

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -
CURITIBA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

LUCIANA GRASSANO DE GOUVÊA MELO

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais 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 Napolini 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/UNICURITIBA;

Coordenadores: Liane Francisca Hüning Pazinato, Luciana Grassano de Gouvêa Melo –Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-325-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Temos a satisfação de apresentar os artigos do grupo de trabalho de direito tributário e financeiro (II) do XXV Congresso do Conpedi – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, sediado em Curitiba, de 07 a 10 de dezembro de 2016.

Os artigos foram apresentados pelos autores na tarde do dia 08 de dezembro, no Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA, sob a nossa coordenação. Em seguida às apresentações, tivemos a alegria de conduzir um profícuo debate.

A sala estava cheia e os debates foram estimulantes, em especial porque tivemos uma representação bastante heterogênea dos diversos estados da federação brasileira, o que produziu uma discussão rica e com troca de experiências bastante diversas.

Ao todo, apresentamos os dezesseis artigos que foram apresentados e discutidos no Congresso, em relação aos quais, elaboramos uma breve síntese:

O primeiro artigo apresentado foi “A defasagem na tabela de cálculo do imposto sobre a renda pessoa física: uma afronta às limitações ao poder de tributar e ao desenvolvimento econômico e social”, dos autores Igor Barbosa Beserra Gonçalves Maciel e Bruno Bastos de Oliveira, que procuraram demonstrar a defasagem da tabela do IRPF no curso do tempo. O artigo faz um estudo comparativo da tributação da renda e mostra que sua tributação na atualidade apresenta uma defasagem de aproximadamente 72% (setenta e dois por cento) na tabela, o que não contribui para a promoção da igualdade social e do desenvolvimento econômico e social.

Em seguida, foi apresentado o artigo que disserta sobre “A equivocada aplicação do prazo decadencial para o lançamento do imposto sobre transmissão de bens e direitos causa mortis e doação, no âmbito do estado de Minas Gerais”, pelo autor Paulo Roberto Lassi de Oliveira, que discute o lançamento do referido imposto em Minas, o que promoveu grande debate, por se tratar de tributo estadual e, portanto, sujeito a diferentes disciplinamentos nos diversos estados representados no grupo de trabalho e por defender que o prazo decadencial deve contar a partir do primeiro dia do ano seguinte ao falecimento do de cujus ou da respectiva doação, valendo-se do argumento de que os cartórios são obrigados a informar os óbitos ocorridos em sua jurisdição.

Luan Pedro Lima da Conceição apresentou o seu artigo “ A extrafiscalidade e a função promocional do direito: os incentivos fiscais destinados à mineração no estado do Pará”, em que analisa a enorme receita tributária que o estado perde nas políticas de concessões de incentivos para a atividade de mineração e se questiona: Vale a pena conceder incentivo fiscal para a atividade da mineração? Isso porque além de o bem ser finito e promover degradação ambiental não se submete aos interesses da guerra fiscal, vez que as empresas mineradoras não poderiam estabelecer-se em outros estados federativos.

O artigo “Direito à educação como mínimo existencial e os desafios de sua concretização diante da escassez de recursos públicos”, do autor Tiago Soares Vicente se enquadra muito bem no atual momento vivido em nosso país, quando está em vias de ser promulgada uma emenda à CF que congela o teto de despesas públicas para os próximos vinte anos, com inegável repercussão na área da educação pública, que deve ser considerada como mínimo existencial, em especial o direito à educação básica de qualidade.

Os autores Fernando Inglez de Souza Machado e Eduardo Luís Kronbauer apresentaram o artigo “Proteção de dados e quebra de sigilo bancário para fins tributários: retrocesso em matéria de direitos fundamentais em prol de uma maior eficiência na administração pública”, em que se opõem ao recente julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, por maioria, de ação direta de inconstitucionalidade que questionava artigos da Lei Complementar 105/2001, o que veio a legitimar a transferência de dados bancários à administração tributária, independentemente de ordem judicial.

“O modelo de contencioso tributário no Brasil: uma análise crítica da proposta do projeto de Lei Complementar no Senado de n. 222/2013”, da autoria de Meire Aparecida Furbino Marques e Fernanda de Oliveira Silveira apresenta uma discussão de projeto de lei em tramitação no Parlamento, cujo objetivo seria conferir mais segurança jurídica ao contencioso tributário em nosso país. As autoras formulam críticas ao referido projeto e ressalta suas omissões.

Os autores João Glicério de Oliveira Filho e Gustavo Teixeira Moris apresentaram artigo intitulado “ Da natureza jurídica do pedágio”, em que retomam a discussão sobre a natureza tributária do pedágio, identificando-o com uma taxa devida em razão da manutenção de vias públicas.

Marcus Guimarães Petean e Antonio de Pádua Faria Junior apresentaram o artigo “(In) Justiça fiscal: O peso da carga tributária brasileira e a “ curva de Laffer” . Os autores fazem

uma análise estatística da carga tributária, inclusive com um breve comparativo em relação a outros países, e, de acordo com a teoria da “curva de Laffer” sugerem que quanto mais se elevar a carga tributária, mais diminuirá a arrecadação no país.

Em seguida foi discutido o artigo de Samuel Levy Pontes Braga Muniz e José Aldizio Pereira Junior sobre “Transparência fiscal: pressuposto democrático e direito do consumidor”. Os autores apontam que a tributação brasileira é regressiva e injusta, em especial pela alta tributação do consumo, defendendo a transparência fiscal de modo que os contribuintes tenham conhecimento e consciência do que pagam de tributo, na condição de consumidores.

Luiz Mathias Rocha Brandão apresentou seu artigo “Transação tributária: importância da participação do contribuinte para a resolução de conflitos de natureza tributária”. O artigo foi extraído de estudos efetivados para o desenvolvimento de sua tese doutoral e visa discutir o contexto do estímulo à transação tributária como meio alternativo de resolução de conflito tributário, em nosso país.

