RICARDO MARTINS RODRIGUES

Limites para a imposição de sanções administrativas tributárias

Dissertação de Mestrado

Orientador: Prof. Dr. Estevão Horvath

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2017

RICARDO MARTINS RODRIGUES

Limites para a imposição de sanções administrativas tributárias

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. Estevão Horvath.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2017

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Martins Rodrigues, Ricardo
Limites para a imposição de sanções administrativas tributárias /
Ricardo Martins Rodrigues ; orientador Estevão Horvath -- São Paulo,
2017.
257

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito
Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito,
Universidade de São Paulo, 2017.

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Sanção tributária. 4. Limites. 5.
Princípios jurídicos. I. Horvath, Estevão, orient. II. Título.

Nome: RODRIGUES, Ricardo Martins

Título: Limites para a imposição de sanções administrativas tributárias

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo como exigência parcial
para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof.

Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.

Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.

Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

À minha querida Natália,
por todo o amor, paciência e
companheirismo nesta árdua jornada.

AGRADECIMENTOS

Escrever um trabalho acadêmico não é tarefa fácil. É algo construído dia após dia, como se fosse um edifício no qual, partindo da fundação, os blocos vão se assentando até chegar ao acabamento final, quando se tem por pronta e acabada a obra.

Essa construção requer tempo, dedicação e paciência. Seria difícil indicar cada um daqueles que me acompanharam nessa jornada e que de alguma forma colaboraram para que esse trabalho chegasse ao fim. Contudo, mesmo correndo o risco de esquecimento, não poderia deixar de agradecer a algumas pessoas, em especial.

Primeiramente, agradeço aos meus pais, Milton e Creusa, pela educação e pelo ensinamento de valores importantes para a vida, especialmente os de honestidade e retidão.

Dedico também este trabalho à Natália, fonte de toda a minha inspiração, que esteve ao meu lado em todos os momentos e, mesmo naqueles mais difíceis, não me deixou esmorecer.

Agradeço ainda à minha querida avó, Yasuko, pelas lições de sabedoria que deixou e pela admirável alegria de viver que demonstrou enquanto esteve ao nosso lado.

Um agradecimento especial aos amigos do escritório Tudisco, Rodrigues & Junqueira Advogados, pelo apoio e colaboração nos momentos de ausência.

Igualmente, não posso deixar de agradecer aos professores da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, pelos valiosos ensinamentos, aos bibliotecários sempre solícitos, bem como aos colegas com os quais tive o prazer de conviver durante o curso e que certamente contribuíram para engrandecer o meu aprendizado.

Também agradeço aos colegas e familiares que não mencionei nominalmente, mas que também estiveram ao meu lado nessa trajetória.

Por fim, registro um agradecimento muito especial ao Professor Estevão Horvath, exemplo de docente e ser humano, com quem tenho o prazer de conviver e aprender a todo momento, pela oportunidade dada ao me aceitar como seu orientando.

RESUMO

RODRIGUES, Ricardo Martins. *Limites para a imposição de sanções administrativas tributárias*. 2017. 257 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

O presente trabalho analisa os limites normativos para a imposição de sanções aplicadas pelo Estado em razão de infrações tributárias substanciais ou formais, tendo como foco principal as penalidades mais comuns, que são as multas. Adota-se como referencial teórico para a análise da ilicitude no campo do Direito Tributário os conceitos sedimentados na Teoria Geral do Direito sobre ilícito, sanção e relação jurídica sancionatória. A partir desses conceitos, passa-se a examinar a definição de ilícito e sanção no Direito Tributário e identificar quais são as funções da sanção nesse campo. O estudo mostra que o exercício do *jus puniendi* estatal em matéria tributária está umbilicalmente relacionado ao exercício do *jus tributandi*, sendo que ambas as atividades desempenhadas pelo Estado, como manifestações de um único *jus imperium*, estão sujeitas a rígidos controles derivados da Constituição Federal e do Estado Democrático de Direito que reconhece e protege os direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos como cláusulas pétreas. À luz da unidade ontológica do ilícito, da unidade da potestade punitiva estatal e do caráter sistemático do Direito, o trabalho conclui que o fato de a sanção administrativa por descumprimento de deveres tributários seguir um regime jurídico diverso do qual se submete a sanção penal não impede o reconhecimento da aplicação naquele campo dos princípios gerais de repressão que disciplinam o *jus puniendi* estatal em quaisquer de suas manifestações, inclusive de alguns derivados do Direito Penal, desde que sejam compatíveis com o regime jurídico tributário, levando em conta a ausência de regulamentação expressa da matéria pelo Direito Tributário em várias questões, bem como o maior desenvolvimento teórico da disciplina normativa do ilícito no âmbito da dogmática penal.

Palavras-chave: Direito. Direito Tributário. Sanção tributária. Limites. Princípios jurídicos.

ABSTRACT

RODRIGUES, Ricardo Martins. *Limitations on the imposition of administrative tax sanctions*. 2017. 257 p. Dissertation (Master) – Law School, University of São Paulo, São Paulo, 2017.

