ADRIANO PEREIRA DE ALMEIDA

**AS NORMAS JURÍDICAS
TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS**

**A PERSPECTIVA DA
TEORIA GERAL DO DIREITO**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADA
NA FACULDADE DE DIREITO DO LARGO DE
SÃO FRANCISCO DA UNIVERSIDADE DE SÃO
PAULO

ORIENTADORA: PROFA. ASSOCIADA DRA. ELZA ANTÔNIA PEREIRA CUNHA BOITEUX

FACULDADE DE DIREITO DO LARGO DE SÃO FRANCISCO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
DEPARTAMENTO DE FILOSOFIA E TEORIA GERAL DO DIREITO

São Paulo

2014

ADRIANO PEREIRA DE ALMEIDA

**AS NORMAS JURÍDICAS
TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS**

**A PERSPECTIVA DA
DA TEORIA GERAL DO DIREITO**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO APRESENTADA
NA FACULDADE DE DIREITO DO LARGO DE
SÃO FRANCISCO DA UNIVERSIDADE DE SÃO
PAULO PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE
MESTRE EM FILOSOFIA E TEORIA GERAL DO
DIREITO

ORIENTADORA: PROFA. ASSOCIADA DRA. ELZA ANTÔNIA PEREIRA CUNHA BOITEUX

São Paulo

2014

FOLHA DE APROVAÇÃO

Nome: ALMEIDA, Adriano Pereira de

Título: As normas jurídicas tributárias sancionadoras: a perspectiva da teoria geral do direito

Dissertação de mestrado apresentada na
Faculdade de Direito do Largo de São
Francisco da Universidade de São Paulo
para obtenção do título de Mestre em
Filosofia e Teoria Geral do Direito

Banca Examinadora

Prof. Dr.: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr.: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof. Dr.: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

À Renata, por sua dedicação, companheirismo, amor e paciência, os meus pais, Arnaldo e Izilda, por todo o esforço na minha formação humana, ética e intelectual, aos meus sogros, Renato e Suely, pela amizade, apoio e convivência, aos meus irmãos, Davi, Aninha e Tammy, e meu cunhado Gabriel, por nosso respectivo amor fraternal, ao Professor Paulo Celso Bergstrom Bonilha, pela paciência, dedicação e conselhos dados e à Professora Elza Boiteux, pela orientação e pela oportunidade.

RESUMO

ALMEIDA, Adriano Pereira de. *As normas jurídicas tributárias sancionadoras: a perspectiva da teoria geral do direito*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, 2014, 325 folhas.

O presente trabalho teve por finalidade dissertar sobre o tema das **normas jurídicas tributárias sancionadoras**, estudo elaborado sob a perspectiva da teoria geral do direito. Isto porque, apesar da recente proliferação das previsões sancionatórias com gênese no descumprimento direto ou indireto de normas jurídicas tributárias, são escassos os trabalhos científicos aprofundados a tratar do tema. Poucas investigações lhe definem um conceito, discorrem sobre sua estrutura enquanto homogeneidade sintática, estabelecem limites objetivos à sua imputação aos contribuintes ou se voltam a propor repartições do tema em categorias de estudo, entre outras das tarefas a que se dedicaria uma pesquisa generalizante. Desta forma, esta dissertação objetivou organizar e sistematizar os estudos científicos sobre o tema de forma coerente e harmônica, aprofundando-os naquilo que possível. Para tal, após definir seu conceito, delimitando o objeto das pesquisas, cuidou do histórico, das finalidades e dos veículos introdutórios destas normas, providências respectivamente necessárias a apontar quais foram as suas origens histórico-normativas e qual foi seu percurso evolutivo, a que finalidades mediata e imediata se prestam e quais são os instrumentos capazes de veicularem suas previsões gerais e abstratas e individuais e concretas no repertório do ordenamento jurídico. Em sequência, tratou-se de classificar as sanções que elas veiculam, identificando as características comuns que possibilitam agrupá-las para fins didáticos de pesquisa, para depois expor em detalhes suas espécies mais recorrentes. O momento seguinte foi dedicado a definir a regra-matriz de incidência destas normas, investigação necessária à compreensão de sua homogeneidade sintática. E, por fim, tratou-se dos limites à instituição e à aplicação destas normas, cuidando da heterogeneidade semântica destas normas ao fornecer subsídios ao legislador e ao aplicador do Direito nos seus respectivos labores de criá-las e de positivá-las, finalizando-se o trabalho pelas derradeiras conclusões.

Palavras-chaves: Direito. Tributário. Norma. Sanção. Teoria geral do direito.

ABSTRACT

ALMEIDA, Adriano Pereira de. *The punitive tax legal standards: the prospect of General Theory of Law*. Master's degree. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, University of São Paulo, 2014, 325 pages.

This paper aims to study and discuss the issue of punitive tax legal standards, a study commissioned by the prospect of General Theory of Law. Despite the recent proliferation of sanctioning forecasts with its genesis in the right tax or indirect breach of legal rules, there are few scientific studies to address the issue in-depth. Only few investigations will define a concept, discuss about its structure as syntactic homogeneity, set goals to its limits or charging taxpayers turn to propose allocations of topic categories in the study, among other tasks to which they devote one generalizing research. In this way, this thesis aimed to organize and systematize the scientific studies on the subject in a coherent and harmonious way, deepening them as much as possible. To this end, after defining the concept and the object of this research, this paper took care of the historic, of the purposes and of the vehicles responsible for introducing the legal standards, measures that were necessary to, respectively, point out which were its historical-normative origins and its evolutionary path, and, also, which were its mediate and immediate purposes and the instruments capable to transmit its abstract and general and also specific and concrete previsions in the repertoire of legal forecasts. In sequence, the penalties transmitted by these standards were classified, making possible for the identification of common characteristics that enable the allocation of these standards in groups for educational research purposes, and then spell out in detail their most frequent species. The next moment was dedicated to define the main rule of incidence of these standards, necessary investigation for the understanding of its syntactic homogeneity investigation. Finally, this paper took care of the limits to the institution and implementation of these standards by providing subsidies to the legislator and to the enforcer of law for their respective labors of creation and positivization of these standards, ending this work with the conclusions.

Keywords: Law. Tax. Norm. Sanction. General Theory of Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BTN – Bônus do Tesouro Nacional

CADIN FEDERAL – Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal

CADIN ESTADUAL – Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Estaduais

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF ou CF/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CND – Certidão Negativa de Débitos Previdenciários

CP – Código Penal Brasileiro

CPC – Código de Processo Civil Brasileiro

CPP – Código de Processo Penal Brasileiro

CTB – Código de Trânsito Brasileiro

IBAMA – Instituto Brasileiro de Meio Ambiente

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IN/DNRC – Instrução Normativa do Departamento Nacional de Registro do Comércio

IN/RF – Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil

INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor

ITCMD – Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial de bem imóvel Urbano

LC – Lei Complementar

MP – Medida Provisória

PMF – Portaria do Ministro da Fazenda

PPGFN – Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RE – Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal

RESP – Recurso Especial ao Superior Tribunal de Justiça

RICMS/CE – Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado do Ceará

RICMS/MG – Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado de Minas Gerais

RICMS/RS – Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado do Rio Grande do Sul

RICMS/SP – Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado de São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

RESUMO E PALAVRAS-CHAVE.....	IV
ABSTRACT E KEYWORDS.....	V
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	VI
SUMÁRIO.....	VIII

INTRODUÇÃO.....01

CAPÍTULO I – O CONCEITO DE NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA SANCIONADORA.....10

I.1 – A acepção dos termo <i>norma</i> e a hermenêutica da expressão <i>norma jurídica</i>	11
I.1.1 – As várias acepções do vocábulo <i>norma</i>	11
I.1.2 – A hermenêutica da expressão <i>norma jurídica</i>	11
I.1.2.1 – A multiplicidade do fenômeno normativo e a <i>norma jurídica</i> como uma espécie de norma.....	12
I.1.2.2 – As teorias sobre a <i>norma jurídica</i>	12
I.1.2.3 – Os sentidos amplo e estrito da expressão <i>norma jurídica</i>	17
I.1.2.4 – A questão da homogeneidade sintática e da heterogeneidade semântica da <i>norma jurídica</i>	20
I.1.2.5 – A classificação das <i>normas jurídicas</i> entre <i>primárias</i> , <i>secundárias</i> e <i>completas</i>	22
I.2 – A acepção e a hermenêutica do vocábulo <i>tributária</i>	25
I.3 – A acepção e a hermenêutica do vocábulo <i>sanção</i> e o correspondente sentido do adjetivo <i>sancionatória</i> que qualifica o título desta dissertação.....	27
I.3.1 – A acepção do vocábulo <i>sanção</i>	28
I.3.2 – A limitação da hermenêutica do vocábulo <i>sanção</i>	29

CAPÍTULO II – OS ASPECTOS HISTÓRICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR.....32

II.1 – Breves considerações acerca do histórico do direito tributário sancionador no mundo.....	32
II.2 – O histórico do direito tributário sancionador no Brasil.....	36
II.2.1 – O direito tributário sancionador nos períodos colonial e imperial.....	37
II.2.2 – O direito tributário sancionador do início da República até o advento do Código Tributário Nacional.....	43
II.2.3 – O direito tributário sancionador posterior ao Código Tributário Nacional....	49
II.3 – Síntese conclusiva.....	53

CAPÍTULO III – A FINALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS.....55

III.1 – As principais teorias sobre a finalidade das normas sancionadoras.....	56
III.1.1 – As teorias da justificação divina e da purificação.....	57
III.1.2 – A teoria da intimidação.....	59
III.1.3 – A teoria absoluta, retributivista ou retributiva.....	59
III.1.4 – A teoria prevencionista, relativa ou relativista.....	62
III.1.4.1 – Teoria da finalidade de prevenção geral da pena.....	63
III.1.4.2 – Teoria da finalidade de prevenção especial da pena.....	64

III.1.4.3 – Considerações comuns às teorias da prevenção.....	65
III.1.5 – As teorias mistas ou ecléticas.....	66
III.1.6 – A teoria da redução da violência pela tutela de bens jurídicos.....	67
III.2 – A aplicação das teorias das finalidades das penas às normas jurídicas tributárias sancionadoras: análise e críticas.....	68
III.2.1 – As normas jurídicas tributárias sancionadoras e a finalidade de retribuição.....	69
III.2.2 – As normas jurídicas tributárias sancionadoras e a finalidade de prevenção.....	70
III.2.3 – As normas jurídicas tributárias sancionadoras e a finalidade de redução da violência pela tutela de bens.....	72
III.3 – Síntese conclusiva.....	75

CAPÍTULO IV – OS VEÍCULOS INTRODUTORES DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS.....78

