ement vol-02304-13 pp-02576; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, julgamento em 27/11/2007, publicado no DJe-165 divulg 18-12-2007 public 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP-00045 ement vol-02304-20 pp-04171.

[5] Em determinadas situações, até se admite a aplicação de alíquotas que parecem apontar para uma violação do direito de propriedade. Todavia, em casos dessa natureza deve existir o próprio permissivo constitucional de maneira a promover uma seletividade na tributação, ou até mesmo em virtude de razões extra-fiscais (imposto de importação, exportação, por exemplo) ou por violação à função social da propriedade.

Uma vez que já se apresentou a definição de tributo, a de multa, por sua vez, é definida como uma prestação pecuniária compulsória, que não seja tributo, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, decorrente de infração à lei tributária.

Multa, portanto, possui definição distinta de tributo, posto se tratar de uma sanção e o seu surgimento advém do ilícito que a gera para ser cobrada administrativamente.

Feito esse esclarecimento, questiona-se: é possível defender que as multas, que não são tributos, possuem o mesmo tratamento conferido à estes, por força do que estabelece o princípio da proibição ao confisco?

Autores da lavra de Derzi e Machado, entendem que sim. O primeiro, ao registrar suas impressões na atualização da obra de Baleeiro, asseverou (p. 579):

> No exame dos efeitos confiscatórios do tributo, deve ser feita abstração de multas e juros acaso devidos. As sanções, de modo geral, desde a execução judicial até as multas, especialmente em caso de cumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito. [...] Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omisso que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade. [...] Igualmente, o art. 150, IV, da Constituição Federal brasileira não transforma tributo em confisco, nem equipara esses institutos, apenas veda efeitos iguais; também não visa a proteger os incautos, omissos e infratores dos deveres jurídicos.

Já Hugo de Brito Machado (2009, p. 112) opina no sentido de que as multas excessivas devem ser atacadas com fundamento na proporcionalidade:

> Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art. 150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a não-confiscatoriedade dos tributos é garantia destinada a preservar o livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.
>
> O que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional de proporcionalidade, no que alberga a idéia de que deve haver uma proporção, em sentido estrito, entre a gravidade do ilícito e a sanção ao mesmo correspondente.

O juiz Leandro Paulsen[6] assim registrou o seu entendimento a respeito do tema:

[6] Apelação cível n. 2000.04.01.063415-0/RS, publicado no DJ de 03/12/2003, p. 672.

> Por certo que a multa inibe o cometimento da infração, portanto é medida adequada, e que é necessária, eis que a opção, e.g., por restrições a direitos como meio inibitório implicaria ofensa inadmissível à livre iniciativa. O problema surge é na chamada proporcionalidade estrita, eis que a multa deve ser proporcional à infração cometida, sob pena de violação ao direito de propriedade do contribuinte ao ofender abusivamente o seu patrimônio sem razão suficiente para tanto.

Em que pese o respeito e admiração aos autores[7] que defendem a impossibilidade da aplicação do princípio do não confisco às multas, ousamos nos filiar à corrente contrária. Para tanto, é necessário analisar a natureza jurídica da multa tributária.

Atacando já de maneira bastante simples, caso não fosse respeitado tal princípio, poderiam ser estipuladas multas por infrações pífias, superiores até mesmo à carga tributária que o contribuinte é obrigado a suportar.

Vários são os motivos determinantes da sanção fiscal. É possível falar de multa moratória, bem como multa formal. A primeira é verificada quando o contribuinte deixa de recolher o tributo, ou o faz de modo tardio. A segunda emerge quando o sujeito passivo faz algo proibido, ou se abstêm de uma obrigação tributária acessória.

A multa, apesar de dever ser uma sanção suportável pelo contribuinte, não pode ser tão insignificante, a ponto de incentivar o ilícito. Bem verdade é que a multa possui caráter punitivo, assim como educativo. Neste sentido, sob a relatoria do Min. Gilmar Mendes, o STF firmou o seguinte entendimento nos autos do RE 582.461:

> [...]4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).

