O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PODE SER APLICADO AO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR?

The principle of ability to pay can be applied to penalties in the tax law?

Flávio Couto Bernardes[1]

Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói[2]

Resumo

Nesse artigo, pretende-se analisar se a capacidade contributiva, uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, aplica-se às sanções tributárias. Para verificação do assunto, abordar-se-á as próprias sanções jurídicas, qual a finalidade e relevância das mesmas no ordenamento jurídico, com base, preponderante, em Noberto Bobbio. Além disso, será necessário verificar quais são os limites de aplicabilidade próprios das sanções, análise feita com base nos penalistas. De outro lado, importará debater ainda o fundamento do poder de tribunar, suas finalidades e limites. Serão os limites constitucionais ao poder de tributar aplicáveis às sanções, adequados às suas caracaterísticas e limites? Quando? Como? A partir desses pressupostos, analisar-se-á a compatibilidade do princípio da capacidade contributiva ao "direito das sanções".

Palavras-Chave: Isonomia; Capacidade Contributiva; Sanções.

ABSTRACT

In this article, one intends to examine whether the ability to pay, one of the limitations to constitutional power to tax, applies to tax penalties. To check the issue, one will focus the actual legal sanctions, the purpose and relevance of the them in the Legal System, based on, specially, Noberto Bobbio. Also, it will be necessary to check what are the limits of sanctions applicability for themselves, based on the Criminal authors. Otherwise, it will be necessary to discuss the power to tax and its limits. Are these limits consistent with the ability to pay, according with its finalities and limits? How? When? Conducted these studies, one will try to set up the compability of ability to pay principle and the "law of sanctions."

Keywords: Equality; Ability to pay; Penalties.

---

[1] Professor do curso de graduação e pós-graduação em de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, professor do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Milton Campos e professor visitante do Instituto Superior Politecnico Universitário em Moçambique.Procurador do Município de Belo Horizonte e advogado. Juiz Substituto do TRE-MG. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (2000) e Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (2006).

[2] Advogada. Mestranda em Direito Tributário pela PUC Minas. Especialista em Direito Empresarial pela PUC Minas. Bacharel em Direito pela UFMG.

1 INTRODUÇÃO

A capacidade contributiva é um dos pressupostos da tributação conforme a unanimidade da doutrina indica. Ou seja, não há que se tributar quando não há capacidade contributiva. Mas, visto que há riqueza tributável, como agrupar os homens e sociedades para tributá-los de modo a observar o princípio constitucional da isonomia? Novamente, utiliza-se o critério da capacidade contributiva para igualar/desigualar os contribuintes. No entanto, doutrina e jurisprudência discutem a aplicação da capacidade contributiva como critério de determinação-comparação de isonomia fiscal a certos tributos, como os extrafiscais, as taxas e os próprios impostos reais. Se a questão já é polêmica e complexa quantos aos tributos, o debate merece ainda mais relevância no que se consigou chamar de Direito Tributário Sancionador. Deverão as sanções observar a capacidade contributiva como subramo do Direito Tributário?

A resposta da seguinte pergunta será abordada a partir das seguintes perspectivas: as limitações constitucionais ao poder de tributar estendem-se às sanções tributárias, impondo restrições à atuação do legislador tributário e do aplicador? Existe comunicabilidade entre o "direito das sanções" e o Direito Tributário? Qual o critério orientador dessa suposta comunicabilidade?

O debate não é meramente doutrinário, especialmente em tempos em que o sistema sancionatário cresce, consolida-se, adota meios virtuais de controle. As sanções não são mais meras coadjuvantes do dever de tributar e, algumas vezes, geram suspeitas quanto às finalidades que ensejam sua instituição pelo legislador (Repressiva? Arrecadatória?). Nesse contexto, a pergunta sobre eventuais limites e bases da aplicação punitiva, é não só relevante, como necessária.

2 SANÇÕES.

2.1 Existe norma jurídica sem sanção?

Bobbio, adotado nesse trabalho como marco teórico em virtude da atualidade e reconhecimento da sua obra, indica que "as normas são preposições" (2012, p. 74), sendo que

as proposições seriam “um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade” (BOBBIO, 2012, p. 75). Mas, para chegar-se ao efetivo conceito de norma juridica, não bastará o conceito de norma. Bobbio evolui tratando da distinção entre normas descritivas, prescritivas e expressivas, classificação cujas espécies são em grande medida autoexplicativas.

Normas descritivas teriam a função de dar informações; expressivas de compartilhar sentimentos, e, por fim, a função prescritiva, “própria da linguagem normativa, consiste em dar comandos, conselhos, recomendações, advertências, influenciar o comportamento alheio e modificá-lo, em suma, no “fazer fazer”.” (BOBBIO, 2012, p. 79).

A diferença da linguagem prescritiva da função expressiva é clara: a lei não se sustenta em sentimentos, embora a mesma possa ser utilizada para invocar o cumprimento da norma (BOBBIO, 2012, p. 83). A diferença entre a finalidade prescritiva e descritiva é mais sutil. A mesma expressão poderia ser prescritiva ou descritiva. O autor indica que o caráter distintivo entre tais espécies se funda no critério de valores.

As proposições prescritivas não podem ser avaliadas com base no critério de verdadeiro ou falso (BOBBIO, 2012, p. 82). Por indicar um dever ser, seu conteúdo não pode ser valorado conforme correspondência com a realidade ou não, tampouco com a adequação racional de seu conteúdo (BOBBIO, 2012, p. 83). De modo que as proposições descritivas estão voltadas para o que é, para o que pode ser verificável, as proposições prescritivas não, elas tratam do que é desejado, visado (BOBBIO, 2012, p. 24).