The current work analyzes the legal limits to the imposition of sanctions by the State due to principal or ancillary tax infractions, having as its primary focus the most common penalties, *i.e.*, the monetary fines. The present work adopts, as a theoretical reference to analyze the Tax Law illicitness, the concepts that are grounded in the general theory of the Law regarding infractions, penalties and sanctionatory legal relations. Having those as starting points, this work begins to examine the definition of illicit and sanction within Tax Law and identify what are the functions of the penalties in this Law field. This study shows that the *jus puniendi* exercised by the State when it relates to tax matters is intrinsically related to the *jus tributandi* exercise, as both actions are carried out by the State as manifestations of a single *jus imperium* and are subject to strict controls established in the Federal Constitution and the Democratic State of Law, that recognize and protect the fundamental rights and freedoms of the individuals as immutable rule clauses. In the light of the ontological unit of the illicit, of the unity of the State punitive power and the systematic characteristic of the Law, this dissertation concludes that albeit taking into consideration that the administrative sanction for noncompliance with tax duties follows a different legal regimen than the one applicable to criminal sanction, it does not preclude the recognition in the Tax field the applicability of general principles of repression that discipline the State's *jus puniendi* in any of its manifestations, including those that derive from Criminal Law, as long as they are compatible with the tax regimen in place, taking also into account the absence of express rules regarding the issue by Tax Law in several matters, as well as a larger theoretical development of the normative discipline of the illicit within the Criminal dogmatic.

Key Words: Law. Tax Law. Tax Penalties. Limitations. Legal Principles.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADI MC-QO – Questão de Ordem na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgRg no Ag – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento

AgRg no AREsp – Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial

AgRg no REsp – Agravo Regimental no Recurso Especial

AI AgR – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento

AI MC – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF – Constituição Federal

CP – Código Penal

CPC/2015 – Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015)

CPP – Código de Processo Penal

CTN – Código Tributário Nacional

EResp – Embargos de Divergência em Recurso Especial

HC – *Habeas Corpus*

LGT – *Ley General Tributaria*

MS – Mandado de Segurança

RE – Recurso Extraordinário

RE AgR – Agravo Regimental no Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança

RICARF – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF 5ª Região – Tribunal Regional Federal da 5ª Região

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
1 TRIBUTAÇÃO E SANÇÃO.....	20
1.1 Estado Democrático de Direito e tributação.....	20
1.2 O exercício do poder tributário e seus limites.....	25
1.3 Tributação e sanção: <i>verso</i> e <i>anverso</i> da mesma moeda.....	28
1.4 Lançamento tributário e auto de infração: aproximação de realidades distintas.....	32
1.5 O reflexo da complexidade do sistema tributário brasileiro em relação às sanções tributárias.....	36
2 ILÍCITO, SANÇÃO E NORMA JURÍDICA SANCIONATÓRIA.....	41
2.1 O direito como realidade normativa.....	41
2.2 Conceito de ilícito.....	44
2.3 Conceito de sanção.....	45
2.4 Coação e coercibilidade.....	49
2.5 Ato ilícito no plano sintático: o enlace entre as normas jurídicas primárias e secundárias.....	53
2.6 Ilícito e sanção no Direito Tributário.....	56
2.6.1 Funções das sanções.....	58
2.6.2 A ilicitude tributária: a infração fiscal e o delito tributário.....	66
2.6.3 Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal: autonomia científica ou meramente didática?.....	71
2.7 Ilícito penal e ilícito administrativo.....	74
2.7.1 Critérios de distinção.....	74
2.7.1.1 Corrente qualitativa.....	75
2.7.1.2 Corrente quantitativa.....	77

2.7.1.3 Critério formal.....	82
2.7.2 A unidade ontológica dos ilícitos penal e tributário.....	82
2.7.3 A unidade do poder punitivo estatal.....	85
3 LIMITES À IMPOSIÇÃO DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS PECUNIÁRIAS.....	89
3.1 Noção de sistema jurídico.....	89
3.2 Conceito de princípio jurídico.....	95
3.2.1 Distinção entre princípios e regras.....	98
3.2.2 Os princípios como valores e limites objetivos.....	101
3.3 Conceito de limite e a sua compreensão no campo das sanções tributárias.....	103
3.4 Os princípios comuns do <i>jus puniendi</i> estatal e o Direito Tributário Sancionador.....	105
3.5 Princípios jurídicos limitadores da imposição de multas tributárias.....	109
3.5.1 Princípios da legalidade, da tipicidade e da irretroatividade.....	109
3.5.1.1 Origem histórica do princípio da legalidade e suas notas conceituais.....	109
3.5.1.2 Legalidade e função administrativa.....	110
3.5.1.3 O princípio da legalidade no Direito Tributário Sancionador.....	112
3.5.1.3.1 Exigência de lei em sentido estrito (<i>lex scripta</i>).....	114
3.5.1.3.2 O princípio da tipicidade (<i>lex certa</i>).....	118
3.5.1.3.3 Princípio da irretroatividade da lei sancionatória como regra geral.....	122
3.5.1.3.4 Princípio da retroatividade da lei benigna (<i>lex mitior</i>).....	123
3.5.1.3.5 Vedação à analogia.....	127
3.6 Princípio do <i>in dubio pro</i> contribuinte.....	128
3.6.1 Origem histórica, fundamento normativo e significado.....	128
3.6.2 Âmbito normativo.....	133