IV.1 – A definição da expressão jurídica <i>veículo introdutor de normas</i>	79
IV.1.1 – O arenoso tema das <i>fontes do direito</i>	79
IV.1.2 – <i>Veículo introdutor de normas</i> : definição estrutura e função.....	82
IV.2 – Os veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras gerais e abstratas.....	86
IV.2.1 – A lei.....	86
IV.2.2 – A controvérsia sobre as medidas provisórias.....	89
IV.2.3 – A questão dos tratados e convenções internacionais como veículos introdutores.....	91
IV.2.4 – O papel dos normativos infralegais.....	93
IV.3 – Os veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras individuais e concretas.....	96
IV.3.1 – Os atos administrativos exarados pelos agentes ou órgãos competentes do Poder Executivo, ou de pessoas equivalentes.....	97
IV.3.2 – Os atos administrativos proferidos pelos agentes competentes do Poder Judiciário.....	101
IV.3.3 – Os atos com força normativa praticados pelos particulares.....	103
IV.4 – Síntese conclusiva.....	105

CAPÍTULO V – AS ESPÉCIES DE SANÇÕES QUE AS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS VEICULAM.....110

V.1 – Sobre o ato de classificar e os critérios de classificação das normas jurídicas tributárias sancionadoras.....	111
V.2 – As sanções tributárias penais.....	116
V.2.1 – A multa penal.....	117
V.2.2 – As penas restritivas de direitos.....	119
V.2.3 – A pena privativa de liberdade.....	122
V.3 – As sanções tributárias administrativas.....	125
V.3.1 – As sanções tributárias administrativas não pecuniárias ou sanções tributárias políticas.....	126
V.3.1.1 – A apreensão de bens ou de mercadorias pelos órgãos públicos.....	127
V.3.1.2 – A sujeição a regime especial de fiscalização e de cumprimento de obrigações.....	129
V.3.1.3 – O impedimento à adesão e a cassação de regime especial benéfico de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias.....	131

V.3.1.4 – A proibição de participar de licitações e de contratar com o Poder Público e com as suas autarquias, fundações públicas, empresas públicas, fundos especiais e com as sociedades de economia mista.....	133
V.3.1.5 – A recusa do registro de atos societários e empresariais pelas Juntas Comerciais.....	134
V.3.1.6 – A recusa da Fazenda Pública em emitir certidão negativa de débitos tributários.....	136
V.3.1.7 – A recusa de autorização pelo órgão fazendário para emissão de talonários fiscais.....	137
V.3.1.8 – O protesto da certidão de dívida ativa.....	138
V.3.1.9 – A inscrição do contribuinte devedor em cadastros de maus pagadores.....	139
V.3.1.10 – A vedação da concessão de recuperação judicial ao contribuinte inadimplente e o impedimento de extinção das obrigações da falência.....	141
V.3.1.11 – Outras espécies de sanções tributárias administrativas não pecuniárias.....	142
V.3.2 – As sanções tributárias administrativas pecuniárias.....	144
V.3.2.1 – A pena de perdimento de bens.....	144
V.3.2.2 – O agravamento tributário.....	147
V.3.2.3 – As multas tributárias administrativas.....	147
V.3.2.3.1 – As principais subespécies de multas tributárias administrativas..	149
V.3.2.3.1.1 – As <i>multas de mora</i> e as <i>multas estritamente punitivas</i>	150
V.3.2.3.1.2 – As <i>multas de valor fixo</i> e as <i>multas de valor variável</i>	153
V.3.2.3.2 – Outras adjetivações recorrentes as multas tributárias.....	158
V.3.2.3.2.1 – A <i>multa de ofício</i>	158
V.3.2.3.2.2 – A <i>multa isolada</i>	158
V.3.2.3.2.3 – A <i>multa agravada</i> ou <i>majorada</i> ou <i>multa qualificada</i>	159
V.3.2.4 – A questão da atualização monetária.....	161
V.3.2.5 – A questão dos juros de mora.....	162
V.3.2.6 – A questão dos demais acréscimos legais.....	163
V.4 – Síntese conclusiva.....	164

CAPÍTULO VI – A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA SANCIONADORA.....171

VI.1 – A ciência da lógica e a ciência do direito.....	172
VI.1.2 – A ciência da lógica: definição, objeto, importância, histórico, evolução e algumas das suas subdivisões metodológicas	172
VI.1.2 – A ciência da lógica e o seu funcionamento.....	175
VI.1.3 – O entrecruzamento da ciência da lógica com a ciência do Direito.....	177
VI.2 – As teorias das normas jurídicas e a teoria da regra-matriz de incidência tributária.....	179
VI.2.1 – A teoria da regra-matriz de incidência como uma teoria da norma jurídica.....	180
VI.2.2 – A aplicação da teoria da regra-matriz de incidência tributária à norma jurídica tributária sancionadora.....	183
VI.3 – A regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.....	186
VI.3.1 – Os critérios componentes da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.....	186
VI.3.1.1 – O antecedente da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora: critérios material, espacial e temporal.....	186

VI.3.1.1.1 – O critério material da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.....	187
VI.3.1.1.2 – Critério temporal da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.....	189
VI.3.1.1.3 – O critério espacial da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.....	190
VI.3.1.2 – O consequente da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora: critérios pessoal e objetacional.....	191
VI.3.1.2.1 – O critério pessoal da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora: sujeitos ativo e passivo.....	193
VI.3.1.2.2 – O critério objetacional da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.....	196
VI.3.2 – A estrutura lógica da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.....	199
VI.3.3 – Um exemplo de aplicação prática da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.....	203
VI.4 – Síntese conclusiva.....	205

CAPÍTULO VII – OS LIMITES À INSTITUIÇÃO E À APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS.....208

VII.1 – Sobre <i>valores, princípios, sobreprincípios, regras jurídicas e postulados</i>	208
VII.2 – A instituição e a positivação das normas jurídicas tributárias sancionadoras: principais princípios e postulados aplicáveis.....	214
VII.2.1 – O sistema tributário nacional enquanto subconjunto do sistema do direito positivo.....	214
VII.2.1.1 – O sobreprincípio da segurança jurídica.....	215
VII.2.1.2 – O sobreprincípio da capacidade contributiva.....	218
VII.2.1.3 – O sobreprincípio da igualdade ou isonomia.....	221
VII.2.1.4 – O sobreprincípio da dignidade da pessoa humana.....	223
VII.2.2 – A etapa de instituição da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata: princípios, postulados, regras e técnicas aplicáveis.....	226
VII.2.2.1 – O princípio da legalidade e a regra jurídica da tipicidade.....	227
VII.2.2.2 – O princípio da mínima intervenção sancionadora.....	232
VII.2.2.3 – O princípio da irretroatividade maléfica da norma sancionadora.....	233
VII.2.2.4 – O postulado da proporcionalidade.....	235
VII.2.2.5 – O princípio da pessoalidade da sanção.....	239
VII.2.2.6 – O princípio da individualização da sanção.....	240
VII.2.2.7 – O princípio da vedação ao confisco.....	242
VII.2.2.8 – O princípio do <i>ne bis in idem</i>	244
VII.2.3 – A etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta: principais princípios, postulados e regras jurídicas aplicáveis.....	247
VII.2.3.1 – O princípio do devido processo legal.....	248
VII.2.3.2 – O princípio da presunção de inocência.....	250
VII.2.3.3 – O princípio do <i>in dubio pro reo</i> e as regras de interpretação benigna.....	251
VII.2.3.4 – O princípio da retroatividade benigna.....	253
VII.2.3.5 – O princípio da interdependência entre as instâncias punitivas.....	255
VII.2.3.6 – O princípio da culpabilidade.....	256
VII.2.3.7 – O princípio da consunção ou da absorção.....	259
VII.2.3.8 – O postulado da razoabilidade.....	260

VII.2.3.9 – O princípio da insignificância ou da bagatela.....	263
VII.2.3.10 – Outros princípio incidentes no processo de positivação.....	264
VII.2.3.11 – A regra jurídica da vedação à analogia em prejuízo do acusado ou sancionado.....	266
VII.2.3.12 – As regras jurídicas de desistência ou de arrependimento extintivo.....	267
VII.2.3.13 – As regras jurídicas de arrependimento mitigante.....	273
VII.3 – Síntese conclusiva.....	275
CAPÍTULO VIII – CONCLUSÕES DA DISSERTAÇÃO.....	288
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	305
SÍTIOS DA INTERNET PESQUISADOS.....	311

INTRODUÇÃO

Desde os primórdios das civilizações humanas os governantes colhem recursos dos governados para custear o funcionamento da estrutura do Estado. Ocorre que, se na época dos soberanos o ônus de pagar tributos era admitido como encargo penoso e voltado a sorver a ânsia de extravagâncias da fidalguia, hoje tal conduta é compreendida como um dever fundamental¹ necessário a fornecer ao nosso Estado Democrático de Direito com os recursos que lhe são indispensáveis ao atendimento das necessidades do interesse coletivo.

Por esta razão, sendo a arrecadação de tributos um instrumento indispensável para manter o funcionamento da Administração Pública e para realizar as políticas públicas necessárias à efetivação dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro, fixados no art. 3.º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/1988², o calote proposital dos contribuintes é conduta indesejável, que afronta a própria sobrevivência do organismo político dominador, desde que verificado num ambiente de justiça fiscal e de respeito à capacidade contributiva.

Assim, na expectativa de evitar que os administrados se furtem ao cumprimento do dever de pagar tributos, o Estado lhes imputa sanções pelo descumprimento das obrigações direta ou indiretamente vinculadas à realização desta responsabilidade.

Fixam-se os castigos como forma de coagir a coletividade a obedecer às normas postas, ou, na compreensão de alguns estudiosos do direito, para dar coerência lógico-estrutural ao sistema do direito positivo em seu hermetismo autopoiético.

¹ KLAUS TIPKE; DOUGLAS YAMASHITA. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo. Malheiros. 2002. p. 1. KLAUS TIPKE afirma que o dever jurídico dos contribuintes de ajudar no custeio da estrutura do Estado engloba-se na ideia de justiça fiscal.

² O art. 3.º da CF/1988 define como objetivos fundamentais de nossa República Federativa a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos ou discriminações.

Diga-se, ainda, que estas punições entrecruzam diversos campos metodológicos do Direito com a seara do direito tributário. Ora são penalizações de cunho pecuniário que se entrelaçam com a seara do direito administrativo, ora são restrições ao registro de atos societários de pessoas jurídicas a intercalar-se com a senda do direito societário. Ora são censuras gravadas nos cadastros de bons pagadores a penetrar pela vereda do direito civil, ora são vedações às contratações com o poder público a transpassar o horizonte do direito empresarial. Ora, ainda, são penas a privar da liberdade de locomoção os indivíduos, cingindo-se ao terreno do direito penal.