Bobbio indica que nem todas as proposições prescritivas possuem uma forma vinculada. Para o autor, são critérios distintivos entre os comandos e conselhos, (i) que as leis (comandos) são geralmente obedecidas apenas por ser uma lei, por outro lado, os conselhos são observados pela convicção de que o conselho é racional para o sucesso do objetivo pretendido (BOBBIO, 2012, p. 99). Além disso, há faculdade na observância de um conselho, não havendo interesse do conselheiro na consequência, já no comando sua observância é obrigatória (BOBBIO, 2012, p. 100). Por fim, é de se ressaltar que o comando, uma vez observado, importa em eximir o indivíduo da responsabilidade pelo ato cumprido. No entanto, tal como lembra Bobbio, nessa lição que orienta o famoso ditado, “se conselho fosse bom, não era dado”, ninguém pode se eximir da responsabilidade dos seus atos por ter observado um conselho (BOBBIO, 2012, p. 100).

Não há dúvidas de que o Direito é composto por proposições prescritivas vinculantes. Também é inquestionável que o Direito possui regras permissivas tais como aquela que autoriza ao contribuinte realizar denúncia espontânea (art. 138, CTN) (BRASIL, 1966). A

presença dessas regras afastariam o caráter imperativo do Direito? Bobbio responde essa questão abordando duas concepções de Estado, aquele em que se presume que tudo é proibido e outro em que tudo é permitido, salvo o que é vedado pela lei (BOBBIO, 2012, p. 132). No caso do panorama em que se analisa as sanções, qual seja, o Estado Democrático de Direito Brasileiro, a segunda concepção de Estado é a mais relevante, e, nessa espécie de Estado, ainda conforme Bobbio, as normas permissivas são exceções às exceções. Ou seja, tudo é presumidamente liberado, algo então é proibido e as normas permissivas servem para re-autorizar o que havia sido proibido.

Para Bobbio, todo sistema normativo é dotado de sanção, vista essa como a "resposta a violação". Não poderia ser diferente no caso da norma jurídica, em virtude da imperatividade do próprio direito (2012, p. 153). Nesse viés, considera o escritor italiano que em tal distinção reside à diferença efetiva das demais normas para a norma jurídica, a natureza da sua sanção.

Dentre as normas prescritivas sancionatórias, Bobbio ressalta três (i) as sanções morais, (ii) as sanções sociais, e (iii) as sanções jurídicas. Indica que as normas morais importam em sanções internas, decorrentes da culpa, do remorso, daquele que realizou a conduta (2012, p. 154). Existem ainda as sanções sociais, caracterizadas pela atividade dos outros. Bobbio ressalta que se originam em regra de costumes, sendo dotadas de grande eficácia. São criadas na medida em que a coesão do grupo social depende da uniformidade de comportamentos, garantida pelas sanções sociais (2012, p. 157). Seus problemas são "representados pela incerteza do seu êxito, pela inconstância da sua aplicação e pela falta de medida na relação entre violação e resposta" (2012, p. 158), uma vez que decorrem dos humores do grupo, não havendo normas prévias que as determinem. As sanções sociais não são institucionalizadas.

Assim, surge um terceiro grupo de sanções, as jurídicas, que se diferenciam das sanções morais, por serem externas, e das sociais, por serem institucionalizadas (BOBBIO, 2012, p. 159). De modo que " normas jurídicas são aquelas cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada" (BOBBIO, 2012, p. 158).

Esse é o critério indicado por BOBBIO, mas será que não poderia haver ordenamento jurídico sem sanção? Será que somente a pena faz com que o homem controle suas vontades e desejos?

2.2. A sanção é necessária?

Os autores ao tratarem sobre o tema são inequívocos ao indicar que sem a sanção a norma não será prontamente atendida (e mesmo com a sanção, pode ser que a mesma não o seja). Nas palavras de Rocha: "Assim, a sanção apresenta-se como medida necessária à obtenção de obediência à norma." (1995, p. 21).

Beccaria também entende nesse mesmo sentido. A sanção é pressuposto de eficácia do ordenamento:

> Faziam-se necessários motivos sensíveis suficientes para dissuadir o despótico espírito de cada homem de submergir as leis da sociedade no antigo caos. Essas são as penas estabelecidas contra os infratores das leis. Digo motivos sensíveis, porque a experiência demonstrou que a multidão não adota princípios estáveis de conduta, nem se afasta do princípio universal de dissolução no universo físico e moral, senão por motivos que imediatamente afetam os sentidos e que sobrem à mente para contrabalançar as fortes impressões das paixões parciais que se opõem ao bem universal. **Nem a eloquência, nem as declamações, nem mesmo as mais sublimes verdades bastaram para refrear por longo tempo as paixões despertadas pelos vivos impactos dos objetos presentes.** (1999, p. 27, grifo nosso).

Mas, por que utilizar as sanções jurídicas? Bobbio mais uma vez traz clara lição a respeito, indicando que a sanção jurídica é dotada de certeza, proporcionalidade e imparcialidade, características essas que em conjunto permitem a eficácia reforçada das normas jurídicas.