O seu aspecto punitivo tem como fundamento condenar o contribuinte que viola a legislação tributária, fazendo recair sobre ele uma sanção pecuniária pela infração. De certo, se

[7] Defendida por autores como Sacha Calmon Navarro Coelho, Misabel Machado Derzi, Frederico Menezes Breyner, Paulo César Baria de Castilho, Helenilson Cunha Pontes e Júlio César Krepsky.

o quantitativo fosse diminuto, dificilmente o objetivo seria alcançado, posto que o contribuinte transgressor não se sentiria castigado por ter violado a lei.

No que tange ao aspecto educativo, tal argumento encontra validade quando o contribuinte é levado a refletir a respeito da sua conduta delitiva, conduzindo-o à conclusão de que a transgressão não compensa. O mesmo raciocínio aplicado ao aspecto punitivo pode ser replicado no educativo, vez que se igualmente a multa fosse irrisória, surtiria pouco efeito educativo, afinal, compensaria violar a lei.

Assim, vê-se que as multas não podem ser compreendidas de forma isolada, posto que surgem apenas quando da realização de um ilício por parte do contribuinte, servem portanto, para dar efetividade a outras normas jurídicas que delineiam direitos e deveres daqueles.

As sanções tributárias, sejam por descumprimento das obrigações principais ou acessórias, de caráter punitivo ou educador, possuem natureza punitiva e preventiva, afinal a sua finalidade tanto é de penalizar o inadimplemento das obrigações, bem como desestimular a mora e incentivar o pagamento, ainda que feito tardiamente.

O princípio da vedação ao confisco alcança as multas tributárias?

O princípio da vedação ao confisco tem sua previsão constitucional, como limitação ao poder de tributar, junto ao art. 150, IV da Constituição. A sua aplicabilidade decorre da observância ao direito fundamental de propriedade.

Confisco pode ser entendido como a subtração da propriedade de uma pessoa, natural ou jurídica, sem que especificamente exista uma compensação, por parte do Estado, ou até mesmo uma contraprestação pública. Registre-se, entretanto, que a constituição proíbe o efeito confiscatório, e não o confisco propriamente dito, haja vista que alhures há o permissivo constitucional.

O art. 5º, caput, bem como o inciso XXII confirmam o status de direito fundamental à garantia da propriedade. Conduzindo tal raciocínio para o dispositivo concernente à proibição do confisco, o que se sintetiza é a proteção ao produto da atividade lucrativa do contribuinte, a manutenção da riqueza produzida por ele.

Levando esta conceituação para o Direito Tributário, seria associar o tributo, assim como as sanções pelo ilícito, a uma extorsiva subtração do patrimônio do particular, sem a indenização a qual supostamente teria direito.

O princípio do não confisco, enquanto limitação constitucional ao poder de tributar, deve ser compreendido em conjugação com o princípio da razoabilidade na tributação, a fim de fazer com que a carga tributária seja suportável pelo contribuinte. Ressalte-se, todavia, que há uma grande celeuma ao se tentar definir o que seja razoável, afinal, o que hoje o é, amanhã pode não ser. Da mesma forma com o conceito de incidência tributária razoável pode variar de acordo com o poder aquisitivo de cada contribuinte.

Neste sentido Luciano Amaro (2015, p. 147) discorre que inexiste no texto constitucional qualquer elemento balizador da atividade do legislativo, com a finalidade de definir qual percentual seria confiscatório. Somente após análise do caso concreto é que se ponderaria a respeito do alcance do referido termo. Ao fim e ao cabo, somente o Legislador pode definir o que seria razoável, a nível de tributação, cabendo, inobstante, ao Poder Judiciário a última palavra relativa ao tema.

O efeito confiscatório provoca uma agressão à propriedade privada, destruindo a capacidade de produzir riqueza e aniquilando a segurança jurídica. A razão para se afastar o efeito confiscatório é justamente preservar a atividade privada, produtora dos recursos que serão tributados. De outra sorte, o Estado entraria em colapso pela perda da capacidade do contribuinte adimplir as suas obrigações tributárias.