O artigo seguinte disserta sobre “Os efeitos fiscais da tributação decorrentes da sucessão “causa mortis”: o peso do ITCMD na herança”, da autoria de Alexandre Farias Peixoto que analisa o ITCMD em nosso país, em especial no seu estado de origem, o Ceará, em que vigoram alíquotas progressivas de 2 a 8%, fazendo uma análise comparativa com países europeus, cuja tributação chega a passar a alíquota de 40%, para concluir não ser alta a alíquota máxima de 8%, vigente em nosso país.

Eduardo Martins de Lima e Priscila Ramos Netto Viana apresentam o artigo “As relações entre o executivo e o legislativo na elaboração do orçamento brasileiro: considerações sobre a EC 86/2015”, em que analisam sob a ótica da separação e independência de poderes as relações entre o executivo e o legislativo em relação à sua atuação orçamentária.

Leonardo Dias da Cunha e Flavio Couto Bernardes são os autores do artigo intitulado “A ilegitimidade democrática na utilização de presunção legal de culpa para definição de responsabilidade objetiva por infração tributária”, em que discutem a temática do direito tributário sancionador, com especial enfoque ao questionamento da responsabilidade objetiva por infração à lei tributária.

“A função ecológica do tributo no desenvolvimento da governança ambiental” foi o artigo em que o direito tributário ambiental foi apresentado ao grupo de trabalho, em uma discussão coerente por Fernanda Lourdes de Oliveira e Antonio de Moura Borges

Renata Albuquerque Lima e Francisco Gilney Bezerra de Carvalho Ferreira apresentaram o artigo “A desvinculação das receitas da União (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção?” e junto com Anna Carolina de Oliveira Azevedo e Rômulo Magalhães Fernandes que trataram da “ Dívida pública e Estado social brasileiro: o necessário debate” trouzeram com maestria as discussões de direito financeiro para o centro do debate em nosso grupo trabalho que, com isso, finalizou a sua reunião, após calorosos e proveitosos debates.

Ressaltamos a nossa imensa satisfação em coordenar as atividades de um grupo de trabalho que demonstrou maturidade nas discussões atinentes ao direito tributário e financeiro brasileiros contemporâneos.

Prof. Dra. Liane Francisca Huning Pazinato - FURG

Prof. Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Mélo - Universidade Federal de Pernambuco

A ILEGITIMIDADE DEMOCRÁTICA NA UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO LEGAL DE CULPA PARA DEFINIÇÃO DE RESPONSABILIDADE OBJETIVA POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

DEMOCRATIC ILLEGITIMACY THE ASSUMPTION OF USE LEGAL BLAME FOR DEFINING STRICT LIABILITY FOR BREACH TAX.

**Leonardo Dias da Cunha
Flávio Couto Bernardes**

Resumo

A utilização de instrumentos de praticidade, visando à eficiência na gestão tributária, mormente o uso de presunções para definição de responsabilização objetiva por infração tributária (art. 136 do CTN, presunção de culpa), deve se dar em consonância com o sistema do ordenamento jurídico pátrio, respeitando-se aos direitos e garantias individuais previstos constitucionalmente. Como as presunções versam de questões que envolvem a constituição de fatos que se relacionam com a definição de obrigações tributárias, torna-se imprescindível a verificação de sua culpabilidade, para que na medida do grau de sua existência haja a compatibilização da sanção a ser imposta.

Palavras-chave: Artigo 136 ctn, Responsabilidade objetiva por infração tributária, Praticidade, Presunções, Simplificação da aplicação da lei tributária em massa

Abstract/Resumen/Résumé

The use of practical tools, aimed at efficiency in tax administration, particularly the use of presumptions to define objective accountability for tax offense (art. 136 of the CTN, guilt presumption), must be given in accordance with the law system parental rights, respecting the rights and individual guarantees provided for constitutionally. As the presumptions address issues involving the establishment of facts that relate to the definition of tax obligations, it is essential to check their guilt, so that the measure of its existence there is the compatibility of the penalty to be imposed.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Article 136 of the national tax code (ctn), Objective liability for tax infringement, Practicality, Legal presumption, Simplifying the law enforcement in taxation law of large person numbers

1 INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito com seus fundamentos constitucionais, baliza todo o ordenamento jurídico pátrio, em que os instrumentos de praticidade, como as presunções, utilizados na simplificação da aplicação das normas jurídicas em massa deverão se submeter aos direitos e garantias individuais.

Nesse contexto, o Direito tributário, com vistas a aproximar a aplicação da norma jurídica à realidade por ela regulada, desenvolve e se utiliza frequente de instrumentos de praticidade, que facilitam a aplicação das normas jurídicas em massa, de maneira mais viável, cômoda e econômica, possibilitando uma fiscalização, arrecadação e controle de tributos de modo a evitar tanto a investigação exaustiva de casos isolados, com fulcro na redução de custos, como a dispensa de se obter provas difíceis ou mesmo improváveis da ocorrência do fato gerador.

Nesse passo, o presente estudo desenvolvido, analisa-se a legitimidade democrática de utilização de presunção legal como definidora de responsabilização objetiva por infração tributária, em que se ignora a culpabilidade do acusado por infração.

Por conseguinte, verifica-se que a utilização de presunções, por se tratar de questões que envolvem a constituição de fatos que se relacionam com a definição de obrigações tributárias, que irão desencadear consequências para o descumprimento de seus enunciados, quando forem utilizadas deverá ser possibilitado ao sujeito acusado de cometimento de infração tributária, a ampla defesa com o devido contraditório, a fim de que se possa afastar a responsabilização por culpa presumida, sendo inconcebível a aceitação de imposição de responsabilidade objetiva por infração tributária, mormente quando o acusado sequer tenha contribuído para sua ocorrência.