Fato é que todas compartilham elos em mesma corrente, atadas por um vínculo análogo, decorrendo qualquer uma delas, direta ou indiretamente, do descumprimento de normas jurídicas tributárias, origem que lhes é comum.

A característica uniforme permite que sobre elas se discorra alcançando a todas por um só título, de *normas jurídicas tributárias sancionadoras*, o objeto das pesquisas desta dissertação.

Pondera-se que a escolha do tema não se deu ao acaso.

É que a proliferação das previsões sancionatórias com gênese no descumprimento, direto ou indireto, de normas jurídicas tributárias que a cada dia se adicionam ao sistema do direito positivo pátrio escancara a necessidade de se abordá-lo com rigor científico e a utilidade de compreendê-lo em sua fenomenologia.

Além disto, a pluralidade das formas de manifestação destas normas jurídicas, bem como dos Entes públicos aptos a instituí-las, agravam o labor do aplicador do Direito sem familiaridade com o campo metodológico do direito tributário a compreendê-las em estrutura e função, fator de justificação da escolha do tema que se soma àquele acima exposto.

Mais que isto. A constante interpenetração das normas jurídicas tributárias sancionadoras em outros compartimentos metodológicos do Direito, como o direito administrativo, o direito penal, o direito constitucional, os direitos humanos, o

direito societário, o direito empresarial e o direito civil, reclama do aplicador um conhecimento aprofundado do Direito em sua unidade estrutural que quase nunca lhe é recorrente.

A deficiência poderia ser suprida por uma farta produção doutrinária a tratar do tema, favorecendo o trabalho destes aplicadores do Direito. Todavia, ainda são escassos os trabalhos científicos voltados a pesquisá-lo, apesar do recente desenvolvimento doutrinário experimentado pela matéria. É certo que já havia artigos e obras jurídicas nacionais dedicados à análise do direito tributário sancionador há algumas décadas, como o artigo de J. H. MEIRELLES TEIXEIRA³ sobre a *Natureza jurídica das multas fiscais*, publicado em 1949 e o livro de JOSÉ FREDERICO MARQUES⁴ sobre o *Direito penal tributário*, publicado em 1975. Na doutrina estrangeira, o espanhol GONZALO RODRIGUES MOURULLO⁵ também já se dedicava ao tema, publicando sua obra *Presente y futuro del delito fiscal*, nos idos de 1975.

Todavia, o tema ainda é tratado de forma tímida por capítulos próprios nos grandes manuais e cursos de direito tributário, como de LUCIANO AMARO⁶, HUGO DE BRITO MACHADO⁷ e PAULO DE BARROS CARVALHO⁸, sequer merecendo tratamento mais retido na *Teoria geral do direito tributário* de ALFREDO AUGUSTO BECKER⁹, no *Curso de direito constitucional tributário* de ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁰, no *Curso de direito tributário* de ANIS KFOURI JR.¹¹ e no *Curso de direito tributário* de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹². Sabe-se que, enquanto manuais, tais operam com o propósito de fornecer ao leitor um panorama geral do matéria tributária, porém, o detalhamento do tema sancionador seria, por certo, recomendável.

³ J.H. MEIRELLES TEIXEIRA. *Natureza Jurídica das Multas Fiscais*. In: *Estudos de Direito Administrativo*. São Paulo: Departamento Jurídico da Prefeitura do Município de São Paulo. 1949. p. 179-200.

⁴ JOSÉ FREDERICO MARQUES. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária (coedição). 1975.

⁵ GONZALO RODRIGUES MOURULLO. *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid: Civitas, 1974.

⁶ LUCIANO AMARO. *Curso de direito tributário*. 8ª Ed. São Paulo. Saraiva. 2002. p. 415-450.

⁷ HUGO DE BRITO MACHADO. *Curso de direito tributário*. 28ª Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo. Malheiros. 2007. p. 498-518.

⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de direito tributário*. 21ª Ed. São Paulo. Saraiva. 543-603 e *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª Ed. Revista e ampliada. São Paulo. Noeses. 2011. p. 843-900.

⁹ ALFREDO AUGUSTO BECKER. *Teoria geral do direito tributário*. 5ª Ed. São Paulo. Noeses. 2010.

¹⁰ ROQUE ANTONIO CARRAZZA. *Curso de direito constitucional tributário*. 23ª Ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n.53/2006. São Paulo. Malheiros. 2007.

¹¹ ANIS KFOURI JÚNIOR. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹² JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO. *Curso de direito tributário*. 10ª Ed., São Paulo: Dialética, 2012.

Nas obras especificamente dedicadas a tratá-lo, destaca-se o livro *Direito penal tributário* de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO¹³, todavia limitado ao campo investigativo do direito tributário sancionador penal, mesma limitação que restringe ao *Curso de direito penal tributário brasileiro* de MAXIMILIANO ROBERTO ERNESTO FÜHRER¹⁴, à obra *Direito penal tributário* de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO¹⁵, à obra *Crimes contra a ordem tributária* de CEZAR ROBERTO BITENCOURT E LUCIANA DE OLIVEIRA MONTEIRO¹⁶ e às obras coletivas *Direito penal tributário*, coordenada por DAVI DE PAIVA COSTA TANGERINO E DENISE NUNES GARCIA¹⁷, e *Sanções penais tributárias*, coordenada por HUGO DE BRITO MACHADO¹⁸. No mesmo propósito restritivo, todavia afeto ao campo do direito tributário sancionador administrativo, há a obra coletiva *Sanções administrativas tributárias*, igualmente organizada por HUGO DE BRITO MACHADO¹⁹ e o livro *Teoria e prática das multas tributárias*, de SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁰, de objeto ainda mais restrito, mas destacado com louvor por estar dentre os pioneiros no tema.

É certo que a sugerida limitação decorre da proposta metodológica adotada por aqueles autores, sendo mera opção de recorte e nada dizendo acerca da qualidade dos trabalhos relatados, que fica aqui destacada. Todavia, só reforça a escassez de obras dedicadas ao tema do direito tributário sancionador em toda sua amplitude. Neste diapasão, restam poucas obras com pretensões generalizantes a serem citadas. Dentre elas, os livros *Direito tributário sancionador*, do jurista mineiro PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA²¹, *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*, de ÂNGELA MARIA DA MOTTA PACHECO²², *Da sanção tributária*, de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS²³, *Infrações*

¹³ AURORA TOMAZINI DE CARVALHO. *Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo. Quartier Latin. 2009.

¹⁴ MAXIMILIANO ROBERTO ERNESTO FÜHRER. *Curso de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo. Malheiros. 2010.

¹⁵ EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 5ª Ed., São Paulo: Atlas, 2007.

¹⁶ CEZAR ROBERTO BITENCOURT; LUCIANA DE OLIVEIRA MONTEIRO. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

¹⁷ DAVI DE PAIVA TANGERINO; DENISE NUNES COSTA (Coordenadores). *Direito penal tributário*. São Paulo. Quartier Latin. 2007.

¹⁸ HUGO DE BRITO MACHADO (Coordenador). *Sanções penais tributárias*. São Paulo e Fortaleza. Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários (coedição). 2005.

¹⁹ HUGO DE BRITO MACHADO (Coordenador). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo e Fortaleza. Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários (coedição). 2004.

²⁰ SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2ª Ed. Rio de Janeiro. Forense. 1995.

²¹ PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA. *Direito tributário sancionador*. São Paulo. Quartier Latin. 2007.

²² ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. 3ª Ed., São Paulo: Max Limonad, 1997.

tributárias e delitos fiscais de PAULO JOSÉ DA COSTA JÚNIOR e ZELMO DENARI²⁴ e o recente *Sanções fiscais*, de PAULO CESAR BRAGA²⁵.

E, o que é ainda mais grave, apesar de representar um tema com capilaridade em diversos campos de estudo da ciência do Direito, como acima referido, são raros os estudos elaborados sobre o tema com um enfoque generalizante e sob o enfoque da teoria geral do direito.

Poucos trabalhos lhe definem conceito ou discorrem sobre sua estrutura, enquanto homogeneidade sintática, e sobre a sua forma de operação, em perspectiva de heterogeneidade semântica, fixando os limites objetivos para sua imputação aos contribuintes. Também são raros os trabalhos que se dedicam a propor-lhe classificações por repartições em categorias de estudo, entre outras das tarefas a que se dedicaria uma verdadeira proposta generalizante.

Ao contrário. A maioria das pesquisas que focaliza a matéria busca compreendê-la sob a lente míope de um demarcado campo metodológico do Direito, averiguando o tema sob a perspectiva exclusiva do direito tributário, do direito administrativo ou do direito penal, ignorando o caráter de unidade sistêmica que caracteriza o Direito enquanto ciência, apenas segmentado por razões de cunho metodológico. Não que esta crítica se aplique a todas as obras anteriormente referidas. Todavia, é aplicável a inúmeros outros trabalhos recentes voltados a discorrer sobre o tema sem rigorosas preocupações de métodos e com as orientações da teoria geral do direito.

A consequência deste cenário é a multiplicação caótica destas normas jurídicas tributárias sancionadoras, fenômeno atual que ocorre desacompanhado da necessária padronização das limitações postas à imputação das sanções que estas normas veiculam e do também necessário aprimoramento doutrinário dos estudiosos da ciência do direito no conhecimento do tema, bem como da escassez de subsídios aos aplicadores do direito.

²³ IVES GANDRA DA SILVA MARTINS. *Da sanção tributária*. 2ª Ed. Revista e atualizada, São Paulo: Saraiva, 1998.

²⁴ PAULO JOSÉ DA COSTA JÚNIOR e ZEMO DENARI. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4ª Ed. Revista. São Paulo. Saraiva. 2000.

²⁵ PAULO CESAR BRAGA. *Sanções Fiscais*. Ribeirão Preto. Arropa. 2013.

Destaca-se, ainda, que, ao lado do campo metodológico do direito penal, aquele afeto ao direito tributário historicamente representou o ambiente de maior empenho dos administrados pela limitação da atuação estatal ingerente na seara privada, manifesto em séculos de lutas contra os abusos, confiscos e violações perpetrados pelo Estado.

O primeiro por influir diretamente na liberdade de ir e vir do indivíduo, bem jurídico dos mais caros em qualquer sociedade. O segundo por incorrer sem convites na esfera patrimonial dos governados, dela colhendo riquezas e recursos, às vezes até mesmo aqueles indispensáveis para o provimento digno do sustento próprio e familiar, sob a ideal justificativa de custear as necessidades sociais, as necessidades de manutenção da estrutura do Estado e de provê-lo com os recursos necessários à efetivação do bem comum.

E, quando ambos se entrecruzam, como na hipótese das normas jurídicas tributárias sancionadoras, a importância de investigar o tema ganha ainda maior destaque, outro fator que justifica a escolha de aqui abordá-lo.