3.6.2.1 Exclusão apenas das penalidades ou também exoneração do tributo?.....	139
3.6.3 O art. 112 do CTN, a dúvida e o voto de qualidade no contencioso administrativo tributário.....	141
3.7 Princípio da culpabilidade.....	148
3.7.1 Notas conceituais.....	148
3.7.2 A responsabilidade por infrações em matéria tributária e a interpretação do art. 136 do CTN.....	154
3.7.3 O estado de necessidade.....	173
3.7.4 O caso fortuito e a força maior.....	175
3.7.5 O erro de proibição.....	178
3.8 Princípio da proporcionalidade.....	192
3.8.1 Conteúdo normativo.....	192
3.8.2 Distinção entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.....	195
3.8.3 O princípio da proporcionalidade e as multas tributárias.....	196
3.8.3.1 A aplicação da equidade.....	206
3.8.3.2 A proibição de excesso e a discussão sobre o caráter confiscatório das multas tributárias.....	208
3.8.3.2.1 Os limites da intervenção do Poder Judiciário no controle de constitucionalidade das leis que instituem multas tributárias.....	219
4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO NO CONTEXTO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	225
4.1 A importância do processo administrativo.....	225
4.2 Princípio do devido processo legal.....	228
4.2.1 Princípio da ampla defesa.....	229
4.2.2 Princípio do contraditório.....	231

4.3 Princípio da presunção de inocência e o ônus da prova da infração tributária.....	232
4.3.1 presunção de legitimidade do ato administrativo de aplicação da penalidade no contexto das lides tributárias.....	237
SÍNTESE CONCLUSIVA.....	240
REFERÊNCIAS.....	245

INTRODUÇÃO

O poder estatal de cobrar e exigir coativamente dos particulares o pagamento dos tributos devidos na forma da lei traz consigo o aparato jurídico sancionatório como forma de, a um só tempo, desestimular a prática de condutas ilícitas por parte dos contribuintes e possibilitar a imposição de medidas punitivas contra aqueles que vierem a descumprir os deveres tributários estabelecidos pela legislação tributária¹.

O presente estudo versa sobre os limites para a imposição de sanções administrativas tributárias pelo Estado, assim entendidas as reações negativas do ordenamento jurídico em face do descumprimento de deveres tributários representados por obrigações de dar (levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo – obrigação tributária principal), fazer ou não fazer (prestações positivas ou negativas instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos – deveres instrumentais ou obrigações acessórias, segundo a dicção do CTN).

Limite, no contexto tratado neste trabalho, significa dizer: o ponto até onde o exercício do poder de punir por parte do Estado é legítimo. Em outras palavras, busca-se traçar uma linha divisória para demarcar os limites do exercício legítimo do *jus puniendi* estatal em matéria tributária, tendo como foco os princípios jurídicos.

O exercício do poder de punir do Estado em face de ilícitos tributários se desenvolve em dois planos: na esfera administrativa e no âmbito penal. Os ilícitos que não são tipificados por lei como crimes, ou seja, que não são objeto do regime jurídico-penal, são qualificados como meras infrações tributárias e se sujeitam às sanções impostas pela própria Administração, segundo as leis editadas pelo ente político competente para tributar.

Inexiste distinção substancial entre o ilícito penal e o ilícito administrativo. A doutrina assenta o caráter da unidade ontológica do ilícito ou do injusto. O critério que os diferencia é eminentemente formal, caracterizado pela autoridade

¹ Fazemos referência à expressão “legislação tributária”, pois os chamados deveres instrumentais ou obrigações acessórias podem ser instituídos por ato normativo infralegal (art. 113, § 2º, do CTN).

responsável pela aplicação da respectiva sanção. A sanção penal é aplicada pela autoridade judiciária (o juiz criminal) ao passo que a sanção administrativa tributária é aplicada pela própria Administração. O estudo ora apresentado examinará apenas as sanções tributárias aplicadas pela própria Administração (Fisco) em razão da prática de ilícitos não delituosos.

No âmbito das sanções administrativas tributárias realizamos ainda um segundo corte metodológico para concentrar as nossas atenções somente nas penalidades pecuniárias (multas) que são as sanções mais comuns no Direito Tributário. Assim, deixamos de lado, nesta ocasião, a análise dos limites para a imposição de sanções restritivas de direitos (as chamadas “sanções políticas”), que demandariam outro tipo de abordagem teórica.

A importância do tema e, conseqüentemente, a justificativa de sua escolha é realçada por diversos motivos.

Do ponto de vista da dogmática jurídica, nota-se que a literatura é carente de estudos sobre a problemática em questão, o que, por si só, já seria razão suficiente para justificar o nosso interesse pelo tema. Existem - é certo - algumas obras tratando especificamente do tema das sanções tributárias², mas em comparação com a quantidade de estudos sobre o Direito Tributário material o número é muito menor, o que contribui para que a matéria seja ainda pouco explorada e difundida entre nós.

Esse número escasso de estudos científicos sobre o tema e do pouco debate das questões relacionadas à temática central do trabalho resulta na sua inadequada compreensão e aplicação por parte dos intérpretes e operadores do Direito em geral.

