

II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

Representante Discente - FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM - Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Unifor - Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-167-8

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

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro (I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

ELEMENTOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO PODER SANCIONADOR FISCAL

CONSTITUTIONAL ELEMENTS GUIDING THE FISCAL SANCTIONING POWER

Simone Cruz Nobre ¹
Lise Tupiassu ²
Beatriz Bergamim Duarte ³

Resumo

O Artigo tem como objetivo analisar os elementos constitucionais que norteiam a fixação de sanções quando do descumprimento das obrigações tributárias. Foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental resultando com abordagem dedutiva. Primeiramente discorre-se sobre a legitimidade do poder sancionador, os seus parâmetros de estruturação e limites constitucionais. O texto traz, em seguida, os postulados da proporcionalidade e igualdade, para posterior análise da aplicação de sanções tributárias.

Palavras-chave: Multa, Direito tributário, Constituição, Proporcionalidade, Igualdade

Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of the article is to analyze the constitutional elements that guide the determination of sanctions in the event of non-compliance with tax obligations. The resulting bibliographic and documental research was used with a deductive approach. First of all, the legitimacy of the sanctioning power, its structuring parameters and constitutional limits were discussed. The text then brings the postulates of proportionality and equality, for later analysis of the application of tax sanctions.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fine, Tax law, Constitution, Proportionality, Equality

¹ Mestre em Direito pelo Centro Universitário do Estado do Pará. Doutoranda em Direito pela Universidade Federal do Pará. Auditora Fiscal da Secretaria de Estado de Fazenda do Pará.

² Doutora em Direito Público pela Université Toulouse 1. Mestre em Direito Tributário pela Université Paris 1 – Panthéon/Sorbonne e Instituições Jurídico-Políticas pela UFPA. Professora da UFPA e CESUPA. Procuradora Federal.

³ Advogada. Mestranda em Direito Ambiental e Direitos Humanos no Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Pará – UFPA.

1. Introdução

Tanto na norma impositiva como na norma sancionante faz-se necessário a observância do brocardo latino *nullum crime (nullum tributum) nulla poena sine lege*. Isso porque, como destacado anteriormente, Kelsen ensina que “não há mala in se, mas mala prohibita” (KELSEN, 2009).

É, portanto, corolário básico que orienta o Estado Democrático de Direito o princípio da legalidade. Daí surgir a necessidade de, em todos os campos do Direito afetos, essencialmente, por relações jurídicas em que o Estado atua, ser imprescindível a observância deste princípio, mas especialmente no âmbito do Direito Tributário.

Torres (2005) com maestria pontua que “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não contiver a legalidade”.

Desta forma, afirma-se que as intervenções no âmbito das liberdades hão de ser estabelecidas por leis, elaboradas por quem dispõe de legitimidade democrática.

Assim, as sanções fiscais, uma vez aptas a resultar em restrição de direitos de contribuintes deverão estar previstas em lei. Neste sentido, o art. 97, V do CTN preceitua que somente lei pode estabelecer “a cominação de penalidades para as ações e omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.

No entanto, não basta que a tributação cumpra apenas a observância das normas e procedimentos legais. É necessário, além da legalidade, que as sanções atendam aos preceitos de justiça.

É dentro deste contexto que o presente artigo, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e documental, buscará identificar que elementos se encontram constitucionalmente definidos de modo a nortear a fixação das sanções relacionadas ao descumprimento das obrigações tributárias.

O texto abordará, inicialmente, onde está amparada a legitimidade do poder sancionador, bem como os parâmetros que estruturam esse poder, tendo por foco os postulados da proporcionalidade e igualdade.

2. A necessidade de legitimação da sanção no Direito Tributário

Para o positivismo jurídico Kelseniano, o fundamento de validade de uma norma jurídica está na norma pressuposta como norma fundamental, que é deduzida por meio de uma

operação lógica. Isto é, pressupõe-se uma norma fundamental que confere autoridade ao legislador para fixar as regras sob as quais deverão ser criadas todas as normas do sistema.

Desta forma, para que uma norma seja válida e, portanto, vinculante, faz-se necessário que sejam observados os procedimentos estabelecidos pelo ordenamento jurídico superior, o qual extrai sua força de uma norma pressuposta como fundamental.

Logo o Direito, como um sistema dinâmico de normas¹, não retira a validade de suas normas na força de seu conteúdo, mas sim, da sua autoridade legisladora.

Kelsen (2009) pontua que apenas seria possível deduzir o conteúdo de uma norma de outra norma mais geral, se tanto o seu teor como o seu fundamento de validade pudessem ser extraídos por uma razão prática que atestasse a sua evidência. Ou seja, para garantir que o conteúdo de uma norma seja válido, não deveria restar questionamentos quanto ao teor de justiça dela extraído, pois este poderia ser deduzido pela razão.

Contudo, para ele isso não se mostrava razoável, pois a razão opera-se pelo conhecimento e não por um ato de vontade, como é, usualmente, o resultado de uma elaboração normativa.

Logo, o positivismo jurídico kelseniano defende que a validade do ordenamento jurídico não está no conteúdo de suas normas, mas sim, na sua forma. Desta maneira, as normas jurídicas superiores apenas estabelecem uma espécie de moldura dentro da qual uma norma inferior será tida como válida.

