

Aplicação do princípio constitucional da vedação ao confisco nas penalidades ou sanções tributárias

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo¹

Sumário: Introdução. 1 – O princípio da vedação ao confisco; 1.1 – Natureza constitucional; 1.2 – O princípio da vedação ao confisco como norma de eficácia plena ou absoluta. 2. Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco nas penalidades tributárias; 2.1 Notas introdutórias; 2.2. Primeira corrente: defende a utilização do princípio da vedação ao confisco para afastar penalidade tributária exorbitante; 2.2.1. Exposição inicial; 2.2.2. Análise crítica; 2.3. Segunda corrente: nega a utilização do princípio constitucional da vedação ao confisco para refutar penalidade ou sanção tributária exorbitante; 2.3.1. Exposição inicial; 2.3.2. Análise crítica; 2.4. Terceira corrente: defende a redução da penalidade tributária exorbitante com suporte no princípio da razoabilidade; 2.4.1. Exposição inicial; 2.4.2. Análise crítica. 3. Conclusões. Referências Bibliográficas.

Introdução

O presente trabalho tem como objetivo, à luz das mais variadas fontes científicas, estudar a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco, cujo *status* é constitucional, quando da aplicação de sanções ou penalidades tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias. Logo, o eixo temático proposto, até mesmo para fins de delimitação, terá por escopo a aplicação do princípio da vedação ao confisco, expressamente previsto para o pagamento de tributo, em caso de penalidade imposta pela legislação tributária.

É imperioso destacar, de antemão, que o Supremo Tribunal Federal – STF – vem aplicando o enunciado normativo previsto no art. 150, IV da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB –, que veda expressamente a instituição de tributo com caráter confiscatório, nos casos em que esteja presente penalidade ou sanção tributária tida como exorbitante. No entanto, alguns julgados, oriundos de tribunais brasileiros, e parte da doutrina, optam por não seguir tal entendimento, sob a alegação de que o enunciado previsto no art. 150, IV da CRFB

¹ Mestrando em Direito Público pela PUC/MG; Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos (2007); Associado efetivo do Instituto dos Advogados de Minas Gerais – IAMG; Advogado.

tem aplicabilidade limitada aos tributos, não podendo ser estendido às penalidades ou sanções tributárias. Ademais, outra linha, visualizada aqui como meio-termo, assinala que o afastamento ou a diminuição de penalidade ou sanção tributária exorbitante em determinadas situações não tem suporte no art. 150, IV da CRFB, mas sim no “princípio da razoabilidade”.

As diferentes linhas de pensamento sugerem a elaboração do presente trabalho. Pretende-se aqui colaborar no desenvolvimento do tema e, por conseguinte, dar maiores subsídios ou fundamentos jurídicos que sirvam de sustentáculo para afastar a malfada imposição de penalidade ou sanção tributária com efeito confiscatório.

Feitas considerações iniciais, torna-se imperioso anotar pormenorizadamente como será o desenvolvimento do trabalho.

No primeiro item será apresentado o princípio da vedação ao confisco, cuja natureza é constitucional, bem como acerca da eficácia e aplicabilidade do princípio.

No segundo item, por sua vez, serão desenvolvidas e analisadas as três diferentes correntes existentes que trabalham o tema, empiricamente detectadas.

Assim, a primeira corrente, cujo expoente é o Supremo Tribunal Federal – STF –, admite a aplicação do princípio da vedação ao confisco às penalidades tributárias, por extensão.

A segunda corrente, por diferenciar ontologicamente tributo de sanções ou penalidades, nega a aplicabilidade do princípio nas últimas.

Na análise crítica, uma quarta corrente é proposta, aderindo-se à primeira, todavia, apresentando-se fundamentos e justificativas mais concretas para tanto. Pelo fato de trazer fundamentos diversos da primeira corrente, defende-se a autonomia da mencionada corrente.

Por fim, a terceira corrente assinala a possibilidade de diminuir penalidade ou sanção tributária exorbitante, no entanto, o fundamento apresentado para tanto é o “princípio da razoabilidade”, e não o da vedação ao confisco.

1 – O princípio a vedação ao confisco

1.1 – Natureza constitucional

Inicialmente, deve-se anotar que a vedação de se utilizar o tributo com efeito de confisco é uma das limitações impostas ao poder de tributar do Estado prevista expressamente no texto constitucional. O seu enunciado encontra-se no art. 150, IV da CRFB:

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

O dispositivo legal supramencionado se trata de norma aberta, que depende de concretização, ou melhor, desenvolvimento e definição pelo intérprete, para, via de consequência, alcançar o seu real conteúdo. No entanto, uma vez positivado no texto constitucional, deve ser referendado em máxima medida pelos Poderes. Possui, portanto, caráter vinculante, conforme restará evidenciado no tópico que segue.

1.2 – O princípio da vedação ao confisco como norma de eficácia plena ou absoluta

Detectada a existência de dispositivo constitucional expreso positivando no ordenamento jurídico o princípio da vedação ao confisco, torna-se imperioso discorrer sobre a sua aplicabilidade e eficácia. Para tanto, recorre-se aos ensinamentos de um dos maiores constitucionalistas brasileiros, José Afonso da Silva.