Sendo assim, é importante realizar uma pesquisa sobre o tema que seja a um só tempo geral e articulada, como providência necessária a admitir o Direito enquanto unidade sistêmica e como ciência que se encontra com outras áreas do conhecimento humano.

Geral por questionar as características comuns a todas as normas jurídicas tributárias sancionadoras. E articulada por entrecruzar as diversas áreas de pesquisa que compõem o Direito enquanto unidade sistêmica e também por correlacionar experiências de outras áreas do conhecimento humano, como, por exemplo, a ciência da Lógica, ao tratar do assunto da homogeneidade sintática das normas jurídicas tributárias sancionadoras.

Portanto, o objetivo imediato a ser perseguido pela pesquisa é a organização das fontes doutrinárias existentes sobre o tema, de forma a sistematizá-las de um modo coerente e harmônico, favorecendo futuros trabalhos de interpretação e aplicação dessas normas.

Os objetivos mediatos, por sua vez, são os de propiciar aos estudiosos do Direito a compreensão científica apurada desta categoria jurídica e de permitir a sua articulação com outros institutos jurídicos trabalhados pela ciência do direito, bem como de auxiliar os operadores do Direito na análise das relações de pertinência destas normas sancionadoras com o sistema do direito positivo pátrio e na construção do sentido dos conteúdos que elas veiculam, por meio de atos de interpretação.

Sendo assim, o enfoque científico desta dissertação será aquele da filosofia do direito voltado para a teoria geral do direito, considerando as posições de NORBERTO BOBBIO²⁶, que triparte as abordagens teóricas possíveis sobre a norma jurídica entre as perspectivas da teoria da justiça, da sociologia e da teoria geral do direito, para, respectivamente, responder as indagações de justiça, de repercussão social e de validade, enquanto pertinência ao sistema do direito positivo, da norma jurídica. É certo que a pesquisa dissertativa poderá dialogar com as demais perspectivas, já que, mesmo admitido o Direito em dado recorte, não há como se desprezar as influências das demais perspectivas sobre o foco escolhido de abordagem.

E, na perspectiva da teoria geral do direito, esta dissertação buscará respostas para indagações como: ‘O que é uma *norma jurídica tributária sancionadora*?’, ‘Quais foram suas origens histórico-normativas e qual foi seu percurso histórico-evolutivo?’, ‘A que finalidades mediata e imediata elas se prestam?’, ‘Quais são os instrumentos capazes de veicular suas previsões gerais e abstratas e individuais e concretas no repertório do ordenamento jurídico?’, ‘Como posso classificá-las e por quais critérios e quais são as suas espécies e características mais recorrentes?’, ‘Como posso compreendê-las em sua homogeneidade sintática e como posso formular sua regra-matriz de incidência?’, ‘Quais são os limites constitucionais e infraconstitucionais fixados à instituição e à aplicação destas normas e quais são os sobreprincípios, os princípios, os postulados e as regras jurídicas que lhe são aplicáveis para estabelecer esses limites?’, entre outros questionamentos.

²⁶ Recorre-se aqui a tripla perspectiva da filosofia do direito, ponderada por BOBBIO em sua *Teoria da norma jurídica* ao discorrer sobre as possíveis confusões que os estudiosos do direito estabelecem entre os critérios da justiça, da validade e da eficácia da norma jurídica (Cf. BOBBIO. 2005. p. 51-52). Aproveita-se também para fazer a ressalva que ALAÔR CAFFÉ ALVES, na introdução desta mesma *Teoria geral da norma* de BOBBIO, preferiu nomear como filosofia do direito apenas a abordagem atinente aos problemas ideais de justiça ou injustiça da norma jurídica (Cf. BOBBIO. 2005. p. 12-13). Todavia, ficamos com as conclusões do autor italiano.

Quanto à estrutura, esta dissertação será desenvolvida em oito capítulos, além desta introdução, apresentação preliminar indispensável para identificar o tema, demonstrar sua importância e atualidade, fixar os objetivos imediato e mediato da dissertação e definir o enfoque científico de abordagem.

O **primeiro capítulo** tratará do conceito e da definição de *norma jurídica tributária sancionadora*, delimitando o exato objeto desta pesquisa.

O **segundo capítulo** servirá para retratar as origens histórico-normativas das normas jurídicas tributárias sancionadoras no Brasil, discorrendo também sobre os principais aspectos históricos do direito tributário sancionador.

O **terceiro capítulo** versará sobre a finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras, desenvolvimento que se dará em três etapas. Uma primeira para apresentar as teorias elaboradas no direito penal sobre as finalidades das penas. Uma segunda para examinar a possibilidade de aplicação destas teorias às normas jurídicas tributárias sancionadoras, apontando razões de compatibilidades e de incompatibilidades. E uma terceira para apresentar considerações conclusivas sobre o diálogo entre os sistemas penal e tributário.

O **quarto capítulo** terá por tema os veículos normativos aptos a introduzi-las no sistema do direito positivo, seja enquanto norma geral e abstrata, seja enquanto norma individual e concreta.

O **quinto capítulo**, após identificar características comuns que permitam agrupá-las, para fins didáticos de futuras pesquisas, cuidará de expor em detalhes suas espécies mais recorrentes, facilitando os trabalhos dos legisladores, estudiosos e aplicadores do Direito.

O **sexto capítulo**, por sua vez, será dedicado ao estudo da homogeneidade sintática da norma jurídica tributária sancionadora. Portanto, cuidará de sua perspectiva lógico-estrutural, perseguindo em detalhes seu padrão de funcionamento como providência a favorecer o trabalho interpretativo dos aplicadores e investigativo e

criativo dos legisladores e dos estudiosos do Direito. Assim, espera-se como resultado deste capítulo a construção da regra-matriz²⁷ de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, sendo dissecada sua estrutura para demarcar os lugares sintáticos onde o aplicador do Direito alocará as informações extraídas do mundo social para formular as normas individuais e concretas de aplicação do Direito, em processo de desformalização.

O **sétimo capítulo** será dedicado a indicar os limites à instituição e à aplicação das normas jurídicas tributárias sancionadoras, fornecendo ao legislador e ao aplicador do Direito subsídios para os seus respectivos labores de criação e de posituação destas normas, ao perquirir sobre os sobreprincípios, os princípios, os postulados e as regras jurídicas aplicados na elaboração legislativa e no processo de construção de sua significação, por meio do ato hermenêutico de aplicação do Direito.

Por fim, o **oitavo** e derradeiro **capítulo** conterá as conclusões da dissertação.

²⁷ A expressão regra-matriz é usada em idêntico sentido àquele cunhado por PAULO DE BARROS CARVALHO em sua teoria da regra-matriz de incidência tributária, tema que pode ser pesquisado em suas obras *Fundamentos jurídicos da incidência* (Cf. CARVALHO. 2006), *Direito tributário, linguagem e método* (Cf. CARVALHO. 2011. p. 605-842), e *Curso de direito tributário* (Cf. CARVALHO. 2009. p. 262-387).

CAPÍTULO I – O CONCEITO DE NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA SANCIONADORA

Como providência inicial ao desenvolvimento desta dissertação de mestrado, é necessário depurar o significado da expressão *norma jurídica tributária sancionadora* que dá título à obra, dela excluindo qualquer plurivocidade de sentido que possa causar confusão ao intérprete na identificação do objeto de estudo desta pesquisa.

Como já destacado, o rigor no tratamento da linguagem é condição pressuposta àqueles que enveredam pela construção do Direito enquanto ciência, com objeto e método próprios. Assim, quando o estudioso da ciência jurídica inicia sua pesquisa, é indispensável que, ao demarcar o campo de observações e estudos, execute nos vocábulos que comportam mais de uma acepção os cortes necessários a deles extrair sentidos plurívocos, fazendo restar como significação apenas aquela desejada.

Diga-se também que o talho na plurivocidade é fundamental à pesquisa, já que, impreciso o corte, restará mais de uma interpretação possível sobre o objeto dos estudos e em névoa densa e rasteira se esconderão as premissas do autor. Portanto, recordando o epítome de PONTES DE MIRANDA, de que o cindir é desde o início, é de bom tom iniciar pelas incisões que indicarão o sentido que cada um dos termos ou expressões que compõem o título desta dissertação receberá.

E a tarefa se fará em três etapas. Primeiro para apontar a acepção da palavra *norma* que compõe a expressão *norma jurídica* e, em seguida, para fixar a hermenêutica desta expressão, discorrendo em resumo sobre as principais teorias sobre o tema e outros assuntos correlatos. Num momento intermediário, para tratar da acepção e da hermenêutica do adjetivo *tributária* que qualifica a expressão antes citada. E, em momento derradeiro, para cuidar do vocábulo que dá origem ao adjetivo *sancionador*, o termo sanção, justificando o seu tratamento em momento apartado nem tanto por sua plurivocidade, mas sim pelas múltiplas conceituações que a doutrina lhe oferece, reclamando, assim, que seja apontada a opção metodológica desta dissertação pela fixação de sua hermenêutica.

I.1 – A acepção dos termo *norma* e a hermenêutica da expressão *norma jurídica*

A delimitação semântica do título desta dissertação demanda uma análise individualizada das palavras que o compõem e das expressões que se criam ao se agrupá-las. Todavia, neste primeiro momento se cuidará apenas da expressão *norma jurídica*, deixando aos tópicos subsequentes os adjetivos ‘*tributária*’ e ‘*sancionadora*’, por razões já antes expressas, o que se fará em duas etapas.

Primeiro, definindo a acepção em que o termo *norma* é empregado, para depois cuidar da hermenêutica da expressão *norma jurídica*.

I.1.1 – As várias acepções do vocábulo *norma*

O vocábulo *norma* compreende ao menos duas principais acepções. Uma primeira de padrão ou modelo a ser seguido. Uma segunda de interpretação que se faz de uma regra de conduta.

Ou seja, na primeira hipótese se admite a *norma* como um mero padrão objetivo técnico desvinculado de uma conduta humana, em geral como um modelo científico, enquanto na segunda se concebe a *norma* como algo diretamente atrelado a um condicionante da conduta humana, sendo esta, portanto, a significação que interessa a esta dissertação.

I.1.2 – A hermenêutica da expressão *norma jurídica*

Todavia, se é declarado que esta obra pretende discorrer sobre regras de conduta, é certo também que não é sobre todas as espécies de regra de conduta que ela pretende tratar.

Assim, se mostra indispensável apontar qual espécie de *norma* interessa ao objeto desta pesquisa, sendo necessário, portanto, qualificar com adjetivações o substantivo *norma*, cuja acepção foi depurada.