Dessa forma, a previsão contida no artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao contrário de ser definidora de responsabilização objetiva, prevê a culpa presumida, sem a necessidade de verificação da intenção do agente na ocorrência de infração tributária, sendo, portanto, imprescindível a verificação da culpabilidade para que, na medida de seu grau de existência, haja a compatibilização da sanção imposta.

2 O POVO E SUA PLURALIDADE COMO LEGITIMADORES DA ORDEM DEMOCRÁTICA

Primeiramente faz-se importante descrever que em um Estado Democrático de Direito, o Direito não pode ser confundido com qualquer enunciado na forma de lei. Deve, ao contrário, estar comprometido com a realidade político-social-econômica de seu povo (SILVA, 1995, p.114).

Nesse passo, A Constituição brasileira de 1988 ao definir que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, emprega o termo democrática para qualificar o Estado, o que demonstra que os valores da democracia devem ser irradiados sobre todos os elementos fundantes desse Estado, incluindo-se aqui, a ordem jurídica. “O Direito, então imantado por esses valores, se enriquece do sentir popular e terá que ajustar-se ao interesse coletivo” (SILVA, 1995, p.119-120).

Contudo, pela história brasileira verifica-se a prevalência do enunciado da lei em face dos interesses do povo. Nesse contexto o povo soberano, depois de legitimar o nascimento do Estado [que influenciado por diretrizes liberais, age como se vida própria tivesse (longe dos interesses do povo)] passa a ser constrangido e limitado no atuar desse mesmo Estado que se direciona muitas vezes em detrimento do próprio povo, olvidando os fundamentos que sua existência.

Ao que tudo indica, propositadamente perde-se de vista o significado do termo república, que é um governo do povo, ainda, que a uma classe dirigente possa ser do povo a representante.

Em várias passagens da historiografia elaborada por Faoro, em sua obra intitulada “¹, “Os Donos do Poder: Formação do Patronato Brasileiro”, desde a implantação da república, evidencia-se como a política brasileira desconhece efetivamente o povo, que ao contrário de

¹ Raimundo Faoro, gaúcho de Vacaria foi um jurista, sociólogo, historiador e sociólogo político tendo ocupado o cargo de Procurador do Estado do Rio de Janeiro, cargo em que se aposentou. Além disso, exerceu a presidência do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil entre 1977 a 1979.

Pela leitura da obra de Faoro, tem-se impressão de uma visão liberal, cuja percepção entendia que o Estado brasileiro desde sua formação, incluído o período da vinda da corte portuguesa para o Brasil, imiscua-se na atividade privada, isso quando não a controlava plenamente.

No presente estudo, “Os Donos do Poder”, considerado como obra historiográfica, indica que o Estado brasileiro desde os primórdios, mormente enquanto república, sempre ignorou a diferença que informa a ordem legal democrática. A partir dessa constatação, contemporaneamente verificar-se-á o disfarce por trás da chamada ordem democrática, que suprimindo as diferenças, apresenta uma democracia limitada, com uma legislação simbólica em que muitas das vezes a norma prescrita contida no ordenamento constitucional não é concretizada.

ser protagonista dos direcionamentos da política (em âmbito geral considerada), acaba por ser mero figurante, isso quando é considerado em alguma medida².

A seguir encontram-se colacionadas algumas dessas passagens:

O republicano, encastelado no poder, para o gozo do poder pelo poder, tratou de evitar que o povo se emancipasse, para não ameaçar seu domínio. "O poder, no Brasil, não é senão uma tarima de senzala, acobertada de baixas pompas." Para essa categoria insensível e impiedosa de exploradores, **o povo não passa de "uma ralé semi-animal e semi-humana de escravos de nascença, concebidos e gerados para a obediência, como o muar para a albarda, como o suíno para o chiqueiro, como o gorila para a corrente"**. (FORO, 2012, p. 688, grifo nosso).

[...] O senhor da soberania, o povo que vota e decide, cala e obedece, permanece mudo ao apelo à sua palavra. [...] (FAORO, 2012, p. 697).

[...] **Mais uma eleição, outra eleição como as demais de outros tempos, sem que a República trouxesse, como prometera, a sonhada soberania popular.** Esta dançava entre senhores, sem condições para expandir-se, desamparada da independência econômica do eleitor. Dois caminhos, para representá-la ou mascará-la, obra mais de dissimulação do que de evocação das bases, estavam abertos, desde que a vitória federal se opunha, ainda que não imediatamente, ao centralismo. Se entregue a eleição ao povo, na sua expressão primária, sagrar-se-iam nas urnas as "notabilidades de aldeia", como se receava no Império. Confiada aos governadores continuaria tudo na trilha costumeira, tornados eletivos os velhos presidentes de província. [...] (FAORO, 2012, p. 702-703, grifo nosso).

Enquanto o futuro não chega, organiza-se o regime, sob a indiferença das camadas liberais, que viram, desde logo, **a exclusão irremediável do povo das decisões políticas.** (FAORO, 2012, p. 703, grifo nosso).

[...] a autonomia do município não mais existe, porque os interesses econômicos se generalizam, subordinados à tutela, cuidados e responsabilidade do Estado. A essa realidade se opõe, com nocivo retardamento, o imobilismo político municipal, "realizando, pela máquina pneumática da fraude e da opressão em torno do poder, o vácuo impenetrável, que isola do povo a administração e transforma as nossas *escolas primárias de civismo* nesse espetáculo de inércia de passividade, de indiferença, de desinteresse e de desilusão democrática, que é o estado de espírito dos municípios em relação ao seu governo local" (FAORO, 2012, p. 705).

[...] Desde logo, Borges de Medeiros, notificado, e não consultado, da candidatura Artur Bernardes, apela para uma convenção popular, na qual se escolheria o programa antes do candidato. A convenção não seria, se convocada, mais que outra farsa dentro da farsa republicana, **habituada a dispensar o povo nas suas decisões políticas.** Mas, no alvitre, expediente inócuo, via o velho repúblico o meio de retificar o equívoco da ação de Pinheiro Machado. (FAORO, 2012, p. 742, grifo nosso).