Nesse sentido, sob um viés pragmático, verifica-se que, no plano geral e abstrato, as leis sancionatórias em matéria tributária, em sua grande maioria, não refletem os princípios gerais que informam a atividade punitiva do Estado, o que

² Dentre as obras de destaque sobre o tema das sanções tributárias no Brasil, podemos apontar: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015; MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016.

aumenta a importância da fixação de critérios de hermenêutica das normas sancionatórias.

Acresça-se, ainda, a inexistência de normas gerais no CTN para traçar de maneira uniforme e segura as balizas interpretativas das normas sancionatórias em matéria tributária.

Avançando para o plano individual e concreto do Direito, observa-se que poucas são as decisões administrativas ou mesmo judiciais que analisam o tema das sanções tributárias impostas pela Administração sob uma visão sistemática do Direito – e não apenas por meio da interpretação literal de dispositivos legais - de modo a considerar os valores e princípios derivados do Estado Democrático de Direito e a supremacia da Constituição como garantidora de direitos e liberdades fundamentais que representam inequívoco limite ao exercício do *jus puniendi* estatal.

Importantes fatores devem ser considerados em relação ao tema das sanções administrativas tributárias.

Primeiramente, ao contrário do que ocorre em relação aos crimes cujas sanções são previstas em normas inseridas no Código Penal e em poucas leis extravagantes, dado o princípio da intervenção mínima que rege o Direito Penal, o número de ilícitos de natureza não delituosa ou infracional é muito maior porquanto estão diretamente relacionados ao exercício das atividades de gestão administrativa exercidas pelo Estado. Assim, a despeito da presunção de conhecimento das leis (cf. art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro³), é humanamente impossível os administrados conhecerem todas as possíveis infrações e consequentes sanções às quais estão sujeitos.

Considere-se, ainda, o crescente número de deveres instrumentais criados pela Administração (fenômeno da “privatização da gestão tributária”⁴) com inegáveis reflexos no campo sancionatório na medida em que do descumprimento

³ Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

⁴ LAPTAZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Civitas – REDF*, nº 37/81, 1983.

de tais deveres resultam sanções que muitas vezes ignoram a adequação proporção entre a gravidade do ilícito e a intensidade da pena.

Apenas a título ilustrativo, destacamos que estudo recente da PricewaterhouseCoopers em parceria com o Banco Mundial⁵ revelou que, no Brasil, uma empresa gasta em média 2.600 horas anuais para pagar os seus tributos, a pior posição na América do Sul, sendo que no *ranking* de 189 países o Brasil ocupa a triste posição de nº 178. É inegável que o complexo sistema tributário brasileiro, do qual é prova o estudo empírico ora noticiado, entremeado por um sem número de normas de variadas espécies, contribui para a ocorrência de erros e a consequente imposição de penalidades derivadas da prática dos ilícitos fiscais.

Ademais, em matéria tributária, as sanções que resultam do cometimento de infrações são aplicadas pela própria Administração, sem prejuízo do posterior questionamento da juridicidade do ato administrativo sancionatório pelo particular afetado perante o Poder Judiciário.

Tais aspectos demonstram a vulnerabilidade do contribuinte frente ao Estado Fiscal, pois este “é o único credor nos quadrantes do Direito que é simultaneamente, *per se*, criador, executor e julgador da relação obrigacional”⁶. Esse conjunto de fatores justifica um novo olhar do intérprete e aplicador do Direito sobre o papel das normas sancionatórias no Direito Tributário.

Nesse contexto, para que se possa avançar no estudo da teoria dos limites para a imposição de sanções administrativas tributárias, é necessário compreender o direito de punir do Estado sob uma perspectiva sistemática do Direito, isto é, não apenas com uma visão estanque e isolada do tema segundo as regras e princípios do Direito Tributário, mas sim levando em consideração o conjunto de normas que disciplinam a atividade punitiva do Estado em quaisquer de suas manifestações haja vista a identidade ontológica, estrutural e teleológica do ilícito e o fato de o *jus puniendi* em matéria tributária ser apenas uma das manifestações da potestade punitiva estatal.

⁵ *Paying taxes 2016. 10th edition*. Fonte: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>. Acesso em 04.05.2017.

⁶ MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 24.

Os princípios da presunção de legitimidade dos atos administrativos e da supremacia do interesse público sobre o privado devem, no campo das sanções, ser vistos com ressalvas. A multa tributária não pode ser compreendida como mero acréscimo do tributo simplesmente pelo fato de o CTN englobar, sob o rótulo de “obrigação principal”, tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. Há de ser reconhecida a autonomia da sanção e o julgamento que define a sua aplicação no caso concreto deve ser feito, quer seja pela autoridade administrativa judicante, quer seja pelo Poder Judiciário, com as distinções inerentes à categoria do ilícito.

O presente trabalho busca examinar os princípios comuns da repressão que disciplinam o exercício da atividade punitiva do Estado também na seara tributária, analisando inclusive a possibilidade de serem aplicados, no campo sancionatório-tributário, alguns princípios sedimentados no Direito Penal, dada a sua maior evolução teórica no campo das sanções. Perceberemos que referida permeabilidade de princípios é admitida não de forma automática e absoluta, mas de forma limitada, respeitando-se as peculiaridades do regime jurídico das sanções administrativas tributárias.