> Não há dúvida de que o principal efeito da institucionalização da sanção é a maior eficácia das normas relativas. Quando se fala em sanção institucionalidade, entende-se estar três coisas, ainda que elas nem sempre se encontrem simultaneamente: 1) para toda violação de uma regra primária, é estabelecida a relativa sanção; 2) é estabelecida, se bem que dentro de certo termos, a medida da sanção; 3) são estabelecidas pessoas encarregas de efetuar a execução. Como se vê, trata-se de limitações que tendem a disciplinar o fenênomeno da sanção espontânea e imediata de grupo. Com a primeira limitação, assegura-se a certeza da resposta, com a segunda, a proporcionalidade, com a terceira, a imparcialidade. Todas as três limitações, juntas, têm como fim comum aumentar a eficácia das regras institucionais e, consequentemente, da instituição em seu conjunto. (BOBBIO, 2012, p. 161).

O estudo das sanções não é inócuo. É com base nele que se chega à conclusão de qual é a efetiva função das sanções, qual seja, a eficácia da norma. Mas, embora essa eficácia seja reforçada pelos sistemas jurídicos (e, na visão de ambos, o que os constitui como jurídicos), ela mesma limita a extensão da sanção, de modo que a sanção deve ser proporcional ao bem jurídico que se deve tutelar, mas, também, ao que seja necessário à eficácia da norma.

2.3 Quais são os critérios definidores da extensão das sanções?

A sanção jurídica tem como fim assegurar a eficácia da norma jurídica e tal independe do ramo do Direito. Essa finalidade deve orientar a própria extensão da sua aplicação. No entanto, se sua finalidade é assegurar a eficácia da norma jurídica, alguns critérios iluminam a forma da sua aplicação. Nesse tópico, pretende-se debater esses critérios.

Um primeiro critério, talvez por estar no cerne da institucionalização da sanção, se encontra na necessidade das sanções observarem proporcionalidade com o grau da ofensa cometida, como indica novamente Bobbio:

> Só o sistema de heterotutela garante, além da eficácia, também uma maior proporção entre dano e reparação, e assim satisfaz melhor algumas exigências fundamentais de todo viver social, dentre as quais está certamente a ordem, para cuja manutenção basta a garantia de que as normas estabelecidas se façam valer. (2012, p. 161).

Da necessidade de proporção entre dano e reparação decorre que "penas", "sanções" idênticas devem ser cominadas a dois comportamentos que ferem de modo igual a sociedade e, portanto, sanções diversas devem ser cominadas àqueles que ofendem de modo desigual a sociedade. Esse é um dos critérios de aplicação do princípio da igualdade às sanções, mas que no fundo se vincula novamente à eficácia da norma. A norma tem que ser mais eficaz, justamente em proporção à importância do bem jurídico tutelado. Logo, a sanção tem que ser mais pesada de acordo com a relevância do bem jurídico tutelado (e do dano causado pela inobservância da norma). É o que indica Beccaria: "Se pena igual for cominada a dois delitos que desigualmente ofendem a sociedade, os homens não encontrarão nenhum obstáculo mais forte para se cometer o delito maior, se disso resultar maior vantagem." (1999, p. 39).

Um outro critério indicado pelos doutrinadores para definição da pena é a culpabilidade, que servirá tanto para a possibilidade de imputação da sanção, atuando como critério de exclusão da responsabilidade pelo resultado, quando na possibilidade da sanção ser dimensionada, dosada, de modo proporcional à culpa. Sua aplicação decorre do reconhecimento histórico de que:

> […] não se pode intimidar com proveito o homem com a ameaça da pena simplesmente pelo resultado de sua conduta. Ao contrário, a intimidação é apenas eventualmente eficiente quando se ameaça o homem com pena pelo que fez (e

> poderia não ter feito) ou pelo que não fez (mas poderia fazer), evitando a lesão a um bem jurídico. (MIRABETE, 2004, p. 195).

O motivo da aplicação do critério da culpabilidade é simples e também deriva da eficácia da sanção jurídica. Se não há culpabilidade, se a pessoa não podia conhecer do ilícito, é irrelevante a aplicação. E a dosagem da sanção com base na culpabilidade se funda na possibilidade de evitar a sanção. Nos dizeres de MIRABETE:

> Mas, do princípio da culpabilidade se depreende que, em primeiro lugar, toda pena supõe culpabilidade, de modo que não pode ser castigado aquele que atua sem culpabilidade (exclusão da responsabilidade pelo resultado) e, em segundo lugar, que a pena não pode superar a medida da culpabilidade (dosagem da pena no limite da culpabilidade). Por isso, tem-se entendido que em nenhum caso se pode admitir, nem por razões ressocializadoras, nem de proteção da sociedade diante do delinquente, ainda que perigoso, uma pena superior ao que permite a culpabilidade. (MIRABETE, 2004, p. 196).

A aplicação da culpabilidade é, de fato, uma construção própria do Direito Penal, que pouco ecoou no Direito Tributário, embora dê embasamento a algumas cláusulas de exclusão de responsabilidade (em sentido amplo) tributárias, como o art. 100 do CTN, que afasta a aplicação de penalidades no caso de observância das normas complementares tributárias, e na exclusão de multa punitiva na aplicação da responsabilidade de terceiros (art. 134, parágrafo único, CTN). (BRASIL, 1966).

Quanto à aplicabilidade da graduação na sanção tributária com base na culpabilidade, trata-se de tema polêmico e não debatido que mereceria per si um artigo a parte.