Portanto, o conteúdo jurídico que receberia esta norma estaria inserido dentro da autoridade do Estado que possui competência para decidir a disposição normativa adequada a regular uma dada situação. Com efeito, é interessante pontuar que como consequência desse seu posicionamento, pode-se deduzir que a atividade jurisdicional, fatalmente, haveria de ser mais limitada em comparação com a do legislador.

O fato é que, para que esta norma, pressuposta como fundamental, garanta força ao procedimento exigido pelo legislador, de forma a conferir validade a outras por este estabelecidas, também, requer que este poder intrínseco à norma pressuposta como fundamental seja aceito pela sociedade como merecedor de respeito e, conseqüentemente, de obediência.

¹ Kelsen distingue dois tipos diferentes de sistema de normas: o estático e o dinâmico. O sistema estático de normas confere força ao conteúdo de uma norma, ou seja, é um “sistema de normas cujo fundamento de validade e conteúdo de validade são deduzidos de uma norma pressuposta como norma fundamental”. Por sua vez no sistema dinâmico, a norma retira sua força não de seu conteúdo, mas por ser estabelecida por meio de um ato especial de criação. Por isso, afirma Kelsen que “todo e qualquer conteúdo pode ser Direito”. (KELSEN, 2009 p. 220-221)

Em outras palavras, será que apenas pelo fato de seguir os procedimentos anteriormente disciplinados, não caberia mais questionamentos acerca do dever de observância de tais disposições?

Em verdade, a preocupação de Kelsen por traz de sua teoria é que, caso fossem permitidas indagações valorativas acerca dos atos e fatos jurídicos, o Direito não seria puro. O Direito passaria a ser uma mescla de várias fontes que se digladiariam, e em nada ajudaria a resolver o problema social, já que envolveria conceitos subjetivos.

Ademais, ponderações sobre os princípios e valores propiciariam um enorme poder nas mãos do julgador que, a depender do seu juízo particular, determinaria o que passaria a ser entendido como o dever-ser.

Portanto, no positivismo jurídico defendido por Kelsen a norma não é jurídica por ser justa, mas sim por ser instituída e estar fundada em uma norma fundamental pressuposta. Logo, a norma jurídica até pode ser justa, mas não necessariamente deve ser.

Ocorre que a norma para ser seguida requer não apenas que seja observada a sua legalidade ou validade formal, mas, também, material. É fundamental que a norma apresente legitimidade para que não surjam dúvidas acerca de sua autoridade, ou seja, a fim de que sua força não decorra apenas de seus aspectos formais, mas sim, da sua justiça ou, pelo menos, de sua aptidão para garantir a justiça.

O fato é que as sanções, sejam elas quais forem, limitam direito(s) de que goza o sujeito sancionado. Diante disso, muito se discute acerca da singular legitimidade estatal para a imposição de sanções, bem como de um imperativo padrão de justiça a ser por elas observado. Uma das perspectivas dessa última discussão é a de que, sendo a sanção limitadora de direitos fundamentais, apenas se faz legítima se servir a assegurar esses mesmos direitos e na medida em que seja formalmente correta e substancialmente necessária e adequada. A priori, isso se aplica a qualquer tipo e natureza de sanção, inclusive àquelas impostas em razão da inobservância de normas tributárias (TUPIASSU-MERLIN, et al, 2014).

Diante disso, poderíamos questionar primeiramente: o que de fato leva o indivíduo a obedecer ao ordenamento jurídico? Seria o grau de justiça intrínseco à norma jurídica ou uma demonstração da aceitação do caráter democrático que envolve o processo normativo? Seria o temor da sanção? A certeza da punição?

Certamente, todos esses fatores agregam um peso no momento da tomada de decisão.

Primeiramente, quando uma ordem jurídica é aceita como justa, o dever a ela atribuído ganha um valor intrínseco, inibidor de seu descumprimento.

A convicção de pagar à comunidade o que é justo, no qual os princípios de justiça e equidade são obedecidos, favorece ao cumprimento voluntário da obrigação tributária.

No entanto, em uma sociedade plural, onde complexas relações são estabelecidas em uma rede de múltiplos interesses, a finalidade perseguida pela norma, muitas vezes, cede espaço a fins particulares.

Logo, não podemos desconsiderar que os homens, como seres racionais, avaliam as vantagens e desvantagens de se adotar determinada conduta, mensurando a intensidade da sanção e a frequência com que as penalidades são impostas.

É fácil perceber que quanto maior for a tributação, maior será a tendência à informalidade e à sonegação fiscal. Este fato conduz a uma necessária utilização do poder sancionador estatal, desempenhando tanto uma função preventiva, como repressiva, a fim de mostrar ao contribuinte a inconveniência no seu descumprimento.

Neste sentido, o poder coercitivo, antes conferido apenas pela justiça intrínseca em sua prescrição, passa a necessitar da força advinda pela intimidação, onde a sanção passa a funcionar mais como um reforço à observância da lei.

O fato é que escolhendo descumprir o ordenamento jurídico seguindo o seu interesse, o homem deixa de cumprir uma lei de interesse geral para satisfazer ao seu próprio desejo. Neste caso, a sanção assume o papel de correção, pois o indivíduo que cumpre o ordenamento jurídico, muitas vezes, deixa de atender ao seu desejo para atender os fins sociais.

Assim, é preciso garantir, aos cumpridores da lei, que os ganhos obtidos com seu cumprimento superem os custos que seu descumprimento pode acarretar. Isso porque, permitir que os infratores da norma atinjam um resultado ou satisfação superior àquele que observa a ordem jurídica, enfraquece o cumprimento da norma.