I.1.2.1 – A multiplicidade do fenômeno normativo e a *norma jurídica* como uma espécie do conjunto das normas

A qualificação do termo *norma* se dá, primeiro, pela eleição do gênero de norma que será objeto desta pesquisa. É que há vários gêneros de normas a interferir com pretensões regulatórias sobre as condutas humanas.

Como destacou NORBERTO BOBBIO²⁸, em sua *Teoria da norma jurídica*, há regras religiosas, regras costumeiras, regras sociais, regras de boa etiqueta, regras morais e regras postas pelo Direito, dentre outros gêneros a compor a totalidade da experiência normativa.

No entanto, a esta dissertação interessam apenas as *normas* ditas *jurídicas*. Ou seja, compõem o objeto desta investigação científica apenas as normas que sejam qualificadas por serem afetas ao universo jurídico, ou, melhor esclarecendo, ao universo do Direito. Contudo, dizer que as *normas jurídicas* compõem o objeto desta dissertação é informação insuficiente ao leitor para que este possa identificar as pretensões investigativas da pesquisa, já que são inúmeras as teorias no campo da ciência do direito, em quantidade e em abordagem metodológica, a tratar da expressão *norma jurídica*, atribuindo-se a ela diferentes significações.

E, se é impossível a esta obra cuidar em minúcias de todas as teorias a versar sobre o tema das *normas jurídicas*, já que o assunto mereceria toda uma nova dissertação, é ao menos necessário situar o leitor acerca das principais teorias sobre o tema e seus pontos de intersecção e de enfrentamento, bem como sobre as opções metodológicas que aqui se faz.

I.1.2.2 – As teorias sobre a *norma jurídica*

São inúmeras as teorias formuladas no campo metodológico da ciência do direito a tratar do tema da *norma jurídica*, quer seja cuidando de seu aspecto interno,

²⁸ Cf. BOBBIO. 2005. p. 25-28.

nas minúcias de sua estrutura lógico-formal, quer discorrendo sobre os seus conteúdos materiais, sendo que várias destas teorias consideram-na como o ponto nuclear do Direito.

Na doutrina internacional, trabalhos de relevo foram dedicados a teorizar sobre elas, permeando o tema toda a *Teoria pura do direito* do austríaco HANS Kelsen²⁹, bem como servindo ele de objeto e título à *Teoria da norma jurídica* do italiano NORBERTO BOBBIO³⁰.

Além deles, outros notáveis juristas estrangeiros se debruçaram sobre o assunto. De VON JHERING e sua teoria imperativista da norma, como bem observa FERRAZ JÚNIOR³¹, ao jurista argentino CARLOS COSSIO³² e sua teoria egológica e ao também portenho VERNENGO, na análise retida da natureza irreflexiva sanções, o último mencionado por COIMBRA SILVA³³, o tema sempre foi recorrente nas pesquisas dos filósofos do direito.

Também não se deve desprezar os estudos sobre a *norma jurídica* realizados pelo jurista britânico HERBERT HART³⁴, contumaz crítico das teorias imperativas do direito, e pelo jurista espanhol GREGÓRIO ROBLES³⁵, este último expoente da teoria comunicacional do direito. Ainda no plano internacional, não se deve esquecer a obra do jurista dinamarquês ALF ROSS³⁶, fundador do realismo jurídico escandinavo, em suas pesquisas da *norma jurídica* enquanto diretiva, como bem ponderou ÂNGELA PACHECO³⁷.

No plano nacional, não poderia ser diferente. Ainda no campo da Teoria geral do direito, destacam-se os estudos sobre o tema nas obras dos autores conterrâneos TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR e LOURIVAL VILANOVA³⁸, o último com acentuado papel

²⁹ HANS Kelsen. *Teoria pura do direito*. Tradução por João Baptista Machado. São Paulo. Martins Fontes. 1998.

³⁰ Cf. BOBBIO. 2005.

³¹ TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR. *A ciência do direito*. 2ª Ed. São Paulo. Atlas. 2010. p. 51.

³² CARLOS COSSIO. *La teoria egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2ª Ed. Buenos Aires. Abeledo-Perrot. 1964.

³³ Cf. SILVA. 2007. p. 45-47 e 47-48, respectivamente.

³⁴ HERBERT L. A. HART. *O conceito de direito*. Tradução por Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa. Fundação Calouste Gulbenkian. 2007.

³⁵ GREGORIO ROBLES. *Introducción a la teoría del derecho*. Madri. Debate. 1988.

³⁶ ALF NIELS CHRISTIAN ROSS. *Direito e justiça*. Tradução e notas de Edson Bini. Prefácio de Alaôr Caffé Alves e revisão técnica de Alysson Leandro Mascaro. Bauru. Edipro. 2000.

³⁷ Cf. PACHECO. 1997. p. 73-75 e 134-136.

³⁸ LOURIVAL VILANOVA. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo. Noeses. 2010.

na investigação da compostura estrutural das normas jurídicas em sua obra *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, enquanto o primeiro com destaque nas investigações sobre a ciência do direito enquanto teoria da *norma jurídica*, no quarto capítulo de do livro *A ciência do direito*³⁹ e do livro *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*⁴⁰. Nem se esqueça do olhar reservado ao tema por MIGUEL REALE⁴¹ em suas *Lições preliminares de direito* e por outros tantos estudiosos da filosofia e da Teoria geral do direito.

Mesmo na senda específica do direito tributário, o tema não foi desprezado, sendo objeto das pesquisas de ALFREDO AUGUSTO BECKER⁴², PAULO DE BARROS CARVALHO⁴³, e SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁴⁴, mais recentemente, de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁵, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES⁴⁶, PAULO ROBERTO COIMBRA DA SILVA⁴⁷ e ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO⁴⁸.

Diga-se ainda que, no que tange ao conteúdo destas teorias elaboradas acerca da *norma jurídica*, há duas principais perspectivas de análise.

Como bem observa FERRAZ JÚNIOR⁴⁹ pode-se realizar a investigação sobre uma **perspectiva zetética**, enfrentando questões como *o que é uma norma jurídica em essência?* ou *se o direito pode ser admitido como um conjunto destas?* Todavia, tal viés investigativo é fadado ao infinito, uma vez que possibilita sucessivamente rediscutir pressupostos e pressupostos dos pressupostos. Ou seja, um recorte zetético tende a reproduzir indagações eternamente sem permitir que se fixem as premissas necessárias para que o pesquisador avance numa investigação de pretensões de redução de complexidades do objeto analisado.

³⁹ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2010. p. 50-67.

⁴⁰ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 92-250.

⁴¹ MIGUEL REALE. *Noções preliminares de direito*. 27ª Ed. São Paulo. Saraiva. 2009.

⁴² ALFREDO AUGUSTO BECKER. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo. Noeses. 2010. p. 55-69 e 327-338.

⁴³ Cf. CARVALHO. 2011. p. 126-146 e 847-851 e CARVALHO. 2009. p. 8-10 e 543-550.

⁴⁴ Cf. COELHO. 1995. p. 9-18.

⁴⁵ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 61-81.

⁴⁶ GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES. *A estrutura lógica-formal da sanção pecuniária no direito tributário*. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito do Largo de São Francisco da Universidade de São Paulo. São Paulo. 2005. p. 65-116.

⁴⁷ Cf. SILVA. 2007. 33-57.

⁴⁸ Cf. PACHECO. 1997. p. 99-125.

⁴⁹ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 99.

De outro viés, a ela se contrapõe uma **perspectiva dogmática**, através da qual se parte de um ou alguns dogmas, isto é, proposição apresentada como incontestável e indiscutível, para, então, se proceder à análise de um dado objeto. No caso da *norma jurídica*, parte-se de uma definição sobre esta tida por irretocável para que se possa então formular toda uma teoria sobre ela ou sobre outro assunto específico do ordenamento.

É certo que esta dissertação, ao procurar reduzir as complexidades do tema da *norma jurídica tributária sancionadora*, deverá partir de uma perspectiva dogmática da *norma jurídica*.

Entretanto, antes de seguir este percurso, é razoável apontar ao leitor os principais enfoques dados pela doutrina ao tema da *norma jurídica*. E, ainda buscando apoio em FERRAZ JÚNIOR⁵⁰, pode-se apontar como três os modos básicos de enfoque da teoria da *norma jurídica*: da norma jurídica como *proposição ou enquanto estrutura lógica*; como *prescrição*; e como *comunicação*.

A *norma jurídica* é entendida *como proposição ou como estrutura lógica* quando compreendida exclusivamente em seu aspecto objetivo, numa perspectiva ontológica, como procurou fazer Kelsen⁵¹ ao construir sua *Teoria pura do direito*, colocando a *norma jurídica* no centro da teoria da ciência do direito, notadamente no quarto capítulo, que cuida da estática jurídica.

Esta abordagem denota uma clara aproximação entre as ciências da lógica e do direito, tema deveras vasto, que, por opção metodológica, será tratado em momento seguinte desta dissertação, compondo item próprio do sétimo capítulo. Diga-se também que, sob este enfoque, ganha relevo na teoria da norma jurídica mais o aspecto formal da norma enquanto estrutura estática do que os aspectos subjetivo e hermenêutico que com este dialogam para compor a experiência jurídica.

⁵⁰ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 99-100.

⁵¹ Faz-se a ressalva que o jurista austríaco diferenciava os conceitos de norma jurídica e de proposição (Cf. Kelsen, 1998. p. 80-84) e por isto se preferiu nesta dissertação nomear este enfoque da teoria da norma jurídica não apenas de *norma jurídica como proposição*, como fez FERRAZ JÚNIOR (vide nota anterior), mas também de *norma jurídica enquanto estrutura-lógica*. Todavia, se é certo que o autor estrangeiro distinguia tais termos, é inegável que dedicou expressiva parte de sua obra ao tema da estrutura proposicional da norma jurídica, na intersecção das ciências da lógica e do direito.

É fato que a contribuição do jurista austríaco à ciência jurídica foi substancial com sua retenção de foco no funcionamento do aspecto interno e nuclear do sistema jurídico⁵², com sua defesa da inserção do ilícito dentro do universo jurídico⁵³ e com a sua proposta de segmentação entre a causalidade natural e a imputação, fenômeno que caracteriza o Direito⁵⁴.

Todavia, a redução da complexidade do universo jurídico ao tema da *norma jurídica*, notadamente pelo prisma da sanção negativa como o componente fulcral do Direito, condenou o positivismo jurídico extremado de Kelsen. Não que o enfoque estrutural da *norma jurídica* devesse ser desprezado. Porém, a *norma jurídica* não é só uma estrutura lógica admitida em aspecto objetivo desatrelado de uma vontade.

Por outro enfoque, numa perspectiva deontológica, a *norma jurídica* é entendida **como prescrição**, quando inserida uma condicionante de vontade na aplicação de seu esquematismo formal, tendo-se esta como “um imperativo ou comando de uma vontade institucionalizada”, nos dizeres de FERRAZ JÚNIOR⁵⁵.