Outro critério indicado dessa vez por Beccaria, pensando ainda no Direito Penal, é a vedação ao confisco, uma das proibições constitucionais ao poder de tributar. Para o autor:

> Não é esse, porém, o pormenor que me leva a censurar o confisco dos bens. Se alguns já sustentaram que o confisco era o freio às vinganças e às prepotências privadas, não perceberam que, embora as penas produzam um bem, nem sempre são justas, pois, para serem justas, precisariam ser necessárias, e uma injustiça útil não pode ser tolerada pelo legislador que pretendesse fechar todas as portas à vigilante tirania, a qual seduz com um bem do momento e com a felicidade de alguns notáveis, desprezando o extermínio futuro e as lágrimas de muita ente obscura. O confisco coloca a prêmio a cabeça dos fracos e faz recair sobre o inocente a pena do culpado, deixando-o na desesperada necessidade de cometer delitos. (1999, p. 82-83).

Os argumentos do autor impõem um limite à aplicação da sanção. O não confisco no ilícito não pode extrapolar a necessidade de sua aplicação. E qual é sua necessidade? Ora, coagir o homem a agir conforme as leis da sociedade e, uma vez que o homem não agir

conforme essas normas, penalizá-lo de acordo com o dano causado à mesma sociedade. Nada além.

3 O PODER DE TRIBUTAR E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.

Visto acima quais são as finalidades das sanções e seus limites, importa verificar quais as finalidades do poder de tributar e de seus limites. A partir dessa análise, pretende-se verificar se a finalidade dos limites aos poder de tributar se adéqua às finalidades do poder de sancionar.

3.1 O poder de tributar. Suas finalidades.

Carraza indica que no Brasil não há o que se falar propriamente em poder de tributar, uma vez que a tributação não poderá ser feita de modo absoluto (2010, p. 511). Tal limitação importa em reconhecer que nesse país a tributação se dá por meio de competências tributárias, em si mesmas restringidas pelo Direito. Por tal motivo, o autor considera que não há manifestação de *ius imperium* na tributação, mas mera "manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional" (CARRAZA, 2010, p. 511).

A Constituição reconheceria aos entes políticios um direito de criar tributos, por meio da edição de normas jurídicas tributárias (CARRAZZA, 2010, p. 511), de tal poder decorre, como bem lembra Carraza, o poder de onerar – desonerar tributariamente, afinal, quem pode o mais, pode o menos. Nas palavras do referido autor:

> Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-lo (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. (CARRAZA, 2010, p. 515).

Coelho, no item denominado “O fundamento do poder de tributar” de sua obra Curso de Direito Tributário, considera que o fundamento do poder de tributar é a obtenção das receitas necessárias à realização de fins institucionais.

> Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem discriminação de rendas tributárias). (COELHO, 2006, p. 171).

Da comparação desses dois autores, fica clara a principal e mais comum função do exercício da competência tributária: a arrecadação de receitas para que o Estado possa perseguir suas funções institucionais. No entanto, tal como já ressalvado por Carraza, a competência tributária não envolve apenas a possibilidade de criar fontes de arrecadação, ela poderá ser exercida com base em outros parâmetros, que não os arrecadatórios, tal como no caso de concessão de isenções. Tal abriria possibilidade para que os tributos se aproximassem das sanções e vice-versa, aproximando a função dos tributos de garantir a eficácia da norma? Ou ainda sanções que ignorassem sua finalidade histórica de garantir essa eficácia e assim se aproximassem dos tributos, buscando, a arrecadação?

Pelo contrário, as disposições constitucionais indicam duas espécies de tributos, aqueles com fins arrecadatórios (caso, por exemplo, do Imposto de Renda e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis) e aqueles com intuito extrafiscais (caso do Imposto de Importação, de Exportação e do Imposto Territorial Rural).

Amaro trata dessa distinção indicando que: “Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos a entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). (2000, p. 87).

Derzi aprofunda a questão, indicando as típicas funções dos tributos extrafiscais, quais sejam, “ordenar a propriedade de acordo com sua função social ou intervir em dados conjuntarais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia.” (DERZI *apud* BALEEIRO, 2003, p. 547).

Na verdade, axiologicamente alguns tributos extrafiscais poderão se aproximar das sanções, na medida em que ambos têm por objetivo desestimular uma conduta. No entanto, juridicamente, a distinção é clara. Enquanto a sanção decorre do ato ilícito, do não cumprimento da conduta desejada, “tributos extrafiscais não tem ilícito em sua hipótese de incidência” (MACHADO, 2007, p. 100).

Nesses últimos casos, se a finalidade extrafiscal não é indicada na própria Constituição Federal, como o caso do ITR, no qual fica explícito que o fim não é aumentar a arrecadação, mas estimular a função social da propriedade (art. 153, § 4 , inc. I, CF) (BRASIL, 1988), uma análise sistemática da Constituição esclarece que a função do tributo não é sancionar atividade ilícita, contudo outros fins constitucionais.

É o caso, por exemplo, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação, utilizados como barreiras alfandegárias. Embora a Constituição não indique claramente tal função, ao indicar que tais impostos são exceções aos princípios da legalidade, da anterioridade, já aponta o que se pretende com tais tributos. Não é que a importação e exportação sejam atividades ilícitas, não há norma constitucional ou infraconstitucional que vede tal atividade genericamente, apenas há possibilidade da restrição do seu exercício por meio de uma oneração (tributária) da atividade.

O Código Tributário Nacional reconhece tal característica, não sancionatória do tributo, ao demonstrar que todo o tributo é prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito no seu artigo 3º.

Como Machado lembra, para definir a licitude ou ilicitude de um ato, dever-se-á apenas analisar a compatibilidade ou não desse ato com a conduta prescrita pelo direito (2007, p. 99). Ora, o pagamento do tributo é, justamente, a conduta prescrita (desejada) pelo Direito. Nesses termos, sanção "Não se confude com o dever jurídico porque cronologicamente, situa-se como resultado da não prestação, fora do denominado momento de liberdade, como pressuposto da coação, poder institucionalizado que lhe assegura eficácia." (MACHADO, 2007, p. 100).