Pois bem. No que tange à aplicabilidade e eficácia das normas constitucionais, elas são divididas em grupos pela doutrina constitucionalista brasileira. Para José Afonso da Silva (1982, p. 89-91) as normas constitucionais são divididas, quanto à eficácia, em: (i) plena; (ii) contida e (iii) limitada.

As normas de eficácia plena são aquelas de aplicabilidade direta, imediata e integral. A partir do momento em que foram criadas, elas passam a produzir os seus efeitos essenciais.

As normas de eficácia contida são aquelas de aplicabilidade direta e imediata. Dessa forma, as normas estão aptas a produzir os seus efeitos, entretanto, o próprio texto constitucional expressamente acena com a possibilidade de legislação ordinária ulterior reduzir o seu alcance.

As normas de eficácia limitada são aquelas de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, tendo em vista que dependem de posterior normatividade para que possam produzir efeitos.

Feita essa breve exposição no que tange aos diferentes grupos de normas constitucionais, passa-se a analisar em qual grupo o art. 150, IV da CRFB – princípio da vedação ao confisco – se enquadra.

Conforme a própria redação do texto legal em referência, inexistente qualquer menção assinalando a possibilidade de redução ou delimitação dos efeitos ou necessidade de complementação ulterior infraconstitucional do dispositivo. Sendo assim, não se pode olvidar que se trata de norma de eficácia plena.

Além de ser norma de eficácia plena, cujos efeitos não sofrem quaisquer limitações, trata-se de norma com *status* constitucional privilegiado. Isso se deve em decorrência de interpretação do texto constitucional, onde doutrina e jurisprudência nacional assinalam que os direitos dos cidadãos existentes no art. 150 da CRFB são considerados fundamentais. Tal assertiva se deve a partir da leitura conjunta dos arts. 5º, § 2º, 150, caput e 60, § 4º todos da Constituição, conforme já referendado pelo próprio STF, no julgamento da ADI 939/DF (BRASIL, 1994).

A interpretação alcançada, quando do julgamento da ADI 939/DF, aponta que o parágrafo 2º do art. 5º da CRFB não traz rol taxativo. Afinal, o enunciado anota que a Constituição poderá assegurar outros direitos e garantias fundamentais, além daqueles previstos no artigo 5º. Logo, interpretando-se a Constituição com justeza, conformidade e unidade, constatou-se que, tendo em vista que o art. 150 da CRFB assegura determinadas garantias ao contribuinte, indubitavelmente, visualizava-se ali, alguns dos outros direitos e garantias decorrentes, conforme mencionado no art. 5º, § 2º, da CRFB. Sendo assim, concluiu-se que, pelo fato de se tratar de direito e garantia individual, trata-se de cláusula pétrea, sendo vedada, por conseguinte, qualquer proposta de emenda constitucional visando aboli-la do ordenamento jurídico nacional, nos termos do art. 60 § 4º da CRFB. Por ser cláusula pétrea e de

aplicabilidade imediata e eficácia plena, o princípio da vedação ao confisco deve ser observado por todos os Poderes, cada qual de acordo com a sua função constitucional - teoria de freios e contrapesos, art. 2º da CRFB -, i.e., limitando a competência material do Legislativo e do Executivo e impondo ao Judiciário o dever de restrição quando houver violação do princípio, tanto na norma geral e abstrata quanto nos casos concretos.

Ultrapassadas essas primeiras questões, onde restou consubstanciado que o princípio da vedação ao confisco tem natureza constitucional, aplicabilidade imediata e eficácia plena, inclusive, com *status* de cláusula pétreia, torna-se imperioso trazer à baila as três correntes detectadas que discorrem sobre a extensão ou não do princípio às penalidades ou sanções tributárias.

2 – Aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco nas penalidades tributárias

2.1 – Notas introdutórias

Adentra-se na parte mais relevante do trabalho. O problema em questão pode ser constatado em forma de pergunta: o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às penalidades tributárias ou somente aos tributos?

Após pesquisa realizada, verificaram-se respostas negativas e afirmativas à questão levantada. Há flagrante oscilação. Embora sejam duas respostas diferentes, uma negativa e outra positiva, didaticamente, optou-se em dividir o tema em análise em três correntes, empiricamente detectadas no Brasil.

Os três próximos subitens trarão as três correntes, sendo que cada um será subdividido em mais dois subitens, um para exposição e outro para análise crítica. É o que se passa a fazer.

2.2. Primeira corrente: defende a utilização do princípio da vedação ao confisco para afastar penalidade tributária exorbitante.

2.2.1. Exposição inicial

Essa primeira corrente é seguida por boa parte da doutrina nacional e tem como maior expoente o STF. Em vários julgados, o Tribunal determinou a redução de penalidades ou sanções tributárias que tivessem viés confiscatório.