A violação ao princípio da vedação ao confisco atenta igualmente contra a capacidade contributiva. Esta, por sua vez, foi definida por COSTA (2003, p. 107):

> O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário par a suporta r a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.

O tributo deve ser um ônus suportável, para que o contribuinte venha a adimplir de maneira que o sacrifício ainda lhe permita usufruir normalmente dos bens da vida. O mesmo esse raciocínio deve ser empregado no que tange às multas. Uma multa excessiva, extrapola os limites da razoabilidade, mesmo com o propósito de desestimular o contribuinte infrator contumaz, viola o princípio da violação ao confisco, agredindo o patrimônio do contribuinte.

O legislador deve pautar a sua conduta de modo a elaborar normas em consonância com a Constituição. Sob tal óptica, é necessário observar os direitos fundamentais

(propriedade), bem como demais princípios (razoabilidade e proporcionalidade) a fim de estabelecer uma harmonia com a capacidade contributiva, não confisco e outros. Tal medida ensejaria a imposição de multas numa medida ótima, ou seja, tanto inibitória, assim como punitiva em desfavor do contribuinte infrator.

O Supremo Tribunal Federal e as decisões que garantem a observância dos Direitos Fundamentais dos contribuintes

O STF já foi provocado algumas vezes para se manifestar relativamente às multas tributárias consideradas como abusivas ou confiscatórias. Vale ressaltar que as multas e suas alíquotas são fixadas pelo legislador, representante popular, supostamente em respeito a todos os mandamentos constitucionais. Será verificado doravante, que as decisões que a Corte Suprema adotou, visa a assegurar o direito fundamental do contribuinte a não ter o seu patrimônio violado pelo confisco, materializando em Direito tributário, a tese garantista de Ferrajoli.

Aos 17/06/1998, o STF julgou a ADI n. 1.075/DF (Rel. Min. Celso de Mello, cujo objeto era declarar a inconstitucionalidade da Lei 8.846/94, que dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários. O seu art. 3º, parágrafo único, estabelecia multa de 300% (trezentos por cento) sobre o valor do bem, caso o contribuinte deixasse de emitir nota fiscal ou qualquer outro documento equivalente. A título ilustrativo, uma operação de R$ 1.000,00 sem a devida comprovação fiscal, geraria uma penalidade de R$ 4.000,00, sem a dispensa dos tributos incidentes sobre a operação.

No acórdão, o STF reconheceu a possibilidade de, em sede de controle normativo abstrato, a Corte examinar se determinado tributo ofende o princípio do não confisco, mesmo se tratando de multa. A partir de tal esclarecimento, o Supremo possibilita a aplicação do princípio igualmente às multas tributárias, de modo a assegurar aos contribuintes, a fruição do direito fundamental a ser oposto ao Estado.

Neste sentido, vale destacar trecho do acórdão:

> A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o

> exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Vaticinando a necessidade do legislador reconhecer a sua limitação nas balizas constitucionais, asseverou que:

> O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

Com efeito, a fim de espancar eventual dúvida relativa a aplicação do referido princípio no que tange às penalidades, o Ministro Celso de Mello consignou:

> 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.

Julgamento semelhante foi registrado na ADI 551/RJ, aos 24/10/2002. Nesta, eram atacados os parágrafos 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Citados dispositivos estabeleciam multas pelo não recolhimento de impostos e taxas, cujo piso não poderia ser inferior a 200% o valor do tributo. Caso houvesse reincidência, o piso era elevado para pelo 500% do valor.