Para fins de contextualização do tema, o primeiro capítulo do trabalho tratará de noções gerais relativas ao tema da tributação e da sanção (*verso* e *anverso* da mesma moeda), situando-os no contexto do Estado Democrático de Direito e da proteção dos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos que devem ser respeitados tanto no que tange ao exercício do *jus tributandi* quanto do *jus puniendi*. Serão destacadas as diferenças e aproximações entre lançamento tributário e auto de infração, bem como o reflexo da complexidade do sistema tributário brasileiro no campo das sanções.

No segundo capítulo serão examinados os conceitos de ilícito, sanção e norma jurídica sancionatória tanto sob o prisma da Teoria Geral do Direito quanto sob a ótica do Direito Tributário. Após a análise estrutural, as sanções tributárias serão analisadas também sob o aspecto funcional. O segundo capítulo abordará ainda os conceitos de Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário usualmente empregados para separar o campo dos ilícitos não delituosos e delituosos, bem como os critérios de distinção apontados pela doutrina entre o ilícito penal e o ilícito administrativo.

No terceiro capítulo serão analisados os limites específicos para a imposição de sanções administrativas tributárias à luz do conceito de Estado Democrático de Direito e da proteção dos direitos e liberdades fundamentais. Foram adotados como parâmetro de análise os princípios jurídicos que nos pareceram mais relevantes, a saber, os princípios da legalidade, do *in dubio pro contribuinte*, da culpabilidade e da proporcionalidade, tendo em vista a limitação de escopo do trabalho e o caráter não exaustivo dos direitos fundamentais, tal como enunciado pelo § 2º do art. 5º da Constituição Federal.

Por fim, o quarto capítulo tratará do princípio constitucional do devido processo legal, com os corolários da ampla defesa e do contraditório, no contexto do processo administrativo tributário instaurado para o controle de juridicidade do ato administrativo de imposição de sanção administrativa tributária de natureza pecuniária. Serão examinados também, nessa ocasião, o princípio da presunção de inocência em cotejo com o ônus da prova da infração tributária, bem como o conteúdo do princípio da presunção de legitimidade do ato administrativo de imposição de penalidades pecuniárias (auto de infração) no âmbito do processo administrativo tributário.

Não tivemos, obviamente, a pretensão de esgotar o tema que se desdobra em múltiplas vertentes. Ao final, ficaremos satisfeitos se as colocações aqui expostas colaborarem para despertar maiores reflexões sobre as diversas questões examinadas especialmente no que tange à importância dos princípios como limites para a imposição de sanções administrativas no campo tributário, aumentando-se, assim, a segurança jurídica nas relações de cunho sancionatório estabelecidas entre o Estado Fiscal e os particulares.

SÍNTESE CONCLUSIVA

Diversas outras questões poderiam ser apontadas à guisa de síntese conclusiva, mas preferimos destacar aqui apenas alguns pontos centrais do estudo e outros exemplificativos das conclusões alcançadas ao longo do trabalho.

Como foi possível verificar neste estudo, as diversas questões tratadas em relação aos limites para a imposição de sanções administrativas tributárias envolvem conceitos de disciplinas variadas, notadamente de Teoria Geral do Direito, Direito Constitucional, Direito Administrativo, Direito Penal e Direito Tributário.

O nosso ponto de partida para o enfrentamento do tema foi - como não poderia deixar de ser - a Constituição Federal. O Estado Democrático de Direito consagra um sistema de direitos fundamentais, com *status* de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, da CF), que protege os indivíduos contra o exercício imoderado do poder por parte do Estado.

Assim como no campo da tributação os direitos e garantias individuais do sujeito passivo da obrigação tributária são protegidos pelo chamado “Estatuto do Contribuinte”, é possível identificar também direitos individuais dos particulares (liberdade e propriedade) cujo núcleo não pode ser afetado pelo exercício da potestade sancionadora do Estado na seara tributária.

A teoria dos direitos fundamentais aponta para a existência de um campo de liberdade dos cidadãos (*status libertatis*) em relação ao qual o Estado não pode avançar. Na atividade de imposição de sanções tributárias, é importante ponderar (i) o direito do Estado de arrecadar os tributos e impor as respectivas sanções por meio da coação jurídica, o que é absolutamente legítimo e necessário; e (ii) o direito dos indivíduos (pessoas naturais e jurídicas) de não se submeterem a sanções escorchantes e que aviltem direitos e liberdades fundamentais em detrimento daquele espaço de liberdade que a Constituição Federal reconhece e protege.

Não sustentamos que as sanções tributárias não possam restringir direitos fundamentais, mas sim que a atividade sancionadora do Estado deve respeitar um conteúdo mínimo que garanta a proteção dos cidadãos contra abusos e

arbitrariedades do Estado, tendo em vista algumas garantias derivadas do próprio texto constitucional.

É importante salientar – e fizemos isso em mais de uma oportunidade no trabalho – que o agente público, ao aplicar uma sanção administrativa tributária, exerce *função administrativa*, de modo que a sua atividade deve ser orientada visando a realização de interesses públicos primários, isto é, de toda a coletividade, e não de interesses públicos secundários relacionados ao próprio órgão ou a pessoa que exerce a aludida função pública. Daí porque a multa tributária não deve ter função arrecadatória, mas precipuamente de dissuadir os potenciais infratores de descumprirem os deveres tributários e punir os que incorram em infrações.