² O enfoque do presente estudo não adentrará sobre a tratativa acerca do estamento burocrático, que para Faoro encontra-se instalado permanente na sociedade brasileira, pois, o tema demandaria um estudo em apartado, até mesmo pelo fato de o entendimento de Faoro sobre esse tema receber contundentes críticas, como as feitas por Jesse Souza em sua obra "A tolice da inteligência brasileira: ou como o país de deixa manipular pela elite". Dessa maneira, concentrar-se-á na forma em que o povo brasileiro vem sendo alijado dos direcionamentos políticos da vida no território nacional, regional e local, para que se possa desenvolver o tema central que o presente estudo se propõe.

O que verifica na descrição da obra de Faoro que vem sendo reproduzido até os dias atuais, é que o povo no “jogo político”, em nome de quem todo o “jogo é entabulado”, trata-se um “povo oculto”, sem voz, mais sempre com sua “devida representação política exercida”, em cumprimento ao prescrito na redação atual do artigo 1º, parágrafo único da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente nos termos desta Constituição”.

A forma como os mandatários do povo atualmente direcionam a política nacional, demonstra a reprodução do que outrora ocorria, com a busca por satisfazer interesses próprios, ainda, que seja o poder pelo poder.

A influência do liberalismo no Estado Democrático de Direito brasileiro é verificada no enaltecimento do individualismo, negando, também, que o “ser” está em plena conexão com o mundo em que vive, criando-se igualdades abstratas dispostas em lei, em que a legalidade criada, se funda em uma forma particular de liberdade, condensada na propriedade privada da definição kantiana, cujos direitos naturais pertencentes ao sujeito autônomo se produz fora do corpo social, em uma simulação de igualdade abstrata, ignorando a existência de incluídos e excluídos do sistema liberal, como se todos estivessem em uma mesma realidade imaginada, e não fossem um universo em si mesmos (HINCAPIÉ; RESTREPO, 2012, p. 110).

Faoro (2012, p. 108) em outra passagem da obra mencionada, descreve que o governo era exercido por uma minoria aristocrata que olvidava que a legitimação do governo se dava pelo povo, determinando da forma com bem entendessem os mandos e desmandos dos direcionamentos da vida social do povo.

Todavia, como o Direito brasileiro atual tem sua legitimação, a partir da ordem política (denominada democrática) que elaborou um Estatuto Magno como sua diretriz fundamental, não pode dele destoar, sob pena de se tornar incoerente e ilegítimo.

Nesse viés, importa ressaltar a opção democrática definida na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em que o povo é o soberano dos direcionamentos do Estado constituído, não podendo os representantes do povo, ignorarem o necessário interesse do povo, para, a partir daí, poderem direcionar os projetos de vida da sociedade.

Em razão disso, uma norma legal imposta arbitrariamente, dissociada das necessidades do povo (verdadeiro soberano) é uma mera norma legal, que não pode ser tida como Direito, e por consequência, não pode ser tomada como um instrumento de manutenção da ordem vigente, já que “à manutenção do bem comum deve ser considerado justo pelos destinatários”. Além do mais, “O Estado existe para servir ao povo e não para servir-se dele. A população de

um país não pode ser considerada como “[...] rebanhos de gado, cada qual com o seu chefe a guardá-la, a fim de a devorar”. (GAZOLA, 2005).

É forçoso salientar que a república está diretamente relacionada à democracia, que “É o governo do povo, pelo povo e para o povo” (SILVA, 2005, p. 428).

É de verificar-se que a democracia é o encontro e convivência dos contrários, da diferença existente na pluralidade do povo, em que as normas de conduta eleitas para vigorarem no território brasileiro, devem estar justapostas à política (abrangendo tanto o Poder Legislativo quanto o Poder Executivo).

Com esse entendimento, Sampaio descreve que o

[...] o povo é plural e, por isso mesmo, conflituoso, de modo que não há um querer popular absoluto. Nenhuma vontade se legitima sem respeitar a expressão e a integridade do outro ou das outras vontades. Vontade sem limite é violência. A fórmula encontrada, para a convivência, foi o Estado democrático e de direito, em que a pluralidade convive com a unidade e a unidade deve promover a pluralidade, num equilíbrio móvel, mas sempre necessário, entre direito e política. Direito sem política é contrafação, é engodo formalista, esconderijo de dominação. Política sem direito é arbítrio, autoritarismo e dominação pura. Direito com política e política com direito são forma de coexistência humana possível, de procura de justiça e de liberdade, de co-originalidade dos contrários ou simplesmente diferentes num processo contínuo dos princípios e valores da vida em comum. O Estado democrático de direito é o lócus desse processo. (SAMPAIO, 2013,p.75).

Nesse passo, a democracia é o único lugar do político, não só orientando o exercício das diferenças, mas sendo a própria essência da diferença, que deve ser reproduzida no político e na ordem jurídica por ele criada, em consonância com as necessidades do verdadeiro soberano (o povo) (RESTREPO, 2014, p. 237-238).

Portanto, o poder do povo exercido pelo povo e para o povo deve seguir as nuances desse povo (que não poderá ser considerado inexistente) atendendo suas necessidades, sob pena de a ordem política e jurídica seguidas no território brasileiro tornarem-se ilegítimas, como sendo um simulacro da democracia republicana.

Em suma, as normas criadas para terem validade em um território, incluindo aqui as consequências de descumprimentos dos enunciados normativos, deverão ser reflexo das necessidades do povo que nesse território habita, cumprindo os fundamentos constitucionalmente delineados para serem cumpridos e não para servirem de mero simbolismo, com uma expectativa permanente concretização por vir da norma prescrita.