O relator, Ministro Ilmar Galvão produziu a seguinte ementa:

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

A nível de controle difuso de constitucionalidade, o STF, novamente pelo Ministro Celso de Mello, apreciou ainda o RE 754.554, quando aos 22/10/2013 proferiu o seguinte julgamento:

> E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – **CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO** – CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E QUE **TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL** – PRECEDENTES – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOUTRINA – PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO – "QUANTUM" DA **MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL – EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO** – OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE – AGRAVO IMPROVIDO. (grifo nosso)

Neste último julgado, o Ministro inclusive fez referência à remansosa jurisprudência da Corte, considerando decisões desde a década de 60[8]. Para além disso, igualmente estabeleceu que multa abusiva, confiscatória, é aquela que vai além até mesmo do valor principal do crédito tributário.

A matéria, assaz intrigante, e em virtude dos reiterados questionamentos, levou a Corte Constitucional a reconhecer a repercussão geral[9], quando o tema é a vedação ao efeito confiscatório relativamente às multas. Mais recente, aos 29/10/2015, pela relatoria do Ministro Luiz Fux, a Corte reconheceu repercussão geral por unanimidade no RE 736.090 e no RE 882.461. Nestes casos, era contestada multa fiscal de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata.

Na mesma toada, foi a decisão na da RepGRE 640.452,de relatoria do Min. Joaquim Barbosa. Nelao contribuinte irresignou-se pela multa de 40% do valor de uma operação, a qual

[8] Sobre o tema, vale pesquisar as seguintes decisões: RTJ 200/647-648, Rel. Min. Celso de Mello – AI 539.833/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa – AI 767.482/PE, Rel. Min. Gilmar Mendes – AI 824.924/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes – RE 455.017/RR, Rel. Min. Cármen Lúcia – RE 472.012-AgR/MG, Rel. Min. Cezar peluso – RE 657.372-AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, RE 833.106, Rel. Min. Marco Aurélio; mais antigas: RE 55.906, RE 57.907, RE 60.413, RE 60.972, RE 60.964 e RE 78.291.

[9] A Repercussão Geral é um instrumento processual cujo objetivo é possibilitar que o STF selecione os Recursos Extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta numa diminuição do número de processos encaminhados à Suprema Corte. Uma vez constatada a existência de repercussão geral, o STF analisa o mérito da questão e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos.

não gerou crédito tributário, posto tratar-se de obrigação acessória (multa isolada). Em seu arrazoado, defendeu que a penalidade era desproporcional, irracional e de caráter confiscatório. Esse tipo de penalidade não se refere especificamente ao atraso de pagamento. O termo "isolada" é justamente em razão da inexistência de tributo, em decorrência da conduta punida.

Percebe-se que nestas decisões, o STF reforçou o seu postulado garantista, pelo menos neste objeto de estudo em Direito Tributário, ao fazer valer a Constituição Federal, tornando sem efeitos aquelas legislações que, apesar de produzidas de forma legítima, extrapolaram o limite constitucional, em especial por fazer com que os valores das multas ultrapassassem o valor da obrigação principal (RE 81.550).

Cumpre esclarecer que o objeto deste ensaio não é a defesa da inaplicabilidade de multa tributária. Todavia, a partir do momento em que ela alcance patamares superiores, muitas vezes, ao valor do próprio tributo a qual está vinculada, percebe-se um distanciamento do caráter punitivo ou educativo, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

De modo específico, o que se defende é que o STF paute os julgamentos, notadamente em matéria tributária, de modo a respeitar os direitos fundamentais do contribuinte. Assim, quando da provocação por eventual arguição de inconstitucionalidade, seja no sistema difuso ou concentrado, assegure a fruição do direito do contribuinte não ser vilipendiado em seu patrimônio, mesmo que tal medida decorra de lei, supostamente constitucional e legítima.