Não há uma legislação sistematizada tratando das sanções administrativas tributárias. Sendo o exercício do *jus puniendi* derivado do *jus tributandi*, compete a cada ente político instituir os seus próprios tributos e definir as respectivas infrações e sanções. Também não há na Constituição Federal de 1988, tampouco no Código Tributário Nacional, limites quantitativos para a imposição de sanções administrativas tributárias considerando as diversas espécies de multas existentes. Da mesma forma, inexistem normas gerais dispondo sobre critérios de individualização da pena (circunstâncias atenuantes e agravantes considerando o indivíduo infrator), aspectos que tornam ainda mais importante a tarefa de construção de uma teoria que identifique os princípios comuns da repressão a disciplinar a potestade sancionadora da Administração no campo tributário.

Verificamos que o Estado desenvolve duas potestades sancionadoras paralelas: na esfera penal e no âmbito administrativo-tributário. O mesmo ato ilícito pode repercutir tanto na esfera penal, se a lei o definir como crime, quanto no âmbito administrativo-tributário, como infração, dada a independência das instâncias punitivas. Apesar da diversidade de regimes jurídicos (penal e administrativo-tributário), a doutrina tem se esforçado para identificar os princípios comuns da repressão que se aplicam nas diversas manifestações do *jus puniendi* estatal considerando a unidade ontológica do ilícito, cujo conceito é universal e pertence à Teoria Geral do Direito. Isso não significa importar de forma automática princípios do Direito Penal para o Direito Tributário Sancionador, mas tão somente aplicar os conceitos desenvolvidos com maior maturidade dogmática naquele sub-

ramo do Direito que for compatível com a potestade sancionadora em matéria tributária. A rigor, muitos dos princípios analisados no trabalho não são privativos do Direito Penal, mas sim são princípios gerais de Direito Público que são extraídos da própria Constituição Federal.

No que tange ao princípio da legalidade, verificamos que como decorrência do Estado Democrático de Direito a potestade sancionadora do Estado apenas pode ser exercida se existir uma lei (*lex scripta*) que seja anterior ao fato ilícito punível (*lex previa*) e que descreva um fato determinado (*lex certa*). São três, portanto, os subprincípios da legalidade em sentido amplo, a saber: (i) a exigência de lei em sentido estrito (reserva de lei formal); (ii) o princípio da tipicidade; e (iii) o princípio da irretroatividade.

Em relação ao princípio da culpabilidade, bastante discutido no Direito Penal (*nullum crimen nulla poena sine culpa*), verificamos que os elementos da “exigibilidade da conduta diversa” e da “potencial consciência da ilicitude” integram o conceito de culpabilidade no âmbito do Direito Tributário Sancionador, sendo que por força desse princípio deve ser afastada qualquer tentativa de se impor sanções por descumprimento de deveres tributários com base em responsabilidade objetiva do agente.

Ainda na análise do princípio da culpabilidade, destacamos que a aceitação do erro de proibição (falsa compreensão sobre a antijuricidade da conduta) como causa excludente de culpabilidade ainda tem encontrado forte resistência pela jurisprudência do CARF. Contudo, não nos parece razoável que se considere culpado (considerando que qualquer pena pressupõe culpa) um agente que seguiu uma orientação consolidada da jurisprudência do próprio tribunal administrativo sobre uma determinada matéria e que, anos depois, viu-se surpreendido com a mudança de entendimento do CARF. A rigor, nem seria preciso invocar o erro de proibição para afastar a responsabilidade por infração tributária nesse caso. Bastaria aplicar o princípio da proteção da confiança legítima do administrado, da boa-fé e da segurança jurídica.

Em matéria de responsabilidade por infrações tributárias ainda parece prevalecer na jurisprudência, com base na interpretação do art. 136 do CTN, o entendimento segundo o qual a responsabilidade por infrações é objetiva, não se

distinguindo que, na verdade, objetivo é o ilícito fiscal, e não a responsabilidade por infrações tributárias para cuja definição não se dispensa a análise de elementos subjetivos que evidenciem a ausência de culpa do agente. É preciso considerar a exigibilidade de conduta diversa e a potencial consciência da ilicitude como elementos da culpabilidade também no âmbito do Direito Tributário Sancionador, ou seja, o agente deve ter a oportunidade de evitar o ilícito, de se comportar conforme o Direito.

Outro princípio aplicado no âmbito do Direito Tributário Sancionador que é inspirado no Direito Penal é o princípio do *in dubio pro contribuinte* (art. 112 do CTN), derivado do *in dubio pro reo*. Ambos estão relacionados ao princípio da presunção de inocência previsto no art. 5º, inciso LVII, da Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória”. Admite-se a aplicação de equidade em matéria de interpretação da lei tributária sancionatória a fim de que qualquer dúvida quanto à configuração do ilícito tributário seja julgada em favor do acusado, com a consequente exclusão da penalidade.

A respeito do princípio do *in dubio pro contribuinte*, concluímos que o empate no julgamento administrativo no âmbito do CARF (com o voto duplo do Presidente) deve ser resolvido em favor do contribuinte com a consequente exclusão da penalidade.