Antes mesmo da entrada em vigor do atual texto constitucional, a Corte brasileira já havia decidido, em algumas oportunidades, pela redução de multa tributária, por considerá-la excessiva no caso concreto. No ano de 1975, o STF, no Recurso Extraordinário 81.550-3, determinou a redução da multa moratória de 100% para 30% do valor do tributo devido, sob a justificativa de que possuía feição confiscatória e que o valor reduzido seria razoável para punir a impontualidade do contribuinte.

Em decisão prolatada no Recurso Extraordinário 82.510-SP, ainda no ano de 1976, o STF entendeu por bem manter decisão prolatada pelo antigo Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo. Na oportunidade, o Tribunal paulista, amparando-se em alguns precedentes do próprio STF, entendeu que o Judiciário teria legitimidade para reduzir ou aumentar multa/penalidade administrativamente aplicada.

Noutra decisão prolatada no final da década de 70, exarada no Recurso Extraordinário 91.707-MG, seguiu a mesma linha das duas anteriormente mencionadas, i.e., optou por reduzir multa pela falta de pagamento no tempo correto, de 100% para 30%, afastando-se, assim, a feição confiscatória da penalidade e entendendo que o valor reduzido seria razoável para punir o contribuinte inadimplente.

Passaram se os anos e, em 1988, a atual Constituição entrou em vigor. Conforme já anotado, nela passou a ficar expressamente previsto que os *tributos* não poderiam ter efeito confiscatório, de acordo o art. 150, IV da CRFB. Logo, em respeito à literalidade da norma, doutrinadores passaram a defender que tão-somente os tributos não poderiam ter caráter confiscatório e que, diante da falta de previsão constitucional expressa, as multas tributárias podiam ser confiscatórias.

No entanto, o STF, seguindo entendimento linear praticado desde antes da entrada em vigor do atual texto constitucional, quando provocado, decidiu expressamente que tanto o tributo quanto as penalidades ou sanções tributárias não poderiam ter caráter confiscatório, devendo ser respeitado, em ambas as situações, o art. 150, IV da CRFB. Na ADI 1.075-1/DF, decidida

em 1988, o STF entendeu que a penalidade no importe de 300% do valor do tributo devido prevista na Lei 8.846/94, em razão da falta de emissão ou comprovação de emissão de documento fiscal que deveria acobertar a operação, seria confiscatória. No voto do Min. Celso de Mello, relator do acórdão, ficou consignado que nenhum tributo e, por extensão, penalidade pecuniária decorrente de descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória poderia ter caráter confiscatório.

É de se destacar que, nesse julgado, a análise do efeito confiscatório da penalidade prevista na Lei 8.846/94 foi apreciada no campo abstrato, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, fato inovador naquela Corte. Isso porque o Judiciário, em regra, sempre havia optado por verificar suposto efeito confiscatório no caso concreto, e não na norma abstrata.

Na ADI 551 – RJ, julgada no final do ano 2002, o STF julgou inconstitucionais os parágrafos 2º e 3º do art. 57 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, ao considerar desproporcionais a penalidade e a conduta, sendo, portanto, confiscatória a penalidade. Os parágrafos previam que as multas pelo não recolhimento e sonegação fiscal não poderiam ser inferior a duas e a cinco vezes, respectivamente, o valor do tributo devido. Mais uma vez, há que se ressaltar, o controle de constitucionalidade foi realizado no campo abstrato.

Pois bem. Nessa primeira corrente exposta, devem-se inserir, ao lado do STF, renomados tributaristas², constantemente citados nos votos dos ministros. Cada qual com seus fundamentos, defende a aplicação do princípio da vedação ao confisco também à penalidade tributária. No entanto, em razão de o entendimento do STF ter efetividade prática e produzir efeitos perante a sociedade, o Tribunal foi intitulado como expoente dessa corrente. Conforme restou assinalado, esse entendimento está pacificado na Corte brasileira há mais de trinta anos e, em nome da segurança jurídica, dificilmente deverá afastado.

2.2.2. Análise crítica

² Sacha Calmon, Ricardo Lobo Torres, Sampaio Doria etc.

A maior parte dos julgados acima mencionados³, destacando-se aqui aqueles prolatados sob a égide da atual Constituição, anotou que o princípio da vedação ao confisco também produz efeitos sobre as penalidades tributárias, nesse tocante, por extensão. Entretanto, faltam maiores fundamentos e justificativas para dar suporte a essa conclusão. Isso se deve ao fato de a questão central ainda não ter sido trabalhada pelo STF, o que, inclusive, serve de subsídio para a segunda corrente.

O princípio da vedação ao confisco, com enunciado normativo previsto no art. 150, IV da CRFB, fazer menção expressa tão-somente ao vocábulo tributo. Via de consequência, a literalidade do texto normativo não serviria de respaldo para afastar ou reduzir penalidade tributária confiscatória. Em outros termos, a opção do STF em aplicar o princípio da vedação ao confisco previsto no art. 150, IV da CRFB possui efetividade e resultado prático, entretanto, o fundamento e a justificativa para a extensão do princípio às multas não foram trabalhados detalhadamente, o que seria necessário, principalmente por ser institutos sabidamente diversos.