Contudo, é necessário que o poder punitivo do Estado se faça presente não para intimidar o contribuinte por meio de um excessivo e, muitas vezes, desproporcional poder punitivo, mas, para, de fato, coibir condutas contrárias ao ordenamento jurídico por meio de uma dosimetria na sanção fiscal que seja capaz de manter a ordem racional de igualdade entre os cidadãos.

Em outras palavras, considerando que a sanção fiscal se constitui em um instrumento necessário à correção não apenas da livre concorrência, mas à ratificação do dever, a todos imposto, de solidariedade e cidadania fiscal. Considerando, também, que a justificativa para a sua imposição é a preservação de direitos protegidos no texto constitucional, não poderá a sanção ser estabelecida de forma desmedida, sem a observância desses mesmos direitos. Logo, a sanção fiscal não apenas deve possuir validade formal, mas espelhar a legitimidade estatal.

Neste sentido, a sanção fiscal requer a observância de uma métrica segundo a qual não seja tão elevada de forma a se tornar uma via de usurpação da propriedade privada pelo Poder Público, nem ser tão pequena a ponto de vir a favorecer ou estimular a conduta desviante, enfraquecendo a ordem jurídica.

3. Parâmetros inerentes ao poder sancionador

Hodiernamente afirma-se que o poder sancionador necessita ser justo.

No entanto, como definir o que é um poder sancionador justo, se o conceito de justiça dificilmente apresenta uma definição universal?

O fato é que o termo justiça é uma expressão abstrata e relacional. É a partir da observação do seu semelhante que o homem passa a comparar suas ações e as entender como adequadas ou inadequadas. Logo, o que parece correto para alguns, para outros pode não se mostrar o mais adequado.

Ocorre que, muito embora, seja justificável a dificuldade de universalização do conceito justiça, é possível afirmar que existe um núcleo, ainda que delimitado territorialmente, sob o qual é permitido extrair sua essência.

Em verdade, dentro de uma sociedade moderna, o que é justo ou injusto, adequado ou inadequado para regular as relações jurídicas de um determinado povo está delimitado em sua Constituição.

É na Constituição, como instrumento que confere força aos valores e princípios aceitos dentro daquela sociedade, que devem ser extraídos os parâmetros a nortear o dever jurídico e, conseqüentemente, a emoldurar o poder sancionador estatal que será utilizado em caso de inobservância.

Com efeito, quando se afirma que o dever jurídico é uno, significa dizer que todas as disposições normativas trazem o mesmo DNA jurídico, o qual garante a todos uma certa harmonia.

Em outras palavras, quando se diz que o dever jurídico é uno, significa compreender que existem características em sua essência que é comum a todas as espécies dele derivativas. Logo, deduz-se que existe um eixo central que apoia suas disposições normativas e sob o qual, também, deverá estar assente o poder sancionador que surge para garantir este dever.

Portanto, é possível afirmar que existem princípios que constituem a sua estrutura elementar que não podem ser esquecidos, nem tampouco excepcionados pelo legislador, no momento da elaboração de qualquer disposição normativa, inclusive as que fortalecem o seu

poder sancionador, seja este penal, administrativo ou tributário. Isso porque, tais princípios representam garantias àqueles que são submetidos ao poder estatal.

Torres chama a eles de “princípios de legitimação”, pois garantem o equilíbrio entre todos os princípios constitucionais (TORRES, 2005). Seriam, portanto, os seguintes princípios: o da razoabilidade, o da ponderação, o da igualdade e o da transparência.

Ávila (2013), por sua vez, denomina estes princípios de postulados ou sobrenormas, pois, distinguindo-os dos demais princípios, atuam aqueles em âmbito metodológico e não semântico ou axiológico.

Segundo Ávila, os postulados orientam os aplicadores e intérpretes do direito, enquanto as regras e princípios são dirigidos ao Poder Público e aos contribuintes.

Isso porque, os postulados não se realizam por subsunção, nem prescrevem fins a serem observados de modo abstrato e genérico, como os princípios. Os postulados atuam de modo diferente, uma vez possuem critérios precisos para aplicação do Direito, sendo, neste sentido, dirigidos a situações determinadas e pessoas determinadas.

Desta forma, por atuarem no âmbito metodológico, os postulados atuam diretamente sobre os princípios² e regras, qualificam-se como normas de segundo grau, pois atuam em um nível diferente. Nos dizeres de Alexy (2006), “o princípio é uma norma que exige que algo seja realizado na maior medida possível diante das condições fáticas e jurídicas do caso concreto. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização”.

Os postulados, por sua vez, são direcionados aos intérpretes e aplicadores do Direito, que, na situação concreta, irão utilizá-los a fim de avaliar se as disposições normativas seguem os princípios e valores adotados na Carta Magna.

Segundo Ávila (2013), no ordenamento jurídico encontram-se postulados hermenêuticos e postulados aplicativos. Os primeiros destinam-se à compreensão interna e abstrata do ordenamento jurídico, enquanto os segundos estabelecem critérios de aplicação das normas, ou seja, os postulados aplicativos estabelecem condições para solucionar problemas que surgem na aplicação do direito.

No entanto, quer-se crer que, para a aplicação das sanções fiscais, nada obsta que tais postulados sejam avaliados pelo legislador no momento anterior à definição da dosimetria da multa fiscal, verificando se o preceito normativo, a ser estabelecido, respeita os limites

² “O princípio é uma norma que exige que algo seja realizado na maior medida possível diante das condições fáticas e jurídicas do caso concreto. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização”. (ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva 5. Ed.. São Paulo: Malheiros. 2006 P. 90).

constitucionais que balizam o poder sancionador tributário, buscando, assim, reduzir as demandas administrativas e judiciais.