O trabalho analisou também o princípio da proporcionalidade em matéria de sanções administrativas tributárias sob sua tríplice dimensão (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) acentuando que, para ser legítima, a multa deve guardar relação de proporcionalidade entre a gravidade da infração e a intensidade da pena.

Um dos aspectos mais importantes a salientar com relação ao princípio da proporcionalidade – talvez o mais discutido - é o efeito confiscatório das multas tributárias. As decisões do STF muitas vezes mencionam o art. 150, inciso IV, da CF para afastar ou reduzir multas tributárias em razão do seu caráter confiscatório, mas na verdade verificamos que esse dispositivo não é aplicável ao campo das sanções, mas apenas como limitação do poder de tributar. De todo modo, a mesma conclusão quanto à vedação ao caráter excessivo das penalidades decorre do

direito de propriedade que a Constituição Federal igualmente prestigia e de outros valores que também podem ser lembrados, a exemplo da dignidade da pessoa humana, da liberdade de atividade econômica etc.

Outro tema controvertido são os limites da intervenção do Poder Judiciário no controle de constitucionalidade das leis que instituem multas tributárias. Sobre essa questão, concluímos que o Poder Judiciário apenas tem legitimidade para definir o limite das multas tributárias em sede de controle difuso de constitucionalidade caso encontre parâmetros objetivos extraídos do próprio sistema normativo que disciplina o exercício do *jus puniendi* estatal em matéria tributária, sob pena de atuar como legislador positivo em afronta ao princípio da separação dos poderes.

Por fim, acentuamos a necessidade de o exercício do *jus puniendi* estatal em matéria tributária respeitar o devido processo legal, com as garantias do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF), no bojo do processo administrativo tributário. Nele, as partes litigantes (Fisco e sujeito passivo) são colocadas em pé de igualdade e podem colaborar de igual maneira com argumentos e provas para o controle de juridicidade do ato administrativo da imposição de penalidade tributária.

No processo administrativo tributário vigora o princípio da presunção de inocência de modo que o acusado/infrator apenas poderá ser considerado culpado da infração a ele imputada pelo Fisco, e sofrer as respectivas consequências sancionatórias, se ao final do processo, por meio de decisão proferida por autoridade julgadora competente, a imputação da sanção por parte do Fisco for considerada legítima.

Destacamos que o ato administrativo de imposição de penalidades goza de presunção *juris tantum* de legitimidade, cabendo ao sujeito acusado provar que as acusações lançadas pela autoridade fiscal não procedem, o que é feito por meio da produção das provas competentes que serão submetidas ao crivo da autoridade julgadora.

REFERÊNCIAS

ALESSI, Renato. *Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano*. 3. ed. Milão: Giuffrè Editore, 1960.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALTAMIRANO, Alejandro C. As garantias constitucionais no processo penal tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Infrações tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 67, p. 25-42, s/d.

ANDRADE FILHO, Edmar. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ANDRADE, Paulo Roberto Andrade. *Tributação de atos ilícitos e inválidos*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito - Introdução e Teoria Geral*. 13. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975.

_____. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto Bergman. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, nº 215, p. 151-178, jan./mar. 1999.

ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Princípios e regras e a segurança jurídica. In: _____. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. 4. ed. Trad. José de Faria Costa. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário Sancionador e as sanções político-administrativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 222, mar. 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nº 788, p. 143-169, jun. 2001.

_____. A interpretação razoável como excludente da culpabilidade no direito tributário sancionador. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética e IBDT, vol. 18, p. 151-172, 2004.

BITENCOURT, Cezar Roberto; CONDE, Francisco Muñoz. *Teoria geral do delito*. São Paulo: Saraiva, 2000.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

_____. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2008.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1982.

CARNELUTTI, Francesco. *Derecho y proceso*. Trad. Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Juridicas Europa-America, 1971.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nºs 7-8, p. 138, jan./jun. 1979.

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nº 55, p. 143-155, jan.mar. 1991.

_____. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2. ed. Buenos Aires: Editorial Losada, S.A., 1944.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COVIELLO FILHO, Paulo. A impossibilidade da manutenção da multa qualificada do art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por julgamento decidido por voto de qualidade, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 225, p. 138-146, jun. 2014.

CRETELLA JÚNIOR, José. *O Estado e a obrigação de indenizar*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Prática do processo administrativo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

DA COSTA JÚNIOR, Paulo José; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DA SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, nº 798, p. 23-50, abr. 2002.

DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

DE ANDRADE, Fábio Martins. Dúvida, empate no julgamento e interpretação mais favorável ao contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 215, p. 88-98, ago. 2013.

DE ARAÚJO, Edmir Netto. *O ilícito administrativo e seu processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

DE BUJANDA, Fernando Sainz. *Lecciones de Derecho Financiero*. 7. ed. Madrid: Universidad Complutense – Facultad de Derecho, 1989.

_____. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967. Vol. V.

DE CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

DE ENTERRÍA, Eduardo García; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de direito administrativo*. Trad. José Alberto Froes Cal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. V. II.

DE FREITAS, Ney José. *Ato administrativo: presunção de validade e a questão do ônus da prova*. Belo Horizonte: Forum, 2007.