A propósito dessa vinculação à lei e o garantismo no Direito Tributário, NOVELLI (p. 253) expõe:

> [...] em primeiro lugar, por uma vinculação plena e imediata de tais atos à própria lei tributária, e assim, consequentemente pela eliminação ou, pelo menos, pela significativa redução dos remanescentes da discricionariedade administrativa no âmbito da fiscalidade; mas, a par disso, ou antes, ainda acima disso, por um rigoroso sistema, por uma forte e apertada trama de vinculações, já agora da própria lei tributaria, à norma constitucional inclusive, é claro, entre essas, aos princípios constitucionais inexpressos defluentes do princípio matriz do Estado democrático de direito. Tais vínculos adquirem hoje, notoriamente, no ordenamento constitucional, uma configuração e um sentido singulares, que se reconhecem nas chamadas limitações ou fundamentos constitucionais (materiais e/ou formais) do poder de tributar.

Atuando desta maneira, verifica-se que a doutrina de Ferrajoli, ainda que não citada diretamente nestes casos, talvez pela sua aplicabilidade mais pujante junto ao Direito Penal,

acaba sendo cristalizada. Em primeiro lugar, pelo fato de que os julgamentos estão sendo proferidos com observância à estrutura normativo positivista, compatível com o modelo garantista do Estado constitucional de Direito. Em segundo, porque se está dando prioridade à doutrina dos direitos fundamentais, direcionada a concretude da legalidade e democracia, como instrumento de afastamento de políticas de poderes que eventualmente contrastam com os objetivos da legalidade e constitucionalidade.

Conclusões

As competências constitucionais tributárias são delineadas pela Constituição Federal, aos entes políticos da federação. Estes, por sua vez, podem instituir os tributos, bem como as sanções implicáveis ao Direito Tributário, através da lei, que deve observar fielmente a Constituição e os direitos fundamentais do contribuinte.

Um dos direitos fundamentais, presente na seara do Direito Tributário, é o da vedação ao confisco. Este princípio, que encontra respaldo no direito fundamental à propriedade, impede que os tributos tenham representação tão elevada que acabem por atacar a capacidade do contribuinte continuar a gerar riqueza e assegurar divisas ao Estado.

O exercício da competência tributária, seja pelos Estados, Distrito Federal, União ou Municípios, está adstrita aos princípios e imunidades delineadas pela Constituição. Quando da atividade legiferante for verificado que o Estado produziu normas em desacordo, notadamente coma Constituição, é papel do Poder Judiciário, uma vez devidamente provocado, restituir a normalidade e a constitucionalidade do ordenamento jurídico.

Essa normalidade deve ser mantida pela atividade do Poder Judiciário, não de modo a criar ou inovar o ordenamento jurídico, o que significaria um viés ativista, ou seja, o juiz agindo como substituto do legislador. Ao revés, o comportamento do magistrado dever ser no sentido de garantir o respeito à Constituição, aos princípios e normas nela insculpidos, bem como à lei, desde que em conformidade com a Constituição.

Como dito alhures, os contribuintes possuem direitos fundamentais, e como tal, representam de igual sorte uma garantia, na espécie de aplicabilidade imediata, por força do estatuído no art. 5º, §1º da Constituição Federal.

Partindo dessa premissa, é possível afastar o argumento de que a vedação ao confisco não se aplica às multas, por mera interpretação literal do dispositivo constitucional.

Quando se há dúvida relativa a interpretação de uma norma jurídica relacionada a direitos fundamentais, ela haverá de ser conferido o sentido que mais os prestigie. Ou seja, como se trata de interpretação de direitos e garantias fundamentais, a interpretação correta, ou mais adequada, é aquela que confere aos destinatários o maior acervo de proteção.

Assim, é possível defender com propriedade que o princípio do não confisco estende o seu manto protetor à imposição das sanções tributárias, até mesmo para manter coerência com a razoabilidade da mitigação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

O Poder Judiciário tem à sua disposição um poderoso mecanismo de avaliação e eventual invalidação dos atos legislativos, bem como do executivo, que pareçam conflitantes com os ditames constitucionais e legais.

Somente dessa forma, qual seja, a atuação afirmativa do Judiciário no sentido de declarar leis que extrapolaram os limites constitucionais de garantia ao contribuinte, é que se pode admitir o bom ativismo judicial.