2.3. Segunda corrente: nega a utilização do princípio constitucional da vedação ao confisco para refutar penalidade ou sanção tributária exorbitante

2.3.1. Exposição inicial

Embora o STF tenha entendimento assentado há muito tempo, parte da doutrina e da jurisprudência desconsidera tal questão e defende a inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco para as penalidades ou sanções tributárias. Isso porque o princípio teria aplicabilidade sobre os tributos somente e, por conseguinte, relativamente às multas tributárias, não haveria respaldo constitucional.

Pode-se verificar alguns julgados nesse sentido em tribunais brasileiros. Nessa linha, pois, quando do julgamento da Apelação Cível em Execução Fiscal nº 1.0079.03.108279-9/001, a eminente Desembargadora Relatora Teresa Cristina da Cunha Peixoto asseverou expressamente que multa de revalidação no importe de 50% do valor do tributo prevista no

³ Deve-se excetuar desta crítica, pelo menos em parte, a ADI 1075-1.

Código Tributário Mineiro, além de ter previsão legal expressa e possuir conteúdo pedagógico, não poderia ser regulada pelo art. 150, IV da CRFB, pelo fato de tributo e multa serem institutos distintos. Nas claras palavras da Desembargadora:

Finalmente, no que concerne à aplicação de multa no patamar de 50% (cinquenta por cento), anoto que além de possuir previsão legal, já que inserta no art. 56, II, da Lei Estadual nº 6.763/75, na verdade, tem caráter pedagógico, já que se destina a evitar que o contribuinte sonegue o imposto, consistindo em uma penalidade pelo não pagamento do tributo na ocasião certa.

Ademais, o confisco expresso no inciso IV do artigo 150 da CF/88, é aquele que pretende impedir que o Estado, mediante tributação excessiva, acabe por tornar inviável a manutenção da propriedade.

Não há qualquer prova de que a multa exigida dos executados seja capaz de exaurir o seu patrimônio.

Ademais, é de se ver que o artigo 150, inciso IV da CF/88, veda a utilização de tributo, com efeito de confisco e multa não é tributo, nos termos do artigo 3º do CTN. (MINAS GERAIS, 2006).

2.3.2. Análise crítica

Como se verifica no julgado acima, trazido à baila a título de ilustração, juristas entendem que, pelo fato de o texto constitucional fazer menção tão-somente ao vocábulo tributo, em respeito à literalidade do enunciado normativo, as penalidades ou sanções tributárias não seriam acobertadas pelo princípio constitucional.

No entanto, a interpretação literal ou restritiva deve ser afastada e, em seu lugar, deve-se interpretar o texto constitucional e os segmentos do direito em nível infraconstitucional de forma coesa, ao passo de os princípios e as regras não serem analisadas de forma independente no ordenamento jurídico, ou seja, eles devem se compatibilizar entre si, uma vez que as normas jurídicas pressupõem um contexto de inter-relação⁴.

Nesse sentido, importante trazer interessante colaboração do Professor Paulo Roberto Coimbra Silva (2007a e 2007b) sobre o tema. Em sua obra intitulada “Direito Tributário

⁴ BOBBIO, 1995, p.71

Sancionador”, importante referência a nível nacional, o autor (2007a, p. 82-86) reconhece que tributo, cujo conceito está presente no art. 3º do CTN⁵, e multa, são institutos jurídicos distintos. A característica fundamental que diferencia ambos os institutos é o fato de penalidade tributária, sanção ou multa ser decorrente de conduta ilícita, ao passo que tributo é obrigação de origem lícita, onde o legislador elege fatos que, uma vez praticados ou ocorridos, dão origem à obrigação tributária de pagar tributo.

Ocorre que, para o autor, muito embora reconheça que são institutos diversos, sem sanção não há tributo. Como a compulsoriedade é inerente ao tributo, conforme seu próprio conceito legal aduz, sendo certo que muitas das vezes o sujeito passivo não tem interesse de arcar com ele, a sanção é indispensável instrumento para efetivar ou impor o dever de pagar tributo. Em outras palavras, sem instrumento coercitivo, o Estado não teria os meios cabíveis para recolher os tributos que lhe são devidos.

A sanção ou penalidade tributária possui autonomia própria no Brasil, em sentido inverso do que ocorre em outros países, especialmente europeus. Enquanto em outros países o ilícito meramente fiscal é reconhecido como de natureza penal, o que enseja ou justifica a aplicação repressiva de acordo com o Direito Penal, no Brasil, até mesmo pelo ditame constitucional, as sanções e infrações tributárias são reguladas pelo Direito Tributário.

Como lembra Professor Paulo Roberto Coimbra Silva (2007b), o Direito Penal é matéria de competência privativa da União, sendo vedado aos demais entes federados legislar nesse campo, de acordo com art. 24 da CRFB. Por outro lado, no que tange às sanções ou penalidades tributárias, todos os entes federados podem editar normas aplicáveis, entretanto, sempre respeitando as normas superiores – Constituição, leis nacionais e demais critérios previstos, especialmente, na Lei de Introdução ao Código Civil.