Ou seja, neste segundo viés, ainda se valendo do magistério de FERRAZ JÚNIOR⁵⁶, a *norma jurídica* pode ser compreendida “(...) *como atos de uma vontade impositiva que estabelece disciplina para a conduta, abstração feita de qualquer resistência*”.

Nota-se que, neste enfoque, a importância se desloca para a averiguação das qualidades da fonte prescritora da vontade, já que, despida do necessário atributo da aptidão, esta não produzirá a *norma jurídica*. Porém, sob este enfoque, a experiência jurídica quase que se limita ao tema das fontes do direito.

E, em terceira abordagem, a *norma jurídica* é admitida **como comunicação** quando é inserida neste processo uma condicionante subjetiva ou do discurso, a ponderar as relações de coordenação e de subordinação que ela estabelecerá.

⁵² Cf. Kelsen. 1998. p. 121-213.

⁵³ Cf. Kelsen. 1998. p. 124-128.

⁵⁴ Cf. Kelsen. 1998. p. 86-91.

⁵⁵ Cf. Ferraz Júnior. 2001. p. 100.

⁵⁶ Cf. Ferraz Júnior. 2001. p. 100.

Passa agora a ter importância também o processo hermenêutico do aplicador do Direito na tarefa de definição do seu sentido, na fixação de um juízo ao comando que se pretendeu transmitir, sendo, portanto, admitida a *norma jurídica* como um fenômeno comunicativo, ou, nos dizeres de FERRAZ JÚNIOR⁵⁷, será como “*um complexo comunicativo*”.

Ou seja, a análise e a conceituação da *norma jurídica* passam a transcender a mera mensagem transmitida em si, enquanto proposição, e as qualidades de quem a transmite, enquanto prescrição de ato de vontade institucionalizada. Não que os outros fatores passem a ser desprezados na análise do fenômeno normativo jurídico. Do contrário, passarão agora a compor com todo este agregado comunicativo que representa a *norma jurídica*, o que motiva a opção por esta abordagem.

É certo, ainda, que há outros enfoques para a análise da *teoria da norma jurídica*, como o da dogmática marxista⁵⁸, compreendido o Direito como um “agregado de relações econômicas” e a *norma jurídica* nesta perspectiva. Todavia, entende-se que os três principais eixos jusfilosóficos acima retratados são aqueles de maior importância para a compreensão do tema.

Assim, vencida esta breve análise sobre as teorias da norma jurídica e apontada a opção metodológica desta dissertação, pode-se avançar à tarefa seguinte, de nova limitação hermenêutica da expressão *norma jurídica*, agora quanto às recorrentes classificações da doutrina.

I.1.2.3 – Os sentidos amplo e estrito da expressão *norma jurídica*

A primeira destas classificações é a que segmenta a *norma jurídica* em *sentido amplo* da *norma jurídica* em *sentido estrito*, suficiente a conduzir o intérprete à confusão. Para facilitar a distinção entre estas duas semânticas que a expressão *norma jurídica* pode assumir, é necessária antes realizar a distinção entre outros conceitos importantes para a compreensão do tema: de *texto de lei*, de *proposição jurídica* e de *enunciado prescritivo*.

⁵⁷ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 100.

⁵⁸ Cf. KELSEN. 1998. p. 407.

Assim, seguindo o magistério de BARROS CARVALHO⁵⁹, tem-se que o *texto de lei* é um mero suporte físico da mensagem do legislador, gravado no papel ou em qualquer outro meio, que contém os símbolos linguísticos capazes de transmiti-la ao intérprete ou aplicador do Direito.

Portanto, o mero *texto de lei* nada diz a respeito do comando que o direito pretende que seja respeitado. É necessário que o hermeneuta articule e empreste sentido àquela simbologia linguística.

Neste processo, mesmo que de forma não perceptiva, o intérprete se valerá da *estrutura proposicional* da lógica deôntica. Ou seja, articulará numa expressão jurídica a uma determinada ação humana, ou a um dado acontecimento do mundo fenomênico, uma consequência obrigacional que o Direito pretende seja observada. Uma estrutura hipotética condicional de, **se** havida a hipótese **A**, **então dever ser** a consequência **B**. Todavia, não se deve confundir esta construção lógica da *proposição jurídica* com o mero *texto de lei* expresso no papel. E, menos ainda, qualquer um deles com os *enunciados prescritivos*.

Estes últimos são as construções linguísticas que o hermeneuta concatena através das mensagens que o *texto de lei*, enquanto suporte físico, lhe forneceu. Construções essas que nem sempre são suficientes em unidade para fornecer um sentido deôntico jurídico completo, por vezes reclamando serem combinadas em procedimentos de organização interpretativa, a serem elaborados pelo aplicador do direito.

De forma simplificada, pode-se afirmar que uma coisa é o mero pedaço de papel gravado com tinta, ou seja, o suporte físico ou *texto de lei*. Outra coisa é o processo lógico de que a mente humana se vale para articular em juízo hipotético condicional as informações antes obtidas, ou seja, a *proposição*. Outra, diversa das duas primeiras, são as frases que se podem construir pela alocação de informações nos lugares sintáticos de uma estrutura proposicional com base nos códigos gravados neste papel e no sentido que eles representam a uma dada base linguística, ou seja, os *enunciados prescritivos*. E uma quarta coisa é juízo com sentido deôntico completo, afeto ao Direito e

⁵⁹ Cf. CARVALHO. 2006. p. 8-10.

provocado na mente humana pela mensagem transmitida, muitas vezes fruto da associação de diversas proposições, da articulação de vários enunciados.

Assim, conclui-se que apenas esta última seria a *norma jurídica em sentido estrito*.

Em contraposição, a *norma jurídica em sentido amplo* se confundiria com qualquer dos conceitos expostos, englobando no conceito de norma jurídica desde o suporte físico até a própria norma jurídica em sentido estrito.

BARROS CARVALHO⁶⁰ segue semelhante conclusão ao definir a *norma jurídica em sentido estrito* como sendo “(...) a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagem deôntica com sentido completo (...)”. Todavia, faz-se a ressalva que o professor emprega o termo *norma jurídica em sentido amplo* “(...) para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos (...)”.

Ou seja, não é explícito que o jusfilósofo admita também o mero *texto de lei* ou a *proposição jurídica* no conceito de *norma jurídica em sentido amplo*. Porém, prefere-se aqui pela inclusão por didática, já que é recorrente na doutrina e na jurisprudência o emprego, mesmo que equivocado, com tal semântica.

Deve-se destacar também que há uma inegável aproximação do conceito de *norma jurídica stricto sensu* com aquele atribuído à *norma jurídica* pela teoria da norma jurídica enquanto complexo comunicativo, valorizando o papel do intérprete na construção da norma pelo ato de interpretação. Assim, também para seguir a premissa antes fixada, indica-se ao leitor que o sentido que se pretende em regra pelo emprego da expressão *norma jurídica* nesta dissertação é aquele da *norma jurídica em sentido estrito*.

Todavia, ainda restariam algumas indagações, notadamente em função de temas como as fontes e a estrutura lógico-formal das normas jurídicas tributárias sancionadoras serem também parte do objeto de investigações desta obra, como apontado

⁶⁰ Cf. CARVALHO. 2011. p. 128.

na sua própria introdução. Isto porque, a um observador menos atento, poderiam parecer ambos os temas apenas inseridos num estudo sobre a *norma jurídica* se esta fosse adotada em sua acepção ampla, já que o primeiro diz respeito aos aspectos de qualidade da vontade prescritora e o último se entrecruza com o conceito de proposição jurídica.

Entretanto, o fato de constituir-se a *norma jurídica* num juízo do hermeneuta do direito não limita as pretensões daquele que se volta a investigá-la apenas a este juízo. Ao contrário, como antes já dito, numa perspectiva comunicacional do direito, a gênese e a construção deste processo comunicativo, bem como outros temas que lhe sejam correlatos, também interessam ao estudioso da ciência jurídica e ao aplicador do direito positivo.

Interessa a gênese para que se averigüe se realmente o comando produzido é ou não jurídico. E, interessam ao estudioso do direito os aspectos da construção deste processo comunicativo tanto por serem pressupostos para que ele ocorra, quanto por serem expedientes facilitadores para que o processo de comunicação se realize com maior desenvoltura.

Deste modo, superada nova limitação hermenêutica da expressão *norma jurídica*, passa-se a cuidar dos dois aspectos últimos que podem causar ao leitor desta obra confusão quanto ao objeto desta dissertação. São eles as questões da homogeneidade sintática e da heterogeneidade semântica das *normas jurídicas* e da sua classificação entre primárias, secundárias e completas, cada qual tratada em item apartado, respectivamente nesta ordem.

I.1.2.4 – A questão da homogeneidade sintática e da heterogeneidade semântica da *norma jurídica*

Como acima relatado, a opção pela hermenêutica estrita da expressão *norma jurídica* não exclui das pretensões investigativas desta dissertação as questões das fontes do direito, por ora deixadas de lado, nem aquelas que dizem respeito aos aspectos estruturais da *norma jurídica*, que ora nos interessam.

É que, como bem observa BARROS CARVALHO⁶¹:

Por certo que ninguém ousaria negar a diversidade de formas sintáticas e a multiplicidade dos conteúdos semânticos que as construções normativas exibem, logo no primeiro instante. Mas é difícil admitir que o comando deôntico-jurídico deixe de revestir aquela estrutura imputativa trabalhada por Hans Kelsen e tão bem desenvolvida por Lourival Vilanova, como denominador comum e último reduto das comunicações que se estabelecem entre o editor da regra e seus destinatários.

Ou seja, como bem ponderou o catedrático, apesar de serem plurais as possibilidades semânticas de construção da *norma jurídica* no processo comunicacional, cambiando seu significado de acordo a hermenêutica de cada aplicador do direito, há aproximação em sua sintática.

Em resumo, um mesmo texto de lei pode deflagrar mais de uma *norma jurídica*, como prova de sua heterogeneidade semântica, todavia, a estrutura lógico-formal de cada uma delas será deveras semelhante, senão idêntica, como prova de sua homogeneidade sintática.

GREGORIO ROBLES⁶², com sua teoria comunicacional do direito, já havia ponderado que a *norma jurídica* é resultado de “*uma reconstrução hermenêutica do material bruto do ordenamento*”, como bem ressaltou GUILHERME MENDES⁶³. Com isto, o jusfilósofo espanhol denota a relevância do intérprete no processo de elaboração da *norma jurídica* e conota a heterogeneidade semântica destas, já que um mesmo repertório, um mesmo ordenamento, pode ensejar a construção de diferentes *normas jurídicas* por variações no percurso hermenêutico adotadas pelo aplicador do direito.