Logo, de um lado, há a sanção, criada para que se coaja os homens a cumprirem a norma e, por outro lado, as normas tributárias, cuja principal função é justamente assegurar ao Estados meios para realizar seus fins constitucionais, através da incidência tributária.

3.2 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Seus fundamentos.

Carraza em sua obra "Curso de Direito Constitucional Tributário", ao abordar a questão dos limites à competência tributária ressalta que o poder de tributar não está sujeito apenas as limitações constitucionais dispostas entre os artigos 150 e 152 da CF:

> Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direito, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária, portanto, já nasce limitada. (CARRAZA, 2012, p. 519).

De fato, a própria redação do art. 150 da CF já aponta nesse sentido ao indicar que as limitações dispostas naquela sessão constitucional não restringem outras garantias asseguradas ao contribuinte, como, por exemplo, as garantias fundamentais.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar são, nos dizeres de Amaro, balizamentos fixados pela própria Constituição para resguardar valores pela mesma considerados relevantes, especialmente no que toca os direitos e garantias individuais (2012, p. 104).

Derzi entende mais, entende que as referidas limitações são apenas "especializações ou explicações dos direitos e garantias fundamentais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal do Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais)" (DERZI *apud* BALEEIRO, 2003, p. 14). Essa origem das limitações ao poder de tributar nos direitos e garantias fundamentais, será fundamental para a compreensão dos argumentos nesse trabalho construídos, conforme será visto a seguir.

As limitações constitucionais ao poder de tributar se diferenciam em imunidades e princípios. As primeiras não são relevantes nesse trabalho dado ao seu objeto. No entanto, o tema aqui tratado está diretamente vinculado aos princípios tributários (caso da capacidade contributiva).

O conceito de princípio é algo que jamais se fecha, cada autor irá destacar uma ou outra característica, mas que encontra alguns elementos em comum que auxiliam na percepção de qual a necessidade-utilidade desses mecanismos no ordenamento jurídico.

> Segundo pensamos, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa a posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso, mesmo, **vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.** (CARRAZZA, 2010, p. 45, grifo nosso).

Essa vinculação delineada por Carraza não é meramente porque esse é o conceito que se consolidou dar aos princípios. Princípios são vinculantes e orientadores das demais normas jurídicas porque trazem em si um conteúdo valorativo mais evidente. É por isso que Ávila

viria a considerar que os princípios são normas finalísticas, com a intenção de proporcionar um estado ideal de coisas.

> **Como já definitivamente demonstrado, os princípios, por serem normas imediatamente finalísticas, estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, que diz respeito a outras normas do mesmo sistema, notadamente as regras.** Sendo assim, os princípios são normas importantes para a compreensão do sentido das regras. Por exemplo, as regras de imunidade são adequadamente compreendidas se interpretadas de acordo com os princípios que lhes são sobrejacentes, como é o caso da interpretação da regra da imunidade recíproca com base no princípio federativo. (2006, p. 45, grifo nosso).

Derzi, tratando mais especificamente dos princípios tributários e de uma perspectiva mais prática, indica que os mesmos são requisitos de validade da competência tributária. Assim, "princípios são diretrizes, requisitos ou critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas, cuja observância leva ao exercício adequado da competência tributária" (DERZI *apud* BALEEIRO, 2003, p. 14).

As limitações constitucionais ao poder de tributar são princípios constitucionais, como se depreende de sua expressão aberta, do seu caráter inspirador e fundamentador das demais regras tributárias e ao mesmo tempo limitador do poder de tributar (transformando-o em competência tributária).

Mais do que isso, as limitações constitucionais ao poder de tributar possuem sua origem nos direitos e garantias do cidadão e como tal herdam desses a natureza de princípios (DERZI *in* BALEEIRO, 2003, p. 36). É o caso, por exemplo, do princípio do não confisco, que se origina do próprio direito de propriedade.

Sendo princípios oriundos dos direitos fundamentais, as limitações constitucionaios ao poder de tributar são normas dotadas de conteúdo finalístico (ÁVILA, 2006, p. 45), cujo teor orienta a aplicação das demais normas do sistema jurídica (CARRAZA, 2010, p. 45) e cuja observância é fundamento de validade das demais normas (DERZI i*n* BALEEIRO, 2003, p. 14).

Ultrapassada a fase de conceituação do que é Sanção e Competência Tributária, de uma análise geral das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, enfim é possível trabalhar a possibilidade de aplicação dessas últimas ao Direito Tributário Sancionador.

4 DA APLICAÇÃO DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR.

Nesse tópico, avança-se sobre o tema proposto no presente artigo, partindo das diferenças e proximidades entre sanção e tributo, entre a finalidade de tributar e a finalidade de sancionar, sem, contudo, esquecer que as duas atividades encontram limites constitucionais comuns: os direitos fundamentais.

4.1 Cabe aplicação das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar ao Direito Tributário Sancionador?

Acima, verificou-se que a competência tributária decorre de atos lícitos, atos indicados na Constituição como aptos a dar nascimento à obrigação tributária em virtude da sua capacidade contributiva intrínseca. A principal função dos tributos é promover a arrecadação tributária. Subsidiariamente, os mesmos se prestarão a outros fins constitucionais, mas sempre tendo como fato gerador um ato lícito (mesmo que não desejável). Sanção por outro lado é necessariamente decorrência do ato ilícito.