O fato é que, se é certo que nem todas as condutas merecem receber a mesma sanção, de igual forma, nem toda sanção se fará legítima, caso não observe postulados estruturais do Direito.

Neste sentido, serão sobre estes postulados que devem estar assentes os princípios que devem direcionar todo e qualquer poder sancionador estatal, pois são eles que garantem a sua legitimidade, conferindo harmonia com o dever jurídico uno.

Assim, entre os postulados aplicativos³ que devem constituir a estrutura elementar do poder sancionador, encontramos postulados eminentemente formais que exigem sopesamento, harmonização de elementos (valores, interesses, direitos, bens, princípios), mas não indicam como estes devem ser realizados. Daí serem denominados de postulados inespecíficos.

Isso porque, a ponderação, como postulado inespecífico, exige uma avaliação entre os elementos que necessitam sofrer um sopesamento, sem definir quais serão os critérios para equacionar esses elementos. Por exemplo, cabe ao legislador, tanto no exercício de seu poder de tributar, como no poder sancionador dele decorrente, a compatibilização do fundamento da dignidade da pessoa humana e da livre iniciativa de forma harmônica com os interesses públicos. Isso impõe ao Estado medidas que doseem esse poder, de forma que os dispositivos normativos não apenas protejam e valorizem o ser humano, mas reconheçam limites que salvaguardem o seu núcleo fundamental.

Logo, ao estabelecer obrigações tributárias da dar, fazer ou não fazer em matéria tributária, o Poder Público necessita observar que, mesmo naquelas condutas não observadas pelo contribuinte, o texto constitucional, embora lhe autorize impor medidas sancionadoras, veda a injusta apropriação estatal do patrimônio do contribuinte ou das disponibilidades financeiras essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

Ademais, há necessidade de o Estado compatibilizar os princípios e regras constitucionais que protegem o contribuinte com o seu poder sancionador. É o postulado da concordância prática que exige “o dever de realização máxima de valores que se imbricam” (ÁVILA, 2013).

Por sua vez, outro postulado aplicativo inespecífico, o da proibição de excesso, sustenta que embora todos direitos e princípios fundamentais possam ser restringíveis, há um

³ Ávila (2013) divide os postulados aplicativos em específicos e inespecíficos. Como postulados específicos, este autor relaciona o da proporcionalidade, o da igualdade e o da razoabilidade. Por sua vez, os postulados inespecíficos seriam os da ponderação, concordância prática e proibição de excesso.

núcleo essencial que não pode ser violável, sob pena de retirar a mínima eficácia deste direito, ao ponto, de fazê-lo perder seu status de direito fundamental (ÁVILA, 2012).

Portanto, o postulado de proibição de excesso ao ressaltar a necessidade de se observar uma mínima eficácia aos direitos e princípios fundamentais, destaca que a Constituição Federal não é uma letra morta ou um documento sem eficácia. Logo, é possível evidenciar limites implícitos que vedam que o poder público possa cercear, mesmo que sustentado em sua competência de impor sanções tributárias, o exercício de direitos garantidos na Carta Magna.

Importante ressaltar que o postulado de proibição de excesso vem sendo muito utilizado pelos tribunais superiores nas decisões que envolvem multas fiscais.

Desta forma, os postulados inespecíficos da ponderação, concordância prática e proibição de excesso funcionam mais como orientações ao legislador.

Há, por outro lado, os postulados específicos que estruturam a aplicação dos princípios e regras, nos quais se encontram o da razoabilidade, o da proporcionalidade e o da igualdade.

O postulado da razoabilidade é utilizado quando, em função de uma dada especificidade, uma situação não consegue ser aplicada de forma adequada com a norma geral imposta. Desta forma, este postulado exige a compatibilização de uma norma geral com um caso concreto.

A razoabilidade, também, pode exigir uma adequação de uma norma com as situações externas ou pode informar a necessidade de equivalência entre a medida estabelecida na norma com o critério que a dimensiona.

É o que ocorre, por exemplo, quando o legislador prevê, em caso de descumprimento de uma obrigação tributária, penalidades diferentes em função do local em que foi praticado o ato violador da norma.

Nesta situação, a medida adotada pela norma não se ajusta com os preceitos constitucionais, uma vez que estabelece critério de *discrímín* inadequado para sancionar a conduta praticada pelo contribuinte. Com efeito, o local em que é praticada a conduta desviante não apresenta um vínculo de correlação lógica com as diretrizes estabelecidas na Carta Magna.

Logo, o postulado da razoabilidade aparece para promover a equivalência entre a penalidade adotada com o critério utilizado para dimensionar tal infringência.

Como é possível observar, o postulado da razoabilidade, por ser utilizado mais como fator de ajuste para situações que ocorrem no caso concreto, oferece pouca valia para o escopo desta pesquisa, pois configura-se de utilização, essencialmente, *a posteriori* da elaboração normativa.

Portanto, atenção maior será conferida aos postulados da proporcionalidade e o da igualdade pois estes, aplicados sobre os princípios e regras, informam importantes nortes a fundamentar a dosimetria das multas fiscais do ICMS.