Apesar de presente mais no âmbito do Direito Penal, há de se curvar à semelhança que há entre as matérias ora abordadas. Foi descortinado neste *paper*, da aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias. Estas, por sua vez, são sanções, nos mesmos moldes em que se considera a aplicação do garantismo na doutrina penal de Ferrajoli.

Para este autor, os direitos fundamentais revelam não apenas uma forma de legitimação e justificação das Constituições. Eles são igualmente uma fonte de deslegitimação e invalidação das regras que lhe são contrárias. Assim, o constitucionalismo de Ferrajoli, que deve ser lido como um reforço do positivismo jurídico, de modo a celebrar o Estado democrático de Direito no sentido material, é embasado no respeito aos direitos fundamentais, que devem ser o parâmetro de vinculação bem como os limites ao Poder Público.

Referências

ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais.** São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ATALIBA, Geraldo**. Direito constitucional tributário positivo - sistemas rígidos e flexíveis - diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S.l.], v. 62, n. 2, p. 223-240, dec. 1966. ISSN

2318-8235. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 18 de maio de 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Nota de atualização da obra 10.2.5. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 579.

BARROSO, Luis Roberto. **Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática**. (Syn)Thesis (Rio de Janeiro), v. 5, p. 23-32, 2012.

_____. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito**. http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf. Acesso aos 13/03/2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Promulgada em 05 de Outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 mai. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988.** 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COPETTI NETO, Alfredo. **O paradigma constitucional garantista em Luigi Ferrajoli: a evolução do /constitucionalismo político para o constitucionalismo jurídico**. Revista de Direitos Fundamentais e Democracia, Curitiba, v. 14, n. 14, p. 409-421, julho/dezembro de 2013

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. **Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF**. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/04/Multas-tribut%C3%A1rias-Artigo-Misabel-e-Frederico.pdf>. Acesso em: 22 de maio de 2016.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **É o direito um sistema de regras?** Estudos Jurídicos, São Leopoldo, RS, v.34, n.92, p. 119-158 , set./dez. 2001.

FERRAJOLI, Luigi. **O Estado de Direito entre o passado e o futuro**. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (orgs). O Estado de Direito: história, teoria e crítica. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. **Constitucionalismo principialista e constitucionalismo garantista**. In: ROSA, Alexandre Morais da [et al.]. **Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Ativismo x garantismo judicial em matéria tributária – limites e possibilidades.** Revista Jurídica Luso Brasileira. Ano 1, n. 4, 2015, 111-150.

IPPOLITO, Dario. **O garantismo de Luigi Ferrajoli**. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD). N. 3, jan/jun 2011, pp. 34-41.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. **Tributo com Efeito de Confisco**. *In* Revista Dialética de Direito Tributário. Edição n.º 166. Rio de Janeiro, julho/09, pp. 110-121.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O ativismo judicial e a ordem constitucional**. Revista Brasileira de Direito Constitucional. N. 18. Jul./Dez., 2011, pp. 23-38.

MORAIS DA ROSA, A. **O que é garantismo jurídico?** 1. ed. Florianópolis: Habitus, 2003. v. 3. 112p.

NOVELLI, Flávio Bauer. **A propósito da interpretação administrativa do direito tributário.** Revista de Direito Administrativo. N. 225, jul/set 2001, pp. 249-263.

POPKIN, W. D. **Evolution of the judicial opinion**. New York: New York University Press, 2007.

SARMENTO, Daniel. **O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades.** *In*: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). Direitos fundamentais e estado constitucional: estudos em homenagem a J.J. Gomes Canotilho. São Paulo: RT, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

STRECK, Lenio Luiz. **Contra o neoconstitucionalismo**. RABDC, Curitiba, n. 4, jan-jun, 9-27.

_____ **Jurisdição constitucional e hermenêutica**. Uma Nova Crítica do Direito.

TORRES, Ricardo Lobo. **A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar**. REDE, n. 4, out./nov./dez., 1-18.