De outro viés, juristas de destaque verteram seus esforços para cuidar da homogeneidade sintática da *norma jurídica* perseguindo um padrão em sua estrutura. KELSEN⁶⁴ foi um deles, ao discorrer sobre a estática jurídica. CARLOS COSSIO foi outro, ao

⁶¹ Cf. CARVALHO. 2011. p. 128-129.

⁶² Cf. ROBLES. 1988.

⁶³ Cf. MENDES. 2005. p. 93.

⁶⁴ Cf. KELSEN. 1998. p. 121-213.

perseguir a estrutura da norma jurídica completa, como bem observa COIMBRA SILVA⁶⁵. LOURIVAL VILANOVA⁶⁶ foi outro ainda, ao dedicar ao tema toda sua obra *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, bem como o foram SCHREIBER, ALF ROSS, KAUFMANN, PFAENDER E EUGEN EHLICH, todos citados por VILANOVA⁶⁷ e, se não para perseguir a homogeneidade sintática da norma jurídica, ao menos para entrecruzar as ciências da lógica e do direito.

Fato é que a *norma jurídica* pode ser investigada em um ou em outro sentido, não se acreditando aqui ser qualquer deles excludente do outro, nem ser necessário optar-se por tal ou qual. São apenas diferentes perspectivas de abordagem, como bem observou BARROS CARVALHO⁶⁸, não havendo um verdadeiro problema hermenêutico a ser resolvido.

Deste modo, ora o enfoque dado, nesta pesquisa, à *norma jurídica*, ora verterá atenção à sua homogeneidade sintática, como, por exemplo, no sexto capítulo, ora para sua heterogeneidade semântica, como no sétimo capítulo, concluindo-se, assim, o tratamento do tema e permitindo-se avançar ao item seguinte.

I.1.2.5 – A classificação das *normas jurídicas* entre *primárias*, *secundárias* e *completas*

Por fim, como item derradeiro na fixação dos limites hermenêuticos atribuídos à expressão *norma jurídica* do título desta dissertação, resta cuidar da sua classificação entre *normas jurídicas primárias*, *secundárias* e *completas*. Isto porque, ao elaborar sua *Teoria pura do direito* e dentro dela uma verdadeira teoria sobre a *norma jurídica*, Kelsen⁶⁹ cuidou de classificar as *normas jurídicas* entre *primárias* e *secundárias*, correspondendo as primeiras, num momento inicial de sua teoria⁷⁰, àquelas destinadas a veicularem sanções, enquanto as últimas seriam aquelas direcionadas a prescrição do dever jurídico a ser observado.

⁶⁵ Cf. SILVA. 2007. p. 45-47.

⁶⁶ Cf. VILANOVA. 2010.

⁶⁷ Cf. VILANOVA. 2010. p. 45-47, 47-48, 98-99, 108-109 e 182-183, respectivamente.

⁶⁸ Cf. CARVALHO. 2010. p. 129.

⁶⁹ Cf. Kelsen. 1998.

⁷⁰ A ressalva é feita porque num momento seguinte, ao refletir sobre sua teoria da norma jurídica na obra *Teoria geral das normas*, Kelsen decidiu por inverter sua classificação, admitindo como veiculadora da sanção a norma secundária e como impositiva do dever jurídico a norma primária.

Desta forma, o jusfilósofo austríaco compreendeu o sistema das *normas jurídicas* como de natureza dual, adotando a sanção como seu aspecto nuclear. Além disto, tratou de sugerir outro expediente classificatório das *normas jurídicas* para segmentá-las em autônomas e não autônomas, alocando no primeiro grupo as que imputam sanções e no segundo todas as demais.

Assim, por suposto, como bem notou FERRAZ JÚNIOR⁷¹, resolvia o problema de classificação de outra sorte de *normas jurídicas*, como as normas revogadoras ou as normas de competência, ou seja, das normas jurídicas despidas de sanção, mantendo incólume a sanção como aspecto nuclear de todo o sistema.

BOBBIO⁷², por sua vez, inverte a classificação proposta inicialmente por Kelsen às unidades do sistema, adotando como *normas jurídicas primárias* aquelas que prescrevem um dever jurídico a ser observado, e como *normas jurídicas secundárias* aquelas que imputam as sanções, entendimento seguido pela doutrina majoritária, de FERRAZ JÚNIOR à BARROS CARVALHO⁷³, grupo em que também se inclui LOURIVAL VILANOVA, como bem ressaltou o último⁷⁴.

Há que se frisar que, tanto BARROS CARVALHO⁷⁵, quanto VILANOVA⁷⁶, dão destaque ao magistério do jusfilósofo argentino CARLOS CÓSSIO, que, dialogando com a *Teoria pura do direito* de Kelsen, tece severas críticas à distinção que aquele autor formula entre as normas impositivas e as normas sancionatórias. Discorrendo sobre o assunto, COIMBRA SILVA⁷⁷ pondera:

(...) saliente COSSIO a sempre presente alternativa do adimplemento ou da violação do dever, não aceitando a posição de primazia da norma sancionadora sobre aquela que erige determinada prestação.

⁷¹ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 117.

⁷² O tema é tratado na *Teoria da norma jurídica* de BOBBIO, onde o autor também promove outra série de expedientes classificatórios das normas jurídicas, notadamente no sexto capítulo da obra.

⁷³ Cf. CARVALHO. 2011. p. 137-139.

⁷⁴ Cf. CARVALHO. 2011. p. 139.

⁷⁵ Cf. CARVALHO. 2011. p. 138.

⁷⁶ Cf. VILANOVA. 2010. p. 99-105.

⁷⁷ Cf. SILVA. 2007. p. 45.

Assim, sem abandonar os pilares da *Teoria pura do direito* de Kelsen, qual seja, a busca pela estrutura formal da *norma jurídica*, COSSIO a aprofunda, ao admitir valor ontológico tanto às normas sancionadoras, quanto às normas impositivas. O jusfilósofo portenho vai ainda um pouco mais além, partindo desta conclusão para afirmar que ambas, norma primária e norma secundária, são partes indissociáveis de uma única estrutura, a *norma jurídica completa*.

Portanto, a *norma jurídica completa* seria a estrutura complexa que atrela em integridade unitária as normas jurídicas primária e secundária em estrutura dual de juízo disjuntivo, inserindo, assim, a condicionante humana de cumprimento ou desprezo ao comando normativo na estrutura da norma jurídica.

Ou seja, a *norma jurídica completa* caracteriza-se por congrega em uma só estrutura a *norma jurídica primária* e a *norma jurídica secundária*, que COSSIO renomeia de *endonorma* e *perinorma*, vinculando a licitude à primeira e a ilicitude à segunda.

É claro que se poderia aqui desenvolver o tema, notadamente no claro embate entre Kelsen e COSSIO sobre a estrutura da norma jurídica, de juízo hipotético ao primeiro e disjuntivo ao segundo, principalmente em função da consequência da adoção do segundo modelo, onde há uma clara adição de um componente da conduta humana no modelo normativo. Todavia, não é pretensão desta dissertação esgotar tal tema, apenas dele tratando para situar o leitor desta obra na tarefa hermenêutica de limitação de seu objeto de pesquisa.

Assim, indica-se ao leitor que a *norma jurídica* que mais retidamente interessa é aquela imputadora de sanção. Ou seja, a *norma jurídica primária* para a *Teoria pura do direito* de Kelsen, a *norma jurídica secundária* para BOBBIO e a majoritária doutrina, ou, ainda, a *perinorma* de COSSIO.

Portanto, fixada a acepção do termo *norma* e a limitação hermenêutica da expressão *norma jurídica*, pode-se avançar à mesma delimitação dos outros termos que compõem o título e objeto das pesquisas desta dissertação.

I.2 – A acepção e a hermenêutica do vocábulo *tributária*

Superada a delimitação semântica da expressão *norma jurídica*, pode-se, agora, cuidar dos dois adjetivos seguintes que a qualificam para formar o título desta dissertação, iniciando-se pelo vocábulo '*tributária*' e dexando o termo '*sancionadora*', para o item subsequente.

Em semelhança à expressão *norma jurídica*, o vocábulo *tributária* também se mostra polissêmico, comportando ainda morfologia de substantivo ou de adjetivo, sendo, porém, este último o emprego morfológico utilizado neste estudo, como acima destacado.

Suas mais frequentes acepções adjetivas são de homenagem que se presta a alguém, de coisa subsidiária a outra maior e de mesmo gênero, ou de matéria afeta ao campo jurídico do direito tributário. Não é difícil perceber que a acepção que interessa a esta dissertação é a última, de tema afeto ao campo metodológico do direito tributário.

Todavia, o problema mais significativo à fixação do objeto de pesquisa desta dissertação não diz respeito à identificação da acepção em que o vocábulo *tributária* é empregado, mas sim quanto a abrangência que tal acepção possa alcançar.

Explica-se. É certo que as pretensões desta dissertação se vertem sobre as *normas jurídicas* afetas ao campo metodológico do direito tributário. Todavia, por quais critérios se define que uma determinada norma jurídica é objeto do direito tributário e não do direito penal, por exemplo?

Quanto não há entrecruzamento entre o campo metodológico do direito tributário com qualquer outro campo metodológico do Direito, a resposta é de fácil conclusão. Entretanto, quando uma determinada *norma jurídica* intersecciona o direito tributário com outra área do direito, há que se definir qual será o critério utilizado para atrair ou afastar aquela norma do campo de influência do direito tributário. E são dois os critérios principais: da preponderância ou da irradiação de efeitos.

O critério da preponderância é empregado para admitir que uma *norma jurídica* seja qualificada com o timbre da área do Direito que de forma mais ostensiva regule seu regime jurídico, sendo ele, portanto, um critério limitativo.

Por sua vez, o critério da irradiação de efeitos permite que se qualifique uma dada norma jurídica como afeta a uma área específica do Direito pelo simples fato de guardar com esta um vínculo material ou de conteúdo. Ou seja, é um critério ampliativo que permite que os pontos de intersecção sejam computados como área de atuação de ambas as searas jurídicas que se entrecruzam. Por razões de recorte metodológico, fixa-se a opção nesta dissertação por este segundo critério.