4. A importância do postulado da proporcionalidade

Sabe-se que é com fundamento na importância do tributo e na manutenção do elo de solidariedade, fundamental para garantir um bom viver em sociedade, que o Poder Público impõe, como consequência ao descumprimento do dever fundamental de recolher tributo, a sanção fiscal.

No entanto, como já ressaltado, o Poder Público não é livre para estabelecer o *quantum* retributivo ou indenizatório cabível para uma determinada infração. Primeiramente, sendo indenizatória a multa, esta há de ser proporcional ao dano incorrido. Por outro lado, em sendo retributiva ou punitiva a sanção, muitos aspectos devem ser avaliados na dosimetria desta multa fiscal. Entre esses aspectos está a avaliação quanto à adequação, à necessidade e à proporcionalidade em sentido estrito da sanção, ou seja, a verificação do postulado da proporcionalidade⁴.

Neste sentido, deverá ser perquirido que tipo de sanção consegue desestimular o descumprimento de uma obrigação tributária. Se aquela sanção é, de fato, necessária ou se outra medida menos gravosa poderia ser utilizada, cumprindo com o mesmo fim? Se o direito, protegido com a sanção, justifica a restrição suportada pelo outro direito restringido? Ou melhor, se a limitação do direito fundamental à liberdade do indivíduo é justificada pela proteção que se pretende dar à disposição normativa estabelecida?

Respostas a estas perguntas podem ser buscadas por meio da utilização do postulado da proporcionalidade.

Isso porque, segundo Pontes, o postulado da proporcionalidade apresenta duas dimensões complementares entre si: uma de vedação ao arbítrio e outra, de concretização prática de direitos, interesses e garantias constitucionais (PONTES, 2000).

Como vedação ao arbítrio, o postulado da proporcionalidade protege os indivíduos contra medidas estatais indevidas. Ou seja, bloqueia no ordenamento jurídico medidas que se

⁴ Ressalta-se que a primeira referência significativa ao princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi justamente no Recurso Extraordinário nº 18.331, cujo relator foi o Ministro Orozimbo Nonato, no qual foi observado uma desproporção na forma como foi utilizado o poder de taxar do Fisco, com a garantia ao direito de propriedade do contribuinte (MENDES, Gilmar Ferreira)

mostrem inadequadas, desnecessárias ou desproporcionais com os direitos protegidos no texto constitucional.

Quanto à segunda dimensão, no momento em que serve de juízo de ponderação entre pretensões constitucionais contraditórias, o princípio da proporcionalidade serve de instrumento para a concretização prática das garantias constitucionais, assegurando uma estrutura normativa sólida a determinados princípios que devem sobressair quando confrontados no caso concreto. Logo, como afirma Pontes, o postulado da proporcionalidade constitui-se no limite e no fim da atuação estatal (PONTES, 2000).

Com o postulado da proporcionalidade é possível aferir se a sanção aplicada é compatível com a gravidade da violação cometida, tendo em vista os direitos protegidos pelo ordenamento jurídico.

No exame da adequação, é avaliado se a medida concreta adotada atingiu o fim objetivado pela norma, no momento em que foi estabelecida. Ou melhor, se a multa adotada consegue desencorajar ou inibir a prática da infração.

Neste ponto, importante referencial deve ser obtido por meio das funções que a multa objetiva implementar.

Contudo, se os efeitos forem indefinidos ou os fins vagos, difícil será aferir se a norma é adequada e, desta forma, prejudicada será a análise do postulado da proporcionalidade.

Por sua vez, ao vedar sanções superiores ao necessário para a infração cometida, o postulado da proporcionalidade proíbe excessos legislativos na sua imposição, realizando juízos quanto à sua necessidade.

No exame da necessidade o intérprete deverá verificar dentro dos meios disponíveis se há algum tão ou mais adequado capaz de restringir em menor intensidade o direito fundamental atingido. Neste sentido, faz-se necessário avaliar se há outro meio mais adequado que a multa pecuniária, capaz de desestimular o descumprimento da obrigação.

No sistema jurídico tributário temos, de uma forma geral, as seguintes sanções: as multas pecuniárias, as apreensões de mercadoria e documentos, a pena de perdimento, a sujeição a regimes especiais de tributação e a interdição.

É possível verificar que dentre as medidas punitivas atualmente utilizadas pelas administrações tributárias, a multa é a que provoca menor restrição à liberdade, pois não apreende, não interdita, nem confere tratamento discriminatório de forma a tolher ou dificultar sobremaneira o livre exercício da atividade de mercancia.

Como diz Krepsky: “a multa é instrumento eficaz para garantir o adimplemento de obrigações tributárias, mostrando-se menos gravosa do que a pena de prisão” (KREPSKY, 2006).

Ocorre, que uma vez superada a análise quanto à adequação e à necessidade da sanção, o postulado da proporcionalidade parte para a avaliação da proporcionalidade em sentido estrito. Nesta última etapa será analisada se a restrição do direito, suportada pelo contribuinte, justifica-se frente ao bem jurídico fomentado do outro.

É no exame da proporcionalidade em sentido estrito que se realiza a ponderação. A ponderação se divide em três etapas: a) define se o grau de limitação de um direito fundamental é justificado pelo fim visado pela norma; b) define a importância de ponderação do outro direito fundamental e c) define se a importância de satisfação do direito fundamental fomentado compensa a restrição do direito fundamental que sofreu limitação no caso concreto.