Se a função de ambas é diversa, poder-se-ia dizer que é possível aplicar as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar ao Direito Tributário Sancionador?

Coimbra o mais conhecido estudioso sobre o tema afirma que sim. O argumento do autor se baseia na consideração de que as sanções jurídicas tributárias seriam espécies autônomas de sanção. Funda esse argumento na consideração de que as sanções penais possuem características e regime próprio, enquanto as administrativas não se confundiriam com as tributárias em virtude da autonomia reconhecida historicamente ao Direito Tributário. Logo, ainda no entendimento do autor, as sanções tributárias seriam espécies autônomas de sanção (2012, p. 112-113).

No mesmo raciocínio, Coimbra entende que as sanções tributárias derivam do próprio poder de tributar, por conseguinte, sujeitar-se-iam aos princípios constitucionais que limitam esse poder (2012, p. 113). No mesmo sentido, entende IBRAHIM:

> […] as sanções previstas na legislação tributária brasileira possuem natureza específica, qual seja, a tributária, e não outra qualquer como pretendem alguns , dado que decorrem do poder de tributar estatal. Dessa forma, por se originarem no *ius tributandi* de cada um dos entes políticos, é dizer, por decorrerem diretamente desse poder, e não do chamado *ius puniendi*, estão jungidas às denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais se encontra, conforme já se destacou neste estudo, o princípio da capacidade contributiva. (2010, p. 369).

No entanto, com a devida vênia, compreende-se que o poder de sancionar as condutas ilícitas não é uma peculiaridade do Direito Tributário, decorre do próprio *"ius puniendi*" necessário ao Estado para o cumprimento de todas as suas normas, independentemente do ramo do Direito envolvido. Se, tal como Bobbio indica, é a institucionalização da Sanção que torna a norma jurídica, o poder de sancionar não decorre do poder de punir penal, tributária e civilmente, no entanto, do próprio Estado na medida em que se constitui enquanto tal.

A questão é ainda relevante ao passo em que as funções de tributo e sanção são diferentes, como visto acima. Não poderia assim pressupor que princípios que limitam a atividade de tributar com suas peculiaridades e fins possam se aplicar as sanções tributárias, com outras peculiaridades e fins (ambos vistos acima).

A aplicabilidade será cabível sim, mas com base em outros critérios. O primeiro deles já foi explicitado acima. Tal como DERZI indica as limitações constitucionais ao poder de tributar são explicitações de direitos fundamentais e esses possuem a natureza jurídica de princípios (DERZI *apud* BALEEIRO, 2003, p. 14). Como tais, novamente como já descrito acima, se irradiam por todo o ordenamento jurídico, no que couber, claro. *In casu*, é preciso verificar se as sanções tributárias se relacionam com os direitos fundamentais que embasam o princípio da capacidade contributiva.

A partir desses pressupostos, caberá a análise da aplicabilidade da capacidade contributiva às Sanções Tributárias.

5 ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

Já no caput do artigo 5º da CF, o princípio da igualdade é alçado à condição de direito fundamental. Dele decorre o art. 150, inc. II, também da Constituição Federal, segundo o qual é proibido " instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica". (BRASIL, 1988).

Silva aponta que igualdade perante a lei importa em "ônus e vantagens de maneira igual para situações iguais." (2006, p. 215) e ainda que "Igualdade perante a tributação relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível." (2006, p. 221). Como visto, essa não é uma garantia exclusiva do Direito Tributário, pelo contrário, a igualdade tributária decorre do princípio constitucional da isonomia, que, por sua vez, decorre não apenas da redação do art. 5º da CF,

mas é intrínseco à toda a Constituição Federal na medida em que o Estado se constitui como Democrático de Direito. O essencial, como Carraza assevera, é dar tratamento igual a ocupantes de idênticas posições jurídicas (CARRAZA, 2010, p. 87).

A polêmica quanto à igualdade não repousa na sua aplicação, mas no critério definidor de qual é a situação que importa em agrupar pessoas ou sociedades em determinados grupos para sujeição a um mesmo tratamento. O que são as situações jurídicas idênticas e divergentes e qual é o critério definidor dessa distinção?

Ávila trabalha esse problema ao indicar que a igualdade envolve, necessariamente, uma comparação:

> O problema é igualdade compreende, pois, necessariamente, os seguintes elementos: a) dois ou mais sujeitos ou sujeitos ou situações de fato, b) medida, e c) finalidade normativa. Sem esses elementos, a igualdade não pode descrita nem aplicada. **Os efeitos do dever de tratamento igualitário da tributação dependem, portanto, do termo de comparação.** (2006, p. 89, grifo nosso).

Derzi lida bem com a questão da dessemelhança relativa entre os seres, propondo que todos os seres podem ser relativamente iguais a depender do critério de comparação. De modo que se torna, para fins jurídicos, essencial, apurar o critério a partir de seu caráter axiológico que será definido com base na Constituição de cada país (*in* BALEEIRO, 2003, p. 527).

Para os doutrinadores, o critério distintivo no Direito Tributário, em geral, seria o princípio da capacidade contributiva do contribuinte (*in* BALEEIRO, 2003, p. 530; COELHO, 2006, p. 275).

Esse princípio denota que a tributação presume e se funda na existência de signos presuntivos de riqueza, de verdadeiras condições econômicas do contribuinte (DERZI *in* BALEEIRO, 2003, p. 690).