Nessa linha expositiva, não sendo as sanções tributárias oriundas do *jus puniendi* do Estado, mas sim do *jus tributandi*, conforme exposto, o Professor Paulo Coimbra é enfático ao assinalar que:

⁵ Artigo 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Exatamente por essa razão, a competência para exigir sanções acompanha a repartição das competências tributárias, e também por esse motivo, por serem derivativas, serem decorrentes, estarem lastreadas do poder de tributar, as sanções tributárias se sujeitam também aos limites constitucionais ao poder de tributar, em especial aos princípios que vedam o efeito de confisco, o princípio de (sic) determina o respeito à capacidade contributiva, e também o princípio da proporcionalidade, que deve ter rica aplicação na dosimetria da aplicação da sanção. (SILVA, 2007b, p. 156)

Verificam-se nas lições do Professor Paulo Coimbra os fundamentos que faltam na primeira corrente anteriormente exposta, que tem à frente o STF. Conforme assinalado, o STF chegou a mencionar a aplicação do princípio da vedação ao confisco às penalidades tributárias por extensão. Ocorre que o Tribunal sempre alegou, mas não justificou e fundamentou o entendimento, motivo pelo qual essa foi apresentada análise crítica acerca do posicionamento do STF. E a justificativa e fundamentação para sustentar a primeira corrente veio à tona com as brilhantes lições do Professor Paulo Coimbra.

No entanto, pretende-se ir além. Embora os fundamentos e justificativas do Professor Paulo Coimbra sirvam por si só de subsídios para referendar a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às penalidades tributárias, outro também merece destaque. É o que se passa a discorrer.

O princípio constitucional da vedação ao confisco, originariamente positivado no art. 150, IV da CRFB, não deve ser visualizado a partir de tão-somente deste dispositivo. Isso porque, o entrecruzamento de outros dispositivos constitucionais, diretamente correlatos, simétricos entre si, levam à realização de um fim único⁶.

Nesse sentido, o princípio da vedação ao confisco, não se limita tão-somente à matéria tributária – incluindo-se, aqui, penalidade ou sanção tributária –, ou seja, possui sentido mais amplo, com aplicabilidade em todos os segmentos do direito. Isso se deve pelo fato de a propriedade ser direito e garantia individual fundamental, cujas possibilidades de restrição estão delimitadas no texto constitucional.

Nessa linha argumentativa, pois, a interpretação constitucional precisa ser realizada com justeza, conformidade e unidade. Não se deve, conforme dito, pautar tão-somente em único

⁶ Vide Humberto Ávila (2008b, p. 62 e ss.)

enunciado normativo, desconsiderando os demais, que são, direta ou indiretamente, interligados.

Pois bem. O artigo 5º discorre sobre o direito à propriedade. Entretanto, esse direito outrora tido como irrefutável, especialmente quando influenciado pelo pensamento liberal, hoje não o é mais. Da mesma forma que o direito à propriedade é garantido ao cidadão, ele é relativizado para que a sua função social seja devidamente atendida – art. 186 da CRFB⁷. O direito à propriedade também poderá ser afastado por meio de desapropriação, desde que exista necessidade ou utilidade pública, ou interesse social, em regra mediante justa e prévia indenização. O artigo 5º menciona ainda que a propriedade particular poderá ser usada pela autoridade competente, no caso de iminente perigo público, assegurando-se, em caso de dano, indenização ulterior⁸.

O art. 170 da Constituição⁹, que trata da ordem econômica nacional, aponta, primeiramente, a propriedade privada e, em seguida, a função social da propriedade como princípios gerais da atividade econômica.

Os artigos 182 e 184 da Constituição¹⁰ tratam, respectivamente, da política urbana e da política agrícola fundiária. Ambos dispositivos anotam a possibilidade e alguns os requisitos

⁷ O entendimento do que seja função social da propriedade pode ser extraído do art. 186 da Constituição: “Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.”

⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano;”

⁹ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade”.

¹⁰ “Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. § 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com

para que ocorra a transferência da propriedade particular para o Estado, sendo que a finalidade deverá visar a efetivação das políticas mencionadas.

Por fim, verifica-se que a propriedade poderá ser totalmente suprimida no caso de aplicação de pena ¹¹ - Direito Penal, portanto, e não Direito Tributário. Da mesma forma, glebas que possuírem culturas ilegais de plantas psicotrópicas ¹² serão expropriadas sem indenização. Além disso, todos os valores econômicos provenientes do tráfico serão confiscados.

Portanto, a propriedade é um direito individual, que poderá ser afastado nas hipóteses constitucionalmente previstas.

O art. 150, IV da CRFB nada mais o é do que outro dispositivo legal expresso que referenda o direito à propriedade em máxima medida. Por isso mesmo, todos os dispositivos mencionados anteriormente, quando entrecruzam, se direcionam para a mesma direção: referendar o direito à propriedade, sendo que o mesmo somente poderá ser relativizado nas hipóteses

prévia e justa indenização em dinheiro. § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

“Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. § 1º - As benfeitorias úteis e necessárias serão indenizadas em dinheiro. § 2º - O decreto que declarar o imóvel como de interesse social, para fins de reforma agrária, autoriza a União a propor a ação de desapropriação. § 3º - Cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação. § 4º - O orçamento fixará anualmente o volume total de títulos da dívida agrária, assim como o montante de recursos para atender ao programa de reforma agrária no exercício. § 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

¹¹“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; (...)”.