A grande dificuldade surge aqui, devido à grande margem de subjetividade desse tipo de ponderação. Isso porque, embora muitas vezes citado nas decisões do STF, há autores que contestam sua adoção pelo Poder Judiciário. Martins, por exemplo, entende que o critério da proporcionalidade em sentido estrito ou ponderação não atende parâmetros mínimos de racionalidade judicial, pois ponderar entre bens jurídicos ou princípios que, no caso concreto, teriam uma decisiva dimensão de peso e importância deve ser reservado à instância legislativa (MARTINS, 2010).

O fato é que o postulado da proporcionalidade não requer análise da proporção quer em termos quantitativos ou qualitativos, mas sim, a análise do meio e fim, abrangendo, o exame da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Portanto, em termos de sanção tributária, o postulado da proporcionalidade vem a ser um eficiente parâmetro para graduar a multa abstratamente prevista, compatibilizando-a com a conduta desviante praticada, evitando excessos em sua dosimetria.

No julgamento do RE 754554 do Estado de Goiás, o Ministro Celso de Melo fundamenta seu voto no princípio da proporcionalidade, mas sem análise da adequação, necessidade ou das finalidades públicas que pudessem justificar o valor adotado à multa. Seu voto não traz qualquer relação de meio e fim, mas pontua que a vedação ao confisco é preceito que protege a propriedade privada e a liberdade econômica (STF, 2013). Neste sentido, a vedação ao confisco aparece como limite ao postulado da proporcionalidade.

Acrescenta-se, conforme destacado no voto do Ministro Joaquim Barbosa no Agravo Regimental do RE 591969 do Estado de Minas Gerais, que “compete ao ente tributante

motivar o ato de imposição de multa, demonstrando a estrita proporcionalidade entre a gravidade da conduta do contribuinte e a intensidade da punição” (STF, 2012).

Outro aspecto importante na aplicação do postulado da proporcionalidade merece ser salientado. Trata-se da possibilidade de, ao graduar as condições do sujeito passivo sancionado à infração praticada, concretizar o princípio da individualização da pena, nas multas fiscais.

Ocorre que algumas multas são aplicadas de maneira fixa, sem observar as características do sujeito passivo, agravando de forma mais onerosa os pequenos contribuintes em comparação às grandes empresas. É fácil perceber que, embora praticando as mesmas condutas, o encargo financeiro os atinge de forma desproporcional.

Como já destacado anteriormente, há atividades que são beneficiadas, nas quais a carga tributária é favorecida, mas tal tributação somente é conferida a contribuintes que preenchem certos requisitos formais. Ao impor uma multa proporcional ao valor do tributo não recolhido, o contribuinte sofrerá um ônus reduzido frente a outro que pratique igual conduta, mas sem receber semelhante tratamento.

Por outro lado, existem atividades na qual a lucratividade é extremamente pequena, caso comparada a outras. Neste caso, a sanção representará diferentes sacrifícios entre contribuintes que tenham praticado condutas similares.

O fato é que, embora a sanção deva levar em consideração a gravidade da conduta, as sanções administrativas tributárias, pela própria especificidade da matéria regulada, deve levar em conta a capacidade contributiva do sujeito infrator, sob pena de a sanção atingir o núcleo essencial do direito à livre iniciativa.

Impor uma multa superior à gravidade da infração ou superior à capacidade contributiva do sujeito passivo em suportar seu ônus, produz encargo acima do necessário à função que a multa visa impelir, atingindo, muitas vezes, de forma fatal a mola propulsora da atividade econômica, o seu capital.

Ademais, mesmo a multa fiscal, dimensionada em proporção ao valor do tributo, mas sem observar as características do sujeito passivo infrator não atende de forma satisfatória os fins visados com a sanção.

Em verdade, o postulado da proporcionalidade mesmo mostrando-se um importante instrumento na dosimetria das multas fiscais, ainda requer o complemento do postulado da igualdade, a fim de poder realizar esse sopesamento entre a multa imposta e o sujeito passivo.

Assim, passa a ser fundamental conhecer o que informa o postulado da igualdade, o seu conceito, o seu conteúdo e seus limites. É o que será fará no próximo tópico.

5. O postulado maior da Igualdade

Enfim, um dos elementos de maior importância à dosimetria da multa fiscal é a observância do postulado da igualdade.

A igualdade, como bem destaca Ávila, é tridimensional. A igualdade possui uma dimensão normativa como regra, no momento em que descreve a forma de agir do Poder Público; a igualdade apresenta-se como princípio, na medida em que estabelece um ideal a ser atingido e, a igualdade, também, pode atuar como postulado, quando ao estruturar a aplicação da norma, exige a observância dos sujeitos envolvidos, em face aos critérios adotados, tendo em vista as finalidades que justificam as diferenciações previstas na norma (ÁVILA, 2012).

Assim, a igualdade está prevista tanto no *caput* do art. 5º, como, também, aparece como o primeiro direito individual assegurado no texto constitucional.

A Igualdade, também, se faz presente nas disposições constitucionais à ordem econômica, notadamente no art. 170, VII e IX, bem como, pode ser extraída como sendo um dos objetivos fundamentais da Constituição, quando a própria Carta Magna, no art. 3º, inciso III, busca reduzir as desigualdades sociais e regionais.

De igual sorte, o inciso II, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, ao tratar das limitações ao poder de tributar, assegura tratamento isonômico aos que se encontrem em situação equivalente. Isso significa que a igualdade, também, prevista na tributação, visa assegurar uma tributação justa, uma vez que a justiça “desponta como a efetiva concreção da igualdade” (VAREJÃO, 2008).