DE JESUS, Damásio E. *Direito penal: parte geral*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. V. I.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. Ilícito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 62, p. 22-32, s/d.

DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

DE MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. *Princípios gerais de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. v. I.

DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DE MIRANDA, Pontes. *Tratado de direito privado – Parte geral: Bens. Fatos jurídicos*. t. II. Atualizado por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

DE OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985.

DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

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

_____. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 1993.

DIAS, Karem Jureidini. A prova da fraude. In: NEDER, Marcos Vinicius et. al. (Coord.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo Código de Processo Civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica e à lógica jurídica. Norma jurídica e aplicação do direito*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DWORKIN, Ronald. *Taking right seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. 2. ed. Trad. Manuel A. D. de Andrade. São Paulo: Saraiva, 1937.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERREIRA, Daniel. *Sanções administrativas*. São Paulo: Malheiros, 2001.

GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Teoria da proibição de bis in idem no direito tributário e sancionador tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.

GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Direito penal empresarial: Tributário e das relações de consumo*. São Paulo: Dialética, 1995.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

GORDILLO, Agustín. *Introducción al derecho administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. La defensa del usuario y del administrado. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUZ, Manoella. *Bem jurídico penal difuso e coletivo*. Dissertação (Mestrado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

HUETE, Miguel Ángel Sanchez. Las sanciones tributarias en España y Brasil: cuestiones fundamentales. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, vol. 1, p. 24 e 27, jan/1945.

JAKOBS, Gunther. *Fundamentos do direito penal*. Trad. André Luís Callegari. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Fiorentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole - Marcial Pons, 2007.

_____. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Civitas – REDF*, nº 37/81, 1983.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.

LESSA, Donovan Mazza. A multa por atraso na entrega de declaração fiscal (DCTF) em face do princípio da proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 175, p. 35-43, abr. 2010.

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

LINS, Robson Maia. *A mora no Direito Tributário*. Tese (Doutorado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

LORA, Alejandro Huergo. *Las sanciones administrativas*. Madrid: Iustel, 2007.

MACCORMICK, Neil. *Institutions of law: an essay in legal theory*. New York: Oxford University, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 229, p. 41-52, out. 2014).

_____. As multas na legislação do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 161, p. 28-34, fev. 2009.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. O voto de desempate nos julgamentos administrativo-tributários. In: VIANA, Michel (Coord.). *Código Tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. Teoria das sanções tributárias. In: _____(Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Schubert de Farias. A “multa” prevista nos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a distinção essencial entre penalidade e tributo, e a garantia constitucional ao direito de petição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 193, p. 147-153, out. 2011.

MADEIRA, Ronaldo Tanus. *A estrutura jurídica da culpabilidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

MARQUES, José Frederico. *Tratado de direito penal*. Campinas: Bookseller, 1997. V. I.

_____. *Tratado de direito penal*. Campinas: Millennium, 1999. V. III.

MARTÍNEZ-BRETONES, Virginia. *Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha*. Coord. Gregorio Robles e Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Buenos Aires: Depalma, 1950. T. II.

MAYNEZ, Eduardo Garcia. *Introducción al estudio del derecho*. 28. ed. Mexico: Editorial Porrúa, S.A., 1978.

McNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

_____. Segurança jurídica e confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, Daniela Victor de Souza. Abrandamento da objetividade do injusto fiscal. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). *Grandes temas do direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira et. al. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em 25.04.2017.

MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014.

NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1974.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

PANDOLFO, Rafael. A inaplicabilidade do voto de qualidade em matéria sancionatória no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. In: _____. *O direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A controvertida aplicação do artigo 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo do caso “Petrobras”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 237, p. 120-138, junho 2015.

PONTES, Helenílson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário Brasileiro* – Hipóteses de aplicação. Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999, p. 198 e 200.

PRATES, Marcelo Madureira. *Sanção administrativa geral: anatomia e autonomia*. Coimbra: Almedina, 2005.

RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos*. São Paulo: Saraiva, 2010.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Lições preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Direito penal tributário: questões relevantes*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SALUSSE, Eduardo Perez. *Moderação sancionatória no processo administrativo tributário paulista: uma análise empírica e teórica*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SANTIAGO, Mir Puig. *Direito penal: fundamentos e teoria do delito*. Trad. Cláudia Viana Garcia e José Carlos Nobre Porciúncula Neto. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 220, p. 21-38, jan. 2014.

SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo; DE SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. Verdade material no “processo” administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. 3 vol.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do processo administrativo. *Revista de Direito Público*, Revista dos Tribunais, nº 84, p. 66, out.-dez./1987.

_____. *Fundamentos do direito público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

TELLES JUNIOR, Goffredo. *Direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *Tratado de Direito constitucional, financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Vol. III.

_____. *Tratado de Direito constitucional, financeiro e tributário – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VASCONCELLOS, Arnaldo. *Direito e força: uma visão pluridimensional da coação jurídica*. São Paulo: Dialética, 2001.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2012.

VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. Trad. Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária - EDUC, 1974.

_____. El principio de legalidad en el ilícito tributario. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nº 27, p. 189-199, jan./mar.1974.

VITTA, Heraldo Garcia. *A sanção no direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. v. I.