¹² “Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei. Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias”.

constitucionalmente previstas. Se qualquer ato tiver viés confiscatório e não possuir sustentáculo constitucional – pelo menos uma das exceções acima exposta –, ele deve ser imediatamente afastado. O direito à propriedade é norma constitucional, cujo corolário é a vedação ao confisco, sendo certo que poderá ser relativizado somente nas hipóteses constitucionalmente permitidas.

Nesse sentido, pois, quando a corrente ora analisada assenta que a penalidade tributária exorbitante não pode ser afastada em razão de o art. 150, IV da CRFB anotar que a vedação ao confisco se limita aos tributos, e não às penalidades ou sanções tributárias, ela se limita a analisar único dispositivo. Em outros termos, ao verificar a redação do art. 150, IV da CRFB, sustenta-se que o princípio da vedação ao confisco se limita aos tributos, entretanto, não se visualiza que ao lado do princípio e em grau mais amplo, existe o direito fundamental a propriedade, que somente pode ser flexibilizado nas hipóteses constitucionalmente previstas. Logo, aqueles que admitem o efeito confiscatório nas penalidades ou sanções tributárias sob qualquer discurso, coadunam, mesmo que involuntariamente, com a violação do direito à propriedade.

Entende-se que, a partir de tais fundamentos e justificativas, pode-se propor a existência de uma corrente autônoma, que, assim como a primeira, admite a aplicação do princípio em análise às sanções ou penalidades tributárias. No entanto, diferentemente do que ocorre com a primeira corrente, a aplicabilidade do princípio às sanções ou penalidades tributárias não é tão-somente alegada ou apontada, mas sim, justificada e fundamentada.

2.4. Terceira corrente: defende a redução da penalidade tributária exorbitante com suporte no princípio da razoabilidade.

2.4.1. Exposição inicial

Conforme já exposto no tópico anterior, pelo fato de o princípio da vedação ao confisco positivado no art. 150, IV da CRFB não fazer menção à penalidade tributária, mas tão-só ao tributo, ele não poderia servir de suporte normativo para afastar ou reduzir penalidade tributária. É de se destacar que tal conclusão foi prévia e oportunamente rechaçada.

Entretanto, por questão de justiça, a penalidade ou sanção tributária exorbitante deve ser afastada, segundo essa corrente. Para tanto, recorre-se ao “princípio da razoabilidade”.

Nesse sentido, a propósito, Hugo de Brito Machado, renomado tributarista nacional, entende que:

a vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime político do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto desta, e não daquele. (MACHADO, 2007, p. 71)

Como se verifica, para o autor, conforme anteriormente assinalado, o tributo não é sanção a ato ilícito – conforme conceito jurídico –, ao contrário das multas. Trata-se de termos distintos que não devem ser equiparados.

Dessa forma, entende o autor que o critério adotado pelo Supremo para afastar multas tributárias exorbitantes é falho. Para ele, “o princípio constitucional da razoabilidade” (MACHADO, 2007, p. 72) deve ser o fundamento para tanto.

Pragmaticamente, esse entendimento também pode ser extraído, a título de ilustração, quando do julgamento da Apelação Cível nº 1.0105.07.212170-7/001 no Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG. Na oportunidade, a Desembargadora Relatora, Desembargadora Albergaria Costa, asseverou expressamente que:

Relativamente à multa de revalidação, sabe-se que a ordem constitucional consagrou, em seu artigo 150, inciso IV, o princípio da não-confiscatoriedade, ao passo que vedou à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, "utilizar tributo com efeito de confisco" (destaques apostos).

O que se pretendeu vedar foi o exercício de uma tributação excessiva tendente a promover, de forma indireta e compulsória, a tomada da propriedade do particular pelo Estado.

(...)

Ocorre que, de plano, nota-se que no caso presente não se está impugnando o valor do tributo, mas da multa, sendo certo que, a rigor, o texto constitucional não consagra o princípio do não-confisco sobre os efeitos da aplicação de multa. Afinal, esta se difere de tributo, que não constitui sanção (art. 3º do CTN).

(...)

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resem efektivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória."4

Não se desconhece, no entanto que, em circunstâncias excepcionais, o Supremo Tribunal Federal tem dado amplitude a este princípio, aplicando-o sobre as multas, a despeito de não terem a mesma natureza de tributo.

Em casos como tais, a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica seria tão relevante, a ponto de prevalecer o direito de propriedade do contribuinte, afetado gravemente (ADI n.º 551/ RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão).

Ocorre que, no presente caso, a multa punitiva aplicada pelo Estado não se afigura tão onerosa a ponto de afetar gravemente a propriedade do contribuinte.