A igualdade, também, funciona como um postulado ou princípio de legitimação quando, por ser vazio, passa a ser utilizado como valor de relação, a fim de harmonizar os demais valores jurídicos (TORRES, 2005).

Logo, funcionando como postulado, “orienta o aplicador na relação que deve investigar relativamente aos sujeitos, ao critério e à finalidade da diferenciação” (ÁVILA, 2012).

Pontua Torres que “A igualdade é um dos valores éticos fundamentais do direito, incumbindo-lhe legitimar, equilibrar e tornar proporcionais os outros valores jurídicos: liberdade, segurança jurídica, justiça e solidariedade” (TORRES, 2005).

Portanto, a igualdade propaga seus efeitos por todo o texto constitucional e por todas as demais normas jurídicas, sejam estas legais ou infralegais, sendo, desta forma, um princípio elementar a guiar qualquer disposição normativa.

No entanto, o postulado da igualdade não se apresenta com limites e requisitos pré-definidos, uma vez que a noção de igualdade há de ser construída a partir da necessidade de correção de disparidades, por meio de algum critério a ser estabelecido como parâmetro comparativo. Daí ser entendido tal postulado como um conceito relacional e edificado de acordo com o caso concreto.

A igualdade requer a definição de um critério para *discrímen*, que servirá de referência para a esta análise.

Ocorre que, a fim de assegurar a legitimidade do critério, faz-se necessário justificar sua eleição, por meio da comprovação de um vínculo de correlação lógica entre este e os valores prestigiados na Constituição (CELSO, 2014)

Assim, somente após a eleição de critérios socialmente legítimos é possível construir a régua igualitária. Desta forma, a igualdade não é um dado prévio, mas um postulado a partir do qual é extraída a justiça social.

Isso requer observar as situações fáticas, a eleição do critério de comparação e finalidade da comparação. Daí a norma isonômica deve ser criada para todos, de forma geral e imparcial, para quem se encontre na mesma situação, assegurando a sua generalidade, de forma a repelir a escolha de critérios arbitrários.

No entanto, além da generalidade, faz-se necessária, também, a universalidade, a fim de que o mesmo critério seja aplicado a todos os contribuintes, indistintamente.

Em termos de tributação, o postulado da igualdade sustenta o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas, prestigiado tanto no art. 170, IX, como no art. 179 do texto Constitucional. Isso porque, quando se observa diferenças econômicas entre contribuintes, o critério de comparação possibilita a aferição de tais disparidades, justificando tratamentos diferenciados.

Mas, qual seria o fator de *discrímen* a ser utilizado nas multas fiscais do ICMS, de forma a efetivar um vínculo de correlação lógica com os valores prestigiados no texto constitucional, já que os sujeitos passivos de uma infração tributária, em tese, praticam a mesma conduta? Quais diferenças justificariam tratamentos desiguais que, ainda assim, fundamentam este como um tratamento isonômico?

Ponderações como estas impõem, inicialmente, observar que quando se está tratando duas pessoas como iguais, mister delimitar em que medida será efetivada a igualdade.

No entanto, como a igualdade não possui uma moldura pré-definida, é preciso definir em que sentido os sujeitos serão tratados como iguais e em que sentido serão tidos como

desiguais. Isso porque, a igualdade requer uma comparação entre duas ou mais grandezas, a fim de se estabelecer um critério de igualação ou desigualação.

Ademais, esse critério há de apresentar um vínculo de correlação lógica entre o elemento diferencial acolhido e a desigualdade ou regime de tratamento estabelecido, em função daquele mesmo elemento. Frisa-se, o diferencial, também, não deve ser arbitrário ou desarrazoado. Ele deve ser compatível com os princípios e valores constantes na Constituição Federal.

Ocorre que a isonomia deve levar em conta as peculiaridades entre as pessoas ou situações que os tornem desiguais. Isso requer levar em conta elementos sociais, pessoais, econômicos, culturais que podem ser considerados como elementos onde reside a desigualação.

Assim, a igualdade deve ser fixada com base em uma valoração da realidade.

Com isso é possível afirmar que a igualdade não é um conceito vazio de conteúdo, muito embora esses valores não possam ser previamente identificados, pois dependem dos fins a serem atingidos (GARCIA, 2005).

Neste sentido, com propriedade Bandeira de Melo pondera: “Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?” (MELLO, 2014).

Esta indagação se mostra pertinente, uma vez que a finalidade alcançada pela desigualação necessita que o elemento discriminador corresponda exatamente ao objetivo encampado pelo direito, seja este de modo expreso ou implicitamente. Ademais, exige uma proporcionalidade entre os meios e os métodos empregados (TAVARES, 2007).

Isso significa que, existindo outros meios menos gravosos esta desigualação não deve se efetivar.

Logo, os critérios devem possuir “objetivos precisos, sob pena torná-lo um escudo de impunidade para a prática de arbitrariedades” (TAVARES, 2007).

Em matéria tributária, o poder normativo possui fins fiscais, parafiscais e extrafiscais.

Possuindo fins fiscais, a tributação há de ser estruturada com base no princípio da capacidade contributiva, pois sua função precípua é constituir receitas aos cofres públicos de forma compatível com a riqueza apta para este fim. Da mesma forma, em sendo parafiscais, quando o produto da arrecadação é destinado à manutenção de outras entidades, o princípio da capacidade contributiva se ajusta à sua estrutura.