No entanto, considerando que de maneira prática seja difícil de uma hora para outra que a democracia possa ser exercida nos moldes da denominada democracia radical, com o povo exercendo em sua plenitude a totalidade de suas essências diferenças, importa fazer um

corde na avaliação de como as normas de simplificação da aplicação da legislação tributária têm ocorrido, mormente no que diz respeito a utilização de presunções de culpa na definição de responsabilização objetiva por ocorrência de infração tributária, que talvez para justificar um racionalismo em favor da arrecadação, ignore os fundamentos democráticos concebidos pela própria Carta Magna brasileira.

3 A EXECUÇÃO SIMPLIFICADA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS POR MEIO DE PRESUNÇÕES

O Estado Democrático de Direito, não sendo detentor dos meios de produção, necessita de renda para sua existência e funcionamento, a fim de também concretizar os direitos fundamentais, oponíveis igualmente em face do próprio Estado.

Todavia, diante da complexidade sistêmica de implementação de instrumentos de definições de hipóteses de incidência tributária e a constatação em cada caso, isoladamente tomado, de ocorrência do fato gerador da incidência tributária (obrigações principais e acessórias), há grande custo de implantação e manutenção de fiscalização e arrecadação que exerça seus procedimentos considerando todas as particularidades de cada caso isolado.

Por conseguinte, em consonância com a necessidade cada vez maior de eficiência da Administração Pública, como previsto no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1998, importa ao Poder Público desenvolver meios instrumentais que viabilizem a concretização da simplificação da aplicação das leis a um maior número de pessoas, respeitando os direitos e garantias fundamentais individuais.

Com isso, a elaboração e aplicação das leis de maneira mais simplificada para a Administração Pública possibilita uma fiscalização, arrecadação e controle de tributos de modo a evitar tanto a investigação exaustiva de casos isolados, com fulcro na redução de custos, com a dispensa de se obter provas difíceis ou mesmo improváveis da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária.

Com o argumento de aproximar a aplicação da norma jurídica à realidade por ela regulada, os mecanismos criados para facilitar sua aplicação foram denominados de expedientes, instrumentos ou princípios de “praticidade” ou “praticabilidade”.

Essa simplificação na aplicação das normas jurídicas a milhares de casos cria um padrão médio desprezando as diferenças individuais. Assim, toma-se como regra, um padrão

médio, casos repetitivos, condutas frequentemente reiteradas, e, por meio de abstrações e generalizações (criação de uma uniformização geral) afasta-se a análise individualizada de cada caso, aspirando a inclusive, reduzir os custos com o aparato administrativo de fiscalização.

Com esse direcionamento, tendo em vista os fundamentos do Estado Democrático de Direito, os casos que divergirem, efetivamente, do padrão médio considerado deverão ser objeto de questionamento perante a Administração Pública, a fim de se demonstrar que deverão receber tratativa individualizada.

Para se efetivar a praticidade, utilizam-se, nas normas, abstrações e generalizações fechadas, como as presunções jurídicas³, em que Alfredo Augusto Becker (2007. p.539-540) descreve que “na presunção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, [...] quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal”.

Com tais medidas, ainda, evita-se a necessidade de verificar as provas mais complicadas da efetivação da obrigação tributária, bem como da responsabilização do sujeito passivo, ou de terceiros envolvidos na relação jurídico-tributária. Com isso, demonstra-se a oposição em se realizar a justiça no caso individual (DERZI. 2007. p. 138-141).

Nesse viés, importa tratar da presunção de culpa por infrações tributárias, que no Brasil tem sido prevalecte o entendimento de que a responsabilização por ilícito tributário prevista do artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN) é objetiva, presumindo-se a culpa do acusado de cometimento de infração.

4 A UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO LEGAL NA DEFINIÇÃO DE RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Embora, juridicamente, seja mais comum se identificar sanção como um castigo, Segundo Ataliba (2010. p.44), o termo significa uma consequência jurídica desencadeada pelo descumprimento do mandamento disposto na norma principal, que poderá ser ou não um castigo.

³ A praticidade, no entendimento do Misabel Derzi, seria um princípio geral e difuso, não escrito na ordem jurídica alemã e nem na brasileira. Nesse passo, afirma que a praticidade se encontra implícita na ordem constitucional. *in*: BALEEIRO, 2010, p.1249-1250.

Ao se tratar da consequência jurídica desencadeada pela ocorrência do ilícito (descumprimento do mandamento disposto na norma principal), na seara tributária, como já indicado, há a prevalência de entendimento de que a responsabilização por ilícito tributário seria eminentemente objetiva, com previsão normativa contida no artigo 136 do (CTN).

Veja-se a literalidade do citado artigo:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Ao analisar o teor do artigo 136 do CTN, Pacheco (1997, p. 236) menciona que com tal posicionamento de ser a responsabilização objetiva por infração tributária,

Entende-se que o simples descumprimento da obrigação principal “de dar” ou da obrigação acessória de “de fazer” é suficiente para determinar a responsabilidade do contribuinte. Independe de sua intenção: pagar ou não pagar, escriturar ou não livro fiscal. O fato objetivo - *não pagamento*- tipifica a infração. *É a responsabilidade objetiva*. O contribuinte é aquele que deve pagar a sanção, pelo descumprimento da obrigação que lhe cabia.
A infração é dada pela negativa do tipo, independentemente do aspecto subjetivo da vontade do agente.

Utilizando-se desse entendimento, a fiscalização ao lavrar algum auto de infração, pela contrariedade à legislação, apenas deverá demonstrar o nexo de causalidade entre o fato conhecido (a conduta do sujeito passivo ou responsável tributário) e o evento ilícito, não necessitando provar a intenção do agente ou mesmo a negligência, imprudência ou imperícia, em uma espécie de presunção praticamente absoluta de culpabilidade (amplamente considerada).

Sacha Calmon (2001. p.56-57 e 58-59) assevera que para a análise do ilícito fiscal, a regra é a responsabilidade objetiva, descrevendo haver “atenuações interpretativas”, não podendo, com isso, se inserir na tipicidade do ilícito fiscal a teoria do erro de direito, equiparando-o ao erro de fato essencial do direito penal.