Com efeito, a multa aplicada mostra-se razoável e proporcional e lícita, o que impede a também pretendida diminuição do percentual. (MINAS GERAIS, 2008)

2.4.2. Análise crítica

Conforme exposto no item 2.3.2, o princípio da vedação ao confisco é corolário do direito à propriedade e não se limita tão-somente ao enunciado normativo existente no art. 150, IV da CRFB. O entrecruzamento de diversos dispositivos constitucionais direciona para o mesmo lado, ou seja, preservar o direito à propriedade em máxima medida, excetuando-se tão-somente algumas situações previstas no texto constitucional.

No entanto, o leitor poderia questionar quais seriam as razões que fizeram com que fosse criada essa corrente autônoma, ou seja, por que a presente corrente não foi unificada com a primeira, tornado-se uma somente? Isso se deve em razão de os fundamentos trabalhados na primeira corrente ser diversos da presente. Na presente, penalidade confiscatória pode ser afastada, no entanto, de acordo com o “princípio da razoabilidade”, e não com a da vedação ao confisco. Eis, portanto, a necessidade de análise crítica detalhada e específica.

As normas jurídicas são divididas em três espécies, duas de primeiro grau – princípios e regras – e outra de segundo – postulados normativos.

Para Humberto Ávila (2008b, p. 121-123), os postulados são metanormas utilizadas no processo de interpretação, sendo certo que não se confundem com os princípios. Os postulados não possuem o caráter deontológico do Direito, como ocorre no caso dos princípios, mas, diferentemente, apontam como se pode alcançar o conhecimento da Ciência. São divididos em duas espécies, quais sejam: (i) postulados hermenêuticos – compreensão do Direito; (ii) aplicativos – estruturam a aplicação no caso concreto.

Ao contrário do que é sustentado por boa parte dos juristas, que os rotulam como princípios, são postulados normativos aplicativos de destaque o da proporcionalidade, o da razoabilidade e o da proibição ao excesso.

Assim, metanormas que são, os postulados aplicativos

não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos. Rigorosamente, portanto, não se podem confundir princípios com postulados. (ÁVILA, 2008b, p. 135-136)

Humberto Ávila subdivide os postulados normativos. De um lado, os inespecíficos. De outro, os específicos. No primeiro grupo – inespecíficos – estão presentes a ponderação, a concordância prática e a proibição do excesso. No segundo grupo, visualiza-se a igualdade, a razoabilidade e a proporcionalidade.

Conforme anotado, a razoabilidade está presente no grupo dos postulados normativos aplicativos específicos. Humberto Ávila (ÁVILA, 2008b, p. 151-161) trabalha com extrema desenvoltura o postulado em destaque, apontando, primeiramente, a existência de três níveis distintos para o postulado da razoabilidade.

No primeiro nível, a razoabilidade é detectada como equidade, assim como sustentara Aristóteles, ou seja, “consiste em ser um corretivo da lei quando e onde ela é omissa, por ser geral” (ÁVILA, 2008a, p. 155). Portanto, nesse primeiro nível, a razoabilidade tem como escopo harmonizar o caso específico com a norma abstrata e geral. No entanto, ao serem detectadas especificidades, a aplicação de normas poderá ser refutada, em razão da existência de anormalidade. Isso nada mais seria do que a efetivação da justiça, cujo respaldo normativo está previsto no preâmbulo e art. 3º da Constituição. Em outros termos e nas palavras do autor, “a razoabilidade serve de instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária mas não suficiente para sua aplicação. Para ser aplicável, o caso concreto deve adequar-se à generalização da norma geral”. (ÁVILA, 2008b, p. 155)

No segundo nível da razoabilidade, como congruência, deve existir harmonização entre as normas e as condições externas. Assim, por óbvio, a primeira questão necessária refere-se à

necessidade de existirem casos concretos recorrentes, ou melhor, suporte empírico. Logo, quando o legislador se afasta da realidade – aquilo que notadamente pode-se constatar no dia-a-dia – ao exercer o seu ofício constitucional, como, por exemplo, autorizar que o aluno tenha o certificado de conclusão de ensino médio quando aprovado no vestibular, independentemente do número de faltas às aulas, ele estará se afastando da realidade empírica, violando, por conseguinte, princípios basilares do Estado Democrático de Direito e do devido processo legal. O mesmo ocorre com anacronismo legislativo, isto é, “naqueles casos em que a norma, concebida para ser aplicada em determinado contexto sócio-econômico, não mais possui razão para ser aplicada” (ÁVILA, 2008a, p. 156).

Ademais, no caso de diferenciação, a razoabilidade como congruência exige relação entre a medida adotada e o critério de diferenciação. Logo, deve-se afastar de medidas arbitrárias, ou seja, diferenciar situações sem a devida apresentação de critérios.

Por fim, a razoabilidade também deverá ser analisada como equivalência, no terceiro nível, segundo Ávila. A medida adotada e o critério deverão ter simetria, ou caso prefira, equivalência. Assim, por exemplo, a aplicação de pena em razão de crime cometido precisa ser equivalente ao ato ilegal praticado.