No entanto, se o poder tributário é estabelecido com fins extrafiscais, ou seja, quando o Estado intervém no domínio econômico ou social, defende-se que a sua finalidade não leva

em consideração a riqueza do contribuinte. A sua imposição tributária, portanto, deve-se a fatores externos. Logo, a igualdade, em princípio, passa a ser concretizada por outro fundamento, a saber: com a utilização da proporcionalidade (VAREJÃO, 2008).

Em verdade, a divisão entre fins fiscais ou extrafiscais nas imposições tributárias não se dá de maneira absoluta, pois, atualmente, mesmo os tributos com fins, preponderantemente, extrafiscais, não deixam de conter finalidades fiscais.

O fato é que se a tributação é fundamental para se obter recursos para a realização de políticas públicas e ao combate das desigualdades sociais, o poder sancionador utilizado em virtude do rompimento deste pacto, deve restabelecer este mesmo fim.

É evidente que a multa representa uma intervenção do Estado na liberdade do contribuinte. Contudo, não se pode extrair dessa constatação que sua finalidade seja extrafiscal, pois, a multa continua a ser um instrumento que se vale o ordenamento jurídico para intimidar e reprimir o descumprimento de um dever fiscal.

Em verdade, podemos verificar que o grande problema no emprego do postulado da igualdade reside na inexistência de uma lista prévia, de forma que a escolha do critério do *discrímen*, muitas vezes, fica a cargo do legislador na elaboração da norma.

Contudo, embora a escolha do *discrímen* seja, em princípio, de livre eleição do legislador que, no seu prudente critério irá eleger um fator de discriminação apto a realizar o fim objetivado pela norma, o próprio texto constitucional, no § 1º do art. 145 estabelece uma vinculação ao poder de tributar, relacionando-o com o princípio da capacidade contributiva, que, embora não seja o único critério, não deixa totalmente ao subjetivismo do legislador ordinário a escolha do *discrímen* (VAREJÃO, 2008).

Isso porque, quem são os iguais e quem são os desiguais em matéria tributária, há de ser respondido à luz do princípio da capacidade contributiva.

De igual sorte, quando a análise recai sobre o poder sancionador tributário, embora a infração tributária, aparentemente, seja a mesma para qualquer contribuinte, uma vez que a ontologicamente não há diferença na conduta violadora, pois qualquer que seja o sujeito passivo, ambos desatenderam, em essência, a uma obrigação prescrita, faz-se necessário graduar a sanção em função da capacidade contributiva do sujeito passivo.

O fato é que o próprio princípio da igualdade irá requerer elementos diferenciadores ao descumprimento da legislação tributária, mas só o princípio da capacidade contributiva terá a força intimidatória capaz de prevenir o cometimento de condutas contrárias ao recolhimento do imposto, sem ruir com os direitos assegurados no texto constitucional.

Portanto, o elemento discriminador deve estar compatível com sua finalidade, e compatível com um objetivo encampado pelo direito. É preciso concretizar o princípio da igualdade em matéria tributária e a Constituição o faz por meio do princípio da capacidade contributiva.

6. Conclusão

A partir da análise realizada, é possível perceber que Kelsen, além de afastar a ideia de que o ilícito é algo fora do direito, demonstra, com precisão, que as sanções, fazendo parte do direito, sujeitam-se aos princípios do sistema jurídico.

Neste sentido, o poder sancionatório fiscal, assim como o próprio poder de tributar, não configura um poder arbitrário nem discricionário. Trata-se, como todo poder estatal, de uma faculdade regida e limitada pela ordem jurídica.

Nesse cenário, observa-se que tal poder encontra-se, essencialmente, inscrito na Constituição por meio de limites que, diante do poder sancionar que se manifesta face aos ilícitos fiscais, também se configuram.

Assim, tendo por base os princípios norteadores do ordenamento, mas, principalmente, seus postulados maiores, observa-se que é na Constituição Federal, representando o mais alto instrumento jurídico normativo da sociedade, que devem ser encontrados os limites ao poder sancionador, e que passam a orientar a elaboração, a interpretação e a aplicação dos demais dispositivos que fazem parte do sistema jurídico.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 14. Ed. Malheiros, 2013.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 23ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BRASIL. **Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966**. Brasília: DOU, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 agosto. 2020.

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

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF) . **RE 754554 GO**, Rel. Min. Celso de Mello, 20/10/2013. 2ª Turma. ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 27-11- 2013 PUBLIC 28-11-2013.

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

FERREIRA, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 277.

GARCIA, Maria Glória F. P. D. Estudos sobre o Princípio da Igualdade. Coimbra: Almedina. 2005. P. 50-51.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KREPSKY, Júlio César. **Limite das Multas por Infrações Tributárias**. Leme: J.H. Mizuno, 2006

MARTINS, Leonardo. **Igualdade e Liberdade na justiça constitucional In Estado Constitucional e Organização do Poder**. São Paulo: Saraiva.

MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. 2014.

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

TAVARES, André ramos. Curso de Direito Constitucional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidade e isonomia.** 3 ed. volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TUPIASSU-MERLIN, Lise; NOBRE, Simone. **Elementos para a (Re) fundação das Multas Fiscais.** In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BALTHAZAR, Ubaldo César; FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo (coord.). **Direito Tributário.** Florianópolis: CONPEDI, 2014. pág. 341-360.

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. **Princípio da Igualdade e Direito Tributário.** São Paulo: MP, 2008.