Pode ser classificado de duas maneiras conforme indica Derzi: (i) capacidade objetiva ou absoluta e (ii) capacidade relativa ou subjetiva. A primeira "obriga o legislador a tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica". A segunda espécie de capacidade "refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto" (DERZI *in* BALEEIRO, 2003, p. 691).

Como visto, em regra, a capacidade contributiva subjetiva (já que a objetiva não se refere às características de grupos específicos, mas à capacidade inerente ao próprio ato

realizado) é considerada critério de comparação para fins de aplicação do princípio da isonomia.

De fato, existem exceções a essa regra, reconhecidas por alguns doutrinadores. É o caso, por exemplo, da extrafiscalidade e do exercício de poder de polícia (COELHO, 2006, p. 274). Derzi também preconiza que outros valores constitucionais podem ser acolhidos como critério de comparação de modo a derrogar total ou parcialmente o princípio da capacidade contributiva (DERZI *in* BALEEIRO, 2003, p. 530). Exemplo constitucional é o ITR, cuja progressividade não é definida em virtude da capacidade contributiva, mas da função social da propriedade (art. 153, § 4º, I, CF) (BRASIL, 1988).

As exceções, no entanto, não são apenas essas.

O princípio da capacidade contributiva encontra respaldo no art. 145, §1º, CF:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> […]
> § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

Com base na redação desse artigo, o STF baseia uma interpretação restritiva da aplicação do princípio da capacidade contributiva. (GODOI; SANTIAGO; FIGUEIREDO, 2002, p. 22-32).

Por um lado, o STF acata o entedimento doutrinário, já que afasta a aplicação da capacidade contributiva no caso das taxas, entendendo que nesse caso, o valor do tributo deve corresponder ao custo do serviço estatal a ser prestado. Tal entendimento foi o majoritário em julgados como na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.178 e no Recurso Extraordinário no 177.835, julgados em 1999. A esse respeito, é obrigatório consultar a obra “Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF” do professor Marciano Seabra de Godoi.

Outra interpretação restritiva e polêmica da Capacidade Contributiva no que toca a sua aplicação aos tributos é a sua restrição aos impostos pessoais. O STF já demonstrou o entendimento de que apenas os impostos pessoais serão graduados conforme de capacidade econômica do contribuinte. Novamente, para se aprofundar sobre os julgados sobre o tema, consultar a obra supra citada do professor Godoi.

Baleeiro já criticava a referida vedação acreditando que a capacidade contributiva subjetiva aplicar-se-ia inclusive aos tributos reais, considerando que:

> Mas salta aos olhos que, por exemplo, alguns milhares de cruzeiro anuais bastam a um jovem solteiro, não satisfazendo, entretanto, o chefe de família prolífica, sobrecarregado por dívida e moléstia prolongada de um filho. Repugna, por outro lado, o senso de justiça do nosso tempo, que um órfão pague sobre a herança parterna o mesmo imposto de transmissão causa mortis exigível de um estranho, adulto e rico. (BALEEIRO, 2003, p. 745).

Em síntese: como visto acima, alguns doutrinadores, como Coelho e Derzi, seguidos pela jurisprudência, reconhecem que existem exceções a definição da capacidade contributiva como critério de comparação para fins de aplicação do princípio da isonomia, no caso de adoção de outros critérios pela própria Constituição Federal. Além disso, o STF tem julgado restritivamente a aplicação da capacidade contributiva no caso dos impostos, indicando que tal critério só poderia ser utilizado no caso dos impostos pessoais.

Ávila desenvolve interessante critério ao apontar que existem critérios diversos da capacidade contributiva. O seu entendimento inclusive, conquanto não seja sobre as sanções, serve para reafirmar os critérios aplicações da sanção penal e entende-se também aplicáveis, como já discutido, às sanções em sentido mais amplo.

> Não há uma relação de causalidade entre meio e fim, mas apenas uma relação de correspondência entre uma medida e o próprio parâmetro que a condiciona: a culpa e a contraprestação devem funcionar como parâmetros para fixação da pena e a cobrança da taxa. Quando se faz referência à proporcionalidade na aplicação da pena no Direito Penal, faz-se menção à graduação da pena e à extensão da culpa. Quando se faz referência à proporcionalidade na instituição de taxas no Direito Tributário, faz-se menção à relação de equivalência entre prestação e contraprestação. A rigor, não há uma relação entre meio e fim que permita realizar o controle de proporcionalidade. Há, tão-só, duas grandezas, que devem ser postas em correlação, se a existência de um fim externo. (ÁVILA, 2006, p. 100).

Acima, a partir da análise da formação sanção jurídica, indicou-se que a mesma deve ser dotada de eficácia institucionalizada. Demonstrou-se ainda que uma norma desprovida de sanção não poderá ser considerada vinculante. Detectou-se ainda que não será cabível tratamento diverso de infratores da lei que tenham cometido ofensa a lei de mesma gravidade. Pode-se assim dizer que existe um binômio principal orientador da aplicação da sanção a gravidade da lesão e a garantia da eficácia da norma.

Outros critérios serão subsidiários a esse. A questão é: a capacidade contributiva é um desses critérios subsidiários?

Acredita-se que sim uma vez que impor sanções ignorando a capacidade contributiva poderia tornar ineficaz a própria finalidade das sanções. Ou seja, as sanções não teriam de ser mais altas no caso de empresas com maior capacidade contributiva para garantir a função

punitiva e repressiva das condutas perpetradas? Imagine-se a seguinte situação, um determinado indivíduo deixou de pagar tributo, cuja pena prevista correspondente a 20% (vinte por cento) do tributo devido. Essa multa quanto ao não pagamento poderia ter um impacto restrito para um milionário, não sendo o suficiente para lhe estimular a cumprir com seu dever de pagar tributo. Mas poderia ser altíssima em relação a um contribuinte de menores condições, ainda que seu imposto fosse menor, extrapolando o percentual necessário a coagir a observância à norma.