Para Teixeira (2010), o teor do artigo 136 do CTN de fato expressa a responsabilização de natureza objetiva, que seria plenamente admitida com alguns temperamentos, inclusive, sendo possibilitado à autoridade administrativa ou judiciária, que anistie a punibilidade do contribuinte, com fundamento em analogia, principio gerais de direito público e tributário, equidade, com interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida da punibilidade, gradação da pena, capitulação, natureza ou extensão dos fatos e seus efeitos, além de a anistia estritamente considerada (respectivamente artigos 108, 112 e

182 do CTN) para os casos em que o contribuinte não tenha concorrido ou contribuído para a ocorrência da infração.

Tomando em conta o posicionamento de Teixeira, ao se levantar a possibilidade de se anistiar o agente acusado de infração, analisando-se pressupostos subjetivos, a regra do artigo 136 do CTN, acaba-se por deixar de ser a responsabilização objetiva, ainda, possibilitando a arbitrariedade nas decisões tomadas pelas autoridades julgadoras, em definirem sobre a possibilidade ou não dessa anistia ser concedida.

Para Machado (2009, p. 162), não se pode conceber que o artigo 136 do CTN teria estabelecido uma responsabilização objetiva. O que se deu foi apenas estabelecimento da responsabilização por culpa presumida. E, assim, haveria grande diferenciação a ser necessariamente considerada, a de que “Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente”, enquanto que na responsabilidade por presunção de culpa, não precisaria se demonstrar o dolo ou a culpa. Porém, deve ser possível ao acusado excluir sua responsabilização por meio de realização de prova de que a infração ocorrera por causas superiores à sua vontade, além de que não teve intenção de desobedecer a norma prevista.

Com o mesmo entendimento, Paulsen (2015, p. 211-2012) afirma que a responsabilização por ilícito tributário, prevista no artigo 136 do CTN, impescindiria apenas de verificação de culpa, independente da intenção do agente. E, assim, por se tratar de culpa presumida, “Essa presunção relativa pode ser afastada pelo contribuinte que demonstre que agiu diligentemente. [...]”.

Seguindo esse entendimento de que na responsabilização por infrações tributárias apenas há a presunção de culpa, Ferragut (2010) comenta que a presunção é matéria que demanda prova para o conhecimento efetivo do fato típico. Nesse passo, ao se olvidar a necessidade da realização de prova, os enunciados normativos não se submetem aos devidos controles de verificação de sua provável equivalência com a realidade, podendo transformar uma suposta verdade em uma ficção jurídica, favorecendo a instalação da arbitrariedade.

Nesse vértice, estando as presunções relativas afetas à constituição dos fatos que desencadearão as consequências jurídicas previstas por descumprimento do enunciado normativo, as presunções de culpa se enquadram como presunções legais relativas, evidenciando sua natureza probatória em matéria tributária (FERRAGUT, 2010; HARET, 2010. p. 622).

Ao se tratar da temática da consequência normativa por descumprimento de norma tributária (sanção por ilícito tributário), envolvendo a imputação de responsabilidade

tributária, tanto Lima (2014. p. 64-68), quanto Paulo Coimbra (2007. p.245-247 e 320) ao mencionarem estudos de direito comparado, descrevem o entendimento prevalecente, de que a responsabilização tributária imprescindiria da análise do grau de culpabilidade do agente infrator, não podendo ser objetiva, por mero resultado de descumprimento das obrigações tributárias. Com isso, punir ignorando a existência de culpa na ocorrência de infração tida por objetiva, seria incompatível como Estado democrático Direito.

Dessa maneira, ao se considerar que o descumprimento de uma obrigação tributária é um ilícito, Paulo Coimbra (2007, p. 318-319) descreve que não se pode perder de vista que, no Estado de Direito, a culpabilidade é um dos elementos integrantes de toda norma sancionatória. Inclusive, o fundamento da culpabilidade para responsabilização pelo fato tido por ilícito decorre da capacidade humana de livremente se direcionar e decidir pelo lícito ou ilícito.

E com esse posicionamento o citado autor menciona que o juízo de culpabilidade pode ser formulado, com as proposições de que **a) não há sanção sem culpa** – nesse caso a configuração de infrações e as imposições de sanções seriam excluídas pela culpabilidade, ao se considerar a ausência de diligências exigíveis na conduta do acusado de cometimento de infração; e de que **b) a pena não poderá ultrapassar a medida da culpabilidade** – nesse ponto a culpabilidade servirá para imposição de sanção repressiva ao infrator na medida de sua culpabilidade - “A gravidade da sanção punitiva deve, pois corresponder à gravidade da culpa”.

Como exemplificação da necessidade de se rever o posicionamento acerca da responsabilização objetiva por infração tributária, abaixo segue a descrição de uma prática que ilustra a incoerência da responsabilização objetiva com o sistema constitucional⁴, quando o sujeito passivo acabou por descumprir a legislação, não recolhendo os tributos devidos por impossibilidade, em função de bloqueio indevido em suas contas bancárias, sem ter contribuído, minimamente, para o não pagamento na data correta.

Uma empresa, que tem contra si uma execução fiscal de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) é surpreendida por ato do juiz, que ignorando a existência de bem indicado nos autos do processo executivo para garantir a execução fiscal, determinou o bloqueio de tal valor em seus ativos financeiros pelo sistema “Bacen Jud”⁵.

⁴ Norberto Bobbio (2010, p. 231) descreve que sistema seria uma totalidade ordenada “um conjunto de organismos, entre os quais existe uma certa ordem. Para falar de uma ordem, é preciso que os organismos constitutivos não estejam apenas em relação com o todo, mas estejam também em relação de ordenação entre si”.