Diante dessa exposição, quando essa corrente se vale no “princípio da razoabilidade”, na verdade ele está se valendo do postulado da razoabilidade, norma de segundo grau, que dá subsídio na aplicação do direito. Nesse sentido, quando o “princípio da razoabilidade” é chamado para afastar penalidade tributária tida como exorbitante, o intérprete nada mais o faz do que, mesmo que implicitamente ou sem saber, observar norma de primeiro grau – direito à propriedade e seu corolário vedação ao confisco – por meio de norma de segundo grau – “postulado da razoabilidade” – quando da aplicação do direito, sendo certo que os efeitos práticos decorrentes serão do princípio, e não do postulado em referência.

3 – Conclusões

- 1 O Princípio da vedação ao confisco possui enunciado normativo expresso no texto constitucional, positivado no art. 150, IV, e é considerado norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, com *status* de direito e garantia fundamental;
- 2 No que tange à aplicabilidade do princípio constitucional da vedação ao confisco às penalidades tributárias, três foram as correntes empiricamente detectadas, e uma autônoma foi devidamente apresentada/proposta, no tópico 2.3.2;
- 3 A primeira corrente, tendo como expoente o STF, acena com a possibilidade da aplicação do princípio em análise em face das penalidades ou sanções tributárias, no entanto, deixa não apresenta os fundamentos e justificativas esperadas, limitando-se a somente a alegar;
- 4 A segunda veda a aplicabilidade do princípio da vedação ao confisco, justificando que o texto constitucional limita tal possibilidade aos tributos, e não as penalidades e sanções deles decorrentes;
- 5 Na análise crítica apresentada, tal possibilidade foi devidamente refutada e, na oportunidade, uma corrente autônoma veio à tona. Nessa linha, de acordo com os ensinamentos do Professor Paulo Coimbra, restou consignado que, tendo em vista que as penalidades ou sanções tributárias pertencem ao *jus tributandi* e não a qualquer outro segmento do Direito, as normas tributárias, especialmente de ordem constitucional, devem ser observadas, dentre elas o da proibição ao confisco;
- 6 Na mesma oportunidade sustentou-se, ainda, que a vedação ao confisco é corolário do direito à propriedade previsto no texto constitucional, sendo certo que o mesmo somente poderá ser flexibilizado nas hipóteses previstas na Constituição. Nesse sentido, se o art. 150, IV da CRFB faz menção tão-somente a tributos, as sanções ou penalidades tributárias não poderão ter caráter confiscatório em respeito ao direito à propriedade;
- 7 A terceira corrente sustenta o afastamento de penalidade ou sanção tributária exorbitante, não com base no princípio da vedação ao confisco, mas sim, de acordo com o “princípio da razoabilidade”. No entanto, ficou assentado que a razoabilidade não é princípio, mas postulado, norma de segundo grau, utilizada para aplicação das normas de primeiro grau – regras ou princípios. Assim, quando essa corrente defende a redução ou afastamento de

penalidade ou sanção tributária, ela nada mais o faz, mesmo que implicitamente ou sem fazer menção expressa, referendar o direito à propriedade e o seu corolário a vedação ao confisco com fulcro no postulado da razoabilidade.

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008a.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2008b.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988. 168 p.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Sydney Sanches. Brasília, 18 de mar. de 1994. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=939&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2010-2/DF. Confederação Federal da Ordem dos Advogados do Brasil *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Celso de Mello. Brasília, 12 de abr. de 2002(a). Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2010&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1497-8/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores da Saúde *versus* Congresso Nacional. Relator Min. Marco Aurélio. Brasília, 13 de dez. de 2002(b). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1497&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551-1/RJ. Governador do Estado do Rio de Janeiro *versus* Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator Min. Ilmar Galvão. Brasília, 14 de fev. de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=551&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1075-1/DF. Confederação Nacional do Comércio *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Celso de Mello. Brasília, 24 de nov. de 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=1075&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 577633-3/SP. Barasch Sylmar Indústria Metalúrgica LTDA *versus* Estado de São Paulo. Relator Min. Cezar Peluso. Brasília, 14 de nov. de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=577633&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 31 dez. 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível n. 1.0079.03.108279-9/001. Centa Transmissões Ltda. *versus* Fazenda Pública do Estado de

Minas Gerais. Relatora Desembargadora Teresa Cristina da Cunha Peixoto. Belo Horizonte, 15 de mar. de 2006. Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=79&ano=3&txt_processo=108279&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=tributário%20multa%20confisco&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=> Acesso em: 09 ago. 2009.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível n. 1.0105.07.212170-7/001(1). Ottofarma Ltda e outro. *versus* Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Relatora Desembargadora Albergaria Costa. Belo Horizonte, 17 de jan. de 2008. Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=105&ano=7&txt_processo=212170&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=tributário%20multa%20confisco&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=> Acesso em: 09 ago. 2009.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade contributiva*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA JÚNIOR, Dário da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

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

_____, Paulo Roberto Coimbra. *Limites quantitativos às multas tributárias: a aplicação do não-confisco e da equidade*. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, n.8, p. 153-159, jul.dez/2007.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Martins Pons, 2002.