Nesse viés, embora parta de premissas diversas, Silva chega à mesma conclusão:

> Com tais virtudes, podem as multas graduáveis evitar ou corrigir eventuais distorções ou desigualdades decorrentas da aplicação de uma quantia fixa, a título de penalidade, para afetar o patrimônio de diferentes transgressores que, no mais das vezes, não são coincidentes. Assim, supre-se notável deficiência das multas fixas, cuja feição e eficácia repressiva depende da premissa, no mais das vezes falsa, de ensejar a imposiçaao uma consequência indesejável de iguais proporções a todos os infratores. **Se um destes tiver patrimônio muito superior ao outro, não somente o princípio da isonomia resta envilecido, mas também a função punitiva poderá arrefecer-se ou , mesmo, se frustrar.** (SILVA, 2007, p. 165, grifo nosso).

Pelo exposto, acredita-se que essa Limitação Constitucional ao Poder de Tributar poderá ser aplicada às sanções tributárias, na medida em que possa auxiliar na função precípua das sanções, qual seja, garantir a eficácia da norma jurídica.

6 CONCLUSÃO.

Nesse artigo, pretendeu-se analisar se o princípio da capacidade contributiva poderia se aplicar às sanções tributárias.

Inicialmente, verificou-se que as sanções jurídicas, enquanto tais, dotam as normas jurídicas de imperatividade. Sua função é assegurar a eficácia da norma. Nos sistemas jurídicos, essa função será reforçada e controlada pela institucionalização da sanção, o que não afastará o núcleo fundamentador dessas: garantir-estimular o cumprimento da norma. Essa finalidade deve orientar a própria extensão da aplicação da sanção.

A partir desse critério principal, verificaram-se outros critérios indicados pelos autores para aplicação e delimitação da sanção, tais como, a igualdade, culpabilidade e vedação ao não confisco. No entanto, no íntimo desses, encontra-se a necessidade-possibilidade de se evitar uma lesão a um bem jurídico.

De outro lado, para comparar as limitações às sanções e ao poder de tributar, foi necessário verificar qual a finalidade do poder de tributar. Seriam as mesmas similares às do Direito Sancionador permitindo-se a aplicação das regras tributárias às sanções? Com esse

intuito, demonstrou-se que a tributação possui duas principais finalidades (1) a arrecadação de recursos para que se realizem os fins constitucionais, (2) atingir escopos extrafiscais, com a regulação de atividades lícitas, de acordo, novamente, com fins constitucionais. Apontou-se ainda que, seja no caso dos tributos fiscais seja nos extrafiscais, não existe similaridade das funções desses com as das sanções. Nem mesmo os tributos extrafiscais se assemelhariam as sanções, já que aqueles não possuem ilícitos como pressuposto para o seu nascimento.

Se as funções de tributos e sanções são diferentes como visto, é possivel aplicar as limitações constitucionas ao poder de tributar a essas? A partir do estudo das referidas limitações, acredita-se que sim, mas apenas na medida em que as mesmas se fundam em direitos fundamentais. Esses não estão restritos a um ou outro campo do Direito, como princípios fundadores do Estado, abrangem e vinculam todo o ordenamento jurídico.

De fato, a isonomia, além de limitação ao poder de tributar, é um direito fundamental, um dos princípios fundamentais basilares do Estado Democrático de Direito. A grande questão, no entanto, no que trata a isonomia, não é sua aplicação, mas qual o critério que permite o enquadramento como igual / desigual.

No Direito Tributário, a regra é que se aplique o princípio da capacidade contributiva com essa função. No entanto, essa aplicação está sujeita a restrições, sendo que alguns consideram que a mesma não seria cabível no caso de tributos extrafiscais e ainda no caso do exercício do poder de polícia. O STF inclusive já foi extremamente restritivo a respeito, compreendendo que a capacidade contributiva só seria aplicável aos impostos pessoais.

Nesse contexto, seria cabível a aplicação da capacidade contributiva como critério de aplicação da igualdade no caso de sanções tributárias? Entende-se que sim, já que impor sanções ignorando a capacidade contributiva do infrator tributário poderia tornar ineficaz a própria finalidade das sanções, qual seja, coagir condutas. Para que a sanção seja eficaz, é necessário que o patrimônio do infrator, proporcional a sua capacidade contributiva, seja realmente afetado, o que impõe o reconhecimento dessa como critério de aplicação da sanção tributária.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BECCARIA, Cesare. Tradução J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. **Dos Delitos e Das Penas.** 2ª. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica.** Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 5ª. ed. São Paulo: Edipro, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 09 dez. 2012.

BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 09 dez. 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 26ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de; SANTIAGO, Myrian Passos; FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro de. **Capacidade Contributiva.** IN: GODOI, Marciano Seabra de. **Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF.** São Paulo: Dialética, 2002,

IBRAHIM, Marco Túlio Fernandes. **A conformação das Sanções Fiscais pela Observância da Capacidade Econômica dos Contribuintes: Análise segundo o princípio da capacidade contributiva.** IN: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 1º a 95.** 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal.** Parte Geral. Arts. 1º a 120 do CP. 21ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2004.

ROCHA, Fernando Antônio N. Galvão. **Aplicação da pena.** Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

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