⁵ “O Bacen Jud é um instrumento de comunicação eletrônica entre o Poder Judiciário e instituições financeiras bancárias, com intermediação, gestão técnica e serviço de suporte a cargo do Banco Central. Por meio desse

Embora o sistema “Bacen Jud” permita que, previamente, identifique-se em quais contas bancárias haveria ativos financeiros e seus valores, possibilitando ao magistrado a escolha de bloqueio apenas na conta que teria saldo suficiente para quitar o débito que motivou o bloqueio⁶, invariavelmente os magistrados, de forma indevida, determinam bloqueios múltiplos em todas as contas bancárias do sujeito passivo.

Dessa maneira, se existirem cinco contas bancárias, em todas as cinco serão determinados os bloqueios dos valores indicados como supostamente devidos.

No exemplo, se todas as contas bancárias da empresa tivessem saldo do valor do débito em execução, ter-se-á o bloqueio efetivo de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Seguindo nesse exemplo, considere que no dia seguinte à ocorrência dos bloqueios vencem vários compromissos de pagamento com fornecedores, de pagamento de folha de salário dos empregados e, pagamento de tributos.

Com o procedimento irresponsável do magistrado, a empresa sofrerá um prejuízo gigantesco, pois haverá incidências de juros e multa por descumprimento de contrato com seus fornecedores, poderá haver autuações por infrações trabalhistas, além de que, no campo tributário (pelo entendimento prevacente da responsabilização objetiva do artigo 136 CNT), a responsabilização da empresa, por não pagamento dos tributos devidos na data de seu vencimento, será tida pela Administração Pública como uma infração tributária de natureza

sistema, os magistrados protocolizam ordens judiciais de requisição de informações, bloqueio, desbloqueio e transferência de valores bloqueados, que são transmitidas às instituições bancárias para cumprimento e resposta.” Disponível em: http://www.bcb.gov.br/fis/pedjud/asp/servicos_poder_judiciario/introducao.asp. Acesso em: 13 jul.2016.

⁶ Como se verifica em uma simples consulta às “Perguntas frequentes - Bacen Jud” disponível na página eletrônica do Banco Central do Brasil, há a possibilidade de se evitar bloqueios de mesmo valor do débito em várias contas ou aplicações financeiras. Para tanto, basta o magistrado se atentar para o extrato de saldo existente nas contas do executado e determinar o bloqueio do numerário apenas em conta específica.

Veja-se a descrição do teor da resposta de número nove:

“9) Como evitar o bloqueio múltiplo?

Ele pode ocorrer quando uma conta/agência/instituição não é especificada. A ordem é encaminhada a todas as instituições, que cumprem a decisão judicial de forma independente umas das outras, podendo-se ultrapassar o valor determinado pelo magistrado. Embora essa ocorrência seja possível, independentemente do meio de comunicação da ordem, **o Bacen Jud avançou em funcionalidades que minimizam os efeitos do bloqueio múltiplo. Assim, o magistrado pode direcionar sua ordem para uma instituição, especificar uma agência e uma conta. Conforme especificada, a ordem incidirá somente no nível desejado (instituição, agência ou conta).**

[...]

O sistema possibilita consultas rápidas ao saldo dos executados, facilitando o direcionamento das ordens.

Se o juiz não optar por uma das alternativas de especificação, ele poderá ordenar os desbloqueios assim que a resposta à ordem estiver disponível na tela. A efetivação dos desbloqueios ocorre na abertura das agências bancárias no dia útil seguinte ao da protocolização.” [Grifo nosso]. Disponível em:< http://www.bcb.gov.br/fis/pedjud/asp/FAQ_BACENJUD20.asp>. Acesso em: 13 de jul. 2016.

objetiva, sem qualquer análise se a empresa de alguma forma teria contribuído para sua ocorrência⁷.

Como se conceber que em um sistema jurídico de um Estado Democrático de Direito, a presunção, que seria norma de praticidade, possa gerar responsabilização objetiva por infração, ignorando os direitos e garantias individuais e, ainda, lesando o sujeito passivo em verdadeira afronta aos ditames constitucionais?

É imperioso mencionar, que é válido ao Direito criar suas próprias realidades - ignorando os fatos e fenômenos da vida. Entrementes, a praticidade, com suas presunções e ficções, não pode se sobrepor à justiça e aos limites delineados na própria Norma Fundamental, que asseguram o exercício dos direitos e garantias individuais (CARRAZA. 2012. p. 518) e (BALEIRO. 2010. p. 1275-1276).

Dessa maneira, tendo em vista que a presunção está relacionada à constituição de fatos é matéria que demanda prova para o conhecimento efetivo do fato tipificado no enunciado normativo.

Com isso, com a possibilidade de utilização de presunções, deve ser garantida ao sujeito que venha ser acusado de cometimento de infração tributária, o direito a ampla defesa para que possa provar a eventual inexistência de elementos da culpabilidade, que afastaria sua responsabilização.

Essa condição de se poder comprovar a inexistência de elementos da culpabilidade está em consonância com os preceitos contidos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1998, que definiu a necessidade de que o sistema tributário deveria garantir igualmente o devido processo legal, amparado pelo contraditório e pela ampla defesa, bem como o fato de que todos deverão ser considerados inocentes até que haja prova efetiva em sentido contrário, além de que todos devem responsabilizados por infrações e crimes na estrita medida sua culpabilidade.

Diante do exposto, para que a presunção possa ser validamente utilizada como instrumento de praticidade, em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro (em uma análise sistemática) sugere-se a alteração do dispositivo normativo contido no artigo 136 do CTN para que conste expressamente a possibilidade de a presunção de culpa ser ilidida no

⁷ Sem se adentrar ao desenvolvimento do problema que demandaria um estudo em separado, o magistrado deve ser responsabilizado civilmente por sua imprudência e negligência em determinar o bloqueio múltiplo e indevido dos ativos financeiros da empresa, que além de ignorar bens indicados para garantir a execução, sequer avaliou previamente os saldos existentes em aplicações bancárias, para somente a partir de informações levantadas de saldos, direcionar o bloqueio para conta bancária que tiver saldo suficiente para garantir a o pagamento do que for considerado como legitimamente devido pelo juízo.

próprio processo administrativo tributário, com meio de reduzir as arbitrariedades na consideração de responsabilização objetiva.

4 CONCLUSÃO

Tanto o poder político quanto a ordem jurídica criada por esse poder devem ser a representação do povo, propiciando a convivência das diferenças. Com isso, a criação pelo ordenamento jurídico de universalização de povo e de seus direitos não é legitimada na medida em que a supressão das diferenças com vistas à criar uma igualdade, passa a ignorar as possibilidades do exercício dessas diferenças - essência da democracia.

Nesse passo, o direito ao criar sua própria realidade informada pelo político, deve buscar, ao menos, a concretização dos direitos e garantias eleitos pela própria Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Dessa forma, a elaboração e concretização do direito positivo se encontra balizada no texto constitucional - diretriz sistêmica para o desenvolvimento do ordenamento jurídico.

Com esse entendimento da sistematização do ordenamento jurídico, com o devido respeito às garantias e direitos individuais, constitucionalmente previstos, entende-se possível, a utilização de instrumentos de simplificação da aplicação das normas em massa (praticidade) para se buscar atuação eficiente da Administração Pública, de maneira mais viável, cômoda e econômica, possibilitando uma fiscalização, arrecadação e controle de tributos de modo a evitar tanto a investigação exaustiva de casos isolados, com fulcro na redução de custos, como a dispensa de se obter provas difíceis ou mesmo improváveis da ocorrência do fato gerador.

Todavia, frisa-se, para aplicação de instrumentos de praticidades, no caso, as presunções, não produzem um verdadeiro conhecimento da realidade, apenas um provável conhecimento dessa realidade. E, assim, o fato presumido, de forma geral, se refere à constituição de matéria fática, relacionada à compleição do fato gerador da obrigação tributária (principal e ou acessória), o que está relacionado diretamente à matéria de prova.

Essa necessidade de utilização das presunções tão somente como matéria de prova, mostra-se, ainda, mais necessária nos casos em que a responsabilização por infração tributária é tida como objetiva, como a previsão contida no artigo 136 do CTN, devendo, obrigatoriamente, ser possibilitado ao sujeito passivo, provar, ampla e irrestritamente, a não ocorrência dos elementos da culpabilidade.

Desse norte, as autuações lavradas pela Administração Pública não podem ser lastreadas em suposições e meros indícios, devem, ao contrário, ser permeadas pela comprovação da ocorrência dos elementos objetivos da infração, como a materialização da conduta ilícita, sua autoria e resultado, bem como a demonstração inequívoca do nascimento

da obrigação tributária inadimplida, em que o acusado de cometimento de tal infração, poderá comprovar a inexistência de elementos de culpabilidade, afastando-se, por conseguinte, sua responsabilização pela infração ocorrida.

Não se pode perder de vista que na ordem democrática brasileira, dentre vários ideais eleitos, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1998, definiu a necessidade de que o sistema tributário deveria garantir igualmente o devido processo legal, amparado pelo contraditório e pela ampla defesa, o fato que todos deverão ser considerados inocentes até que haja prova efetiva em sentido contrário, além de que todos devem responsabilizados por infrações e crimes na estrita medida sua culpabilidade.

Nesse viés, tendo em vista fundamentos do Estado Democrático de Direito Brasileiro e seus princípios e garantias individuais, na determinação de consequências jurídicas para os atos normativos descumpridos, tidos por ilícitos, ainda, que não tratados pelo Direito Penal, deverá ser individualizada a conduta e os eventos envolvidos que fizeram ocorrer a fato tido por ilícito.

Dessa forma, para que a presunção possa ser validamente utilizada como instrumento de praticidade, em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro (em uma análise sistemática) sugere-se a alteração do dispositivo normativo contido no artigo 136 do CTN para que conste expressamente a possibilidade de a presunção de culpa ser ilidida no próprio processo administrativo tributário, com meio de reduzir as arbitrariedades na consideração de responsabilização objetiva.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BEKCER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo, Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. 3º ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 jul. 2017.

BRASIL. **Lei n.5.172**, de 25 out. 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 13 jul. 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

FAORO, Raymundo. **Os Donos do Poder: Formação do Patronato Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Globo. 2012.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: Meio de Prova do Fato Gerador. *In*: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coord). **A Prova no Processo Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.p. 111-138.

GAZOLA, Patrícia Marques. A Norma Injusta no Estado Democrático de Direito. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, Campos dos Goytacazes, Ano VI, n.7, p. 271-294, dez. 2005.

HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

LIMA, Tayse Caroline. **Análises das sanções administrativas tributárias aplicáveis ao descumprimento das obrigações tributárias acessórias à luz do princípio da proporcionalidade**. 2014. 140f. Dissertação (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. Padrão PUC Minas de normalização: **normas da ABNT para apresentação de artigos de periódicos científicos**. Belo Horizonte, 2010. Disponível em <<http://www.pucminas.br/biblioteca/>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

RESTREPO, Ricardo Sanín. La Nada y Su Sombra: Del Simulacro a la Universalidad de la Democracia. In: RESTREPO, Ricardo Sanín. **Teoría Crítica Constitucional: la democracia a la enésima potencia**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014, Capítulo Séptimo, p.201-285.

HINCAPIÉ, Gabriel Méndez y RESTREPO, Ricardo Sanín. La Constitución Encriptada: Nuevas formas de emancipación del poder global. **Revista de Derecho Humanos y Estudios Sociales**. Ano IV, n. 8 Jul-Dec. 2012 . p. 97-120.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da Constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10º Ed. rev. São Paulo: Malheiros, 1995

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

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 7ª ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. O artigo 136 do CTN e a Possibilidade de Redução das Multas Tributárias. *In*: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coord). **A Prova no Processo Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.p. 79-110.