Em primeiro lugar porque, no caso das *normas jurídicas tributárias sancionadoras*, são inúmeros os pontos de intersecção do direito tributário com outras áreas do Direito, sendo que opção diversa poderia expurgar do objeto destas investigações toda a sorte de intersecções com o direito penal, como o caso dos crimes tributários, ou das sanções administrativas não pecuniárias, que, como se verá em capítulo próprio, são imputadas de forma recorrente pelo descumprimento das normas jurídicas tributárias. Na doutrina, COIMBRA SILVA⁷⁸ pareceu seguir providência similar ao intitular sua obra sobre o tema de *Direito tributário sancionador*. JOSÉ FREDERICO MARQUES, por sua vez, como observa TOMAZINI DE CARVALHO⁷⁹, segmenta o que seria objeto do direito penal tributário do que seria objeto do direito tributário penal, conclusão que prejudicaria sobremaneira as pretensões investigativas desta pesquisa por redução de seu objeto e por isto não é aqui admitida. O autor não é o único a traçar distinções, que, aliás, são providências recorrentes na doutrina e servem, de regra, para limitar em demasia o direito tributário sancionador. ANGELA PACHECO⁸⁰, na busca de resolver o problema da expressiva redução de objeto das normas jurídicas que prescrevem sanções em decorrência do descumprimento de normas afetas ao direito tributário, decidiu cindi-las em penais e administrativas e nomear sua obra de *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*, captando ambas como objeto de suas pesquisas.

⁷⁸ Cf. SILVA. 2007. p. 30-31.

⁷⁹ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 56.

⁸⁰ Cf. PACHECO. 1997. p. 90-91.

Contudo, é na segunda justificativa da opção que ora se fez, por um critério ampliativo, que reside o fundamento para sepultar qualquer providência classificatória restritiva. É que o Direito não pode ser compreendido senão enquanto unidade sistêmica, somente compartimentada por razões de cunho metodológicos. TOMAZINI DE CARVALHO⁸¹, ao discorrer e admitir a autonomia do direito penal tributário, bem observou que “os cortes realizados no direito são epistemológicos” e “não alteram sua continuidade heterogênea”.

Logo, as divisões que se executam nas pesquisas servem apenas as finalidades investigativas, que, neste caso, versam sobre normas jurídicas sancionadoras que decorram mediata ou imediatamente do descumprimento do dever de pagar tributo ou do dever de prestar obrigações satélites que orbitam este dever. Assim, os problemas de intersecção entre áreas do Direito se apresentam nesta dissertação mais como problemas de classificação do objeto de pesquisa do que como problemas de recorte.

Portanto, admite-se como compondo o objeto desta dissertação qualquer espécie de sanção que seja, direta ou indiretamente, decorrente do descumprimento das normas jurídicas tributárias principais ou acessórias, permitindo-se, assim, avançar à análise do último adjetivo qualificador empregado no título desta dissertação, o que se faz em sequência.

I.3 – A acepção e a hermenêutica do vocábulo *sanção* e o correspondente sentido do adjetivo *sancionatória* que qualifica o título desta dissertação

Superada a delimitação semântica da expressão *norma jurídica* e do adjetivo *tributária*, resta a este capítulo fixar hermenêutica para o adjetivo *sancionadora*, último termo a qualificar o título desta obra. E tal fixação de sentido não se dará pelo próprio adjetivo, mas sim pelo substantivo que lhe dá origem, realizando-se a tarefa em duas etapas. Primeiro, pela acepção em que é empregada, para, depois, tratar dos limites hermenêuticos desta acepção.

⁸¹ Cf. SILVA. 2007. p. 55.

I.3.1 – A acepção do vocábulo *sanção*

Sabe-se que o vocábulo *sanção* é substantivo que comporta múltiplas acepções. Entre os vários sentidos que lhe cabem, pode significar tanto o ato administrativo do Poder Executivo de confirmação de uma lei aprovada pelo Poder Legislativo⁸², quanto a medida coercitiva adotada por um Estado, conjunto de Estados, ou organização internacional, em face de outro Estado violador das normas de direito internacional, ou ainda ter semântica relacionada ao prêmio ou ao castigo resultante do cumprimento ou descumprimento de um comando normativo⁸³.

É certo que há outras acepções à palavra *sanção*, mas justifica-se o apontamento dos três eixos semânticos acima relatados por provocarem diferentes implicações no plano jurídico, conduzindo o percurso interpretativo a diferentes respostas.

O primeiro diz respeito aos aspectos de validade ou existência da norma⁸⁴, bem como aos aspectos do processo legislativo, temáticas que não correspondem ao objeto deste estudo, denotando não ser este o sentido de emprego do vocábulo nesta dissertação.

O segundo, apesar de tangenciar o objeto desta dissertação por tratar de providências de coerção, dele se afasta por ter como seu foco as punições aplicadas entre Estados no plano internacional ou por Organizações Internacionais àqueles. Ou seja, transita no âmbito das normas de direito internacional. Porém, o plano de análise deste trabalho é o das normas internas que regem as relações entre o Estado e os administrados ou entre os Entes Federativos entre si, e não das normas internacionais, o que denota que a acepção empregada no título desta dissertação também não é esta.

Assim, resta o terceiro eixo semântico como útil a esta dissertação, a ser depurado pela limitação de sua hermenêutica, que se realiza em sequência.

⁸² O termo *sanção* é empregado nesta acepção, por exemplo, no *caput* do art. 48, no art. 62, § 1.º, inciso IV, no *caput* do art. 65 e no art. 66, § 3.º, todos da CF/1988.

⁸³ O art. 52, parágrafo único, o art. 71, VIII, o art. 103-B, § 4.º, III, o art. 130-A, § 2.º, III, o art. 225, § 3.º, o *caput* do art. 243, todos da CF/1988, usam o termo neste sentido.

⁸⁴ Há autores que trabalham com a validade e a vigência da norma como pertencentes a planos distintos de análise, como PONTES DE MIRANDA, enquanto há outros que sequer trabalham com as duas categorias, como PAULO DE BARROS CARVALHO, sendo este o motivo da observação no texto.

I.3.2 – A limitação da hermenêutica do vocábulo *sanção*

Optou-se aqui pelo emprego do termo *sanção* na acepção de resultado alcançado pelo cumprimento ou descumprimento de um comando normativo jurídico. Todavia, resta ainda um corte final a ser feito.

Isto porque há autores que trabalham com as categorias das *sanções positivas e negativas*. HANS KELSEN⁸⁵, por exemplo, afirma, em sua *Teoria Pura do Direito*, que o prêmio e o castigo podem servir de substrato da *sanção*, afirmando literalmente que “o prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de *sanção*”. Desenvolvendo a ideia, KELSEN⁸⁶ afirma que:

(...) pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra).

NORBERTO BOBBIO também segue linha similar ao verter o foco de suas pesquisas sobre o direito da estrutura à função, em sua notável obra que recebeu mesmo título. Todavia, o catedrático italiano inova, como já havia feito ao postular que a *sanção* é característica do ordenamento e não da norma jurídica individualmente considerada⁸⁷, ao propor acrescentar no critério de conceituação das *sanções* entre positiva e negativas temas externos à sua forma e vinculados ao seu conteúdo ou à sua essência social.

Assim, o autor estaria apto a dar passo seguinte, vinculando as *sanções negativas* às funções protetora e repressiva do ordenamento, caracterizadora dos Estados absolutistas e totalitários, e as *sanções positivas* às funções inovadora e promocional, caracterizadoras do moderno Estado Assistencial, como bem observa GUILHERME

⁸⁵ Cf. KELSEN. 1998. p. 26.

⁸⁶ Cf. KELSEN. 1998. p. 26.

⁸⁷ ALAÔR CAFFÉ ALVES, na apresentação da *Teoria da norma jurídica* de BOBBIO, destaca que o jurista italiano acredita ter superado tal problemática, apontando, em sua fase positivista analítica, ser a *sanção* uma característica do ordenamento jurídico, não da norma jurídica, podendo haver norma jurídica sem *sanção*, mas não ordenamento (Cf. BOBBIO. 2005. p. 16-17), posição com que parece concordar FERRAZ JÚNIOR (Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 117-119), mas não AURORA TOMAZINI DE CARVALHO (Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 72).

MENDES⁸⁸. FERRAZ JÚNIOR⁸⁹ tece conclusões similares às de BOBBIO, todavia, nomeando as *sanções positivas* de *sanções premiais* ou *sanção-prêmio*.

Não cabe aqui descer às minúcias de ambas as teorias sobre a fundamentação da classificação das sanções jurídicas entre positivas e negativas, nem manifestar preferência didática por tal ou qual delas. Interessa apenas fixar como conceito que as sanções positivas se relacionam a um bem ou a uma vantagem, enquanto que as sanções negativas importam num mal, num ônus, numa desvantagem. E, fixada esta distinção, apontam-se apenas as *sanções negativas* como contidas nas pretensões investigativas desta dissertação.

Contudo, este não é o único corte necessário para a limitação hermenêutica do termo sancionadora, sendo que outro deve ser feito. É que alguns juristas incorporam a nulidade no conceito de *sanção negativa*, alargando sua amplitude hermenêutica. Uma justificativa para esta solução talvez resida na tentativa destes doutrinadores de sempre atrelar uma sanção a uma norma jurídica, mesmo que indiretamente, como tentou fazer Kelsen em sua *Teoria pura do direito*, fato bem observado por FERRAZ JÚNIOR⁹⁰. Assim, em exemplo dado por este último, a nulidade seria a sanção ao desrespeito a uma norma de competência.

BOBBIO, mesmo tendo admitido a sanção como característica do ordenamento jurídico e não das normas jurídicas individualmente consideradas, seguiu senda similar, admitindo a nulidade como uma categoria de sanção ao lado das penas em sua *Contribuição a la teoria del derecho*, como observou GUILHERME MENDES⁹¹.

De outro viés, HART opôs-se frontalmente a esta solução, que incorpora as nulidades no conceito de sanção negativa, ao reconhecer nestas sempre um mal, um ônus efetivo, o que nem sempre acontece nas situações de nulidade. FERRAZ JÚNIOR⁹² acolhe esta ideia, reconhecendo que “a nulidade, salvo em casos excepcionais, não é sanção, embora seja uma consequência jurídica”.

⁸⁸ Cf. MENDES. 2005. p. 77 e 81-83.

⁸⁹ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 118.

⁹⁰ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 117.

⁹¹ Cf. MENDES. 2005. p. 81.

⁹² Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 118.

Outra vez não se fará opção por tal ou qual campo teórico, mas apenas mais um recorte, necessário a delimitar o objeto desta dissertação. Indica-se apenas excluir das pretensões perquiritórias dela as questões da nulidade, por promoverem um excessivo e não desejado alargamento no objeto desta dissertação.

Assim, concluída a delimitação da hermenêutica do título desta dissertação, e, portanto, de seu objeto, pode-se avançar ao capítulo seguinte e tratar dos aspectos históricos do direito tributário sancionador.

CAPÍTULO II – OS ASPECTOS HISTÓRICOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

Conhecer o passado é fundamental para compreender o presente e para construir um futuro melhor. Na seara do direito, esta máxima não foge à sua lógica. A investigação dos vestígios históricos de um dado instituto ou fenômeno jurídico é fundamental para entendê-lo em profundidade, sendo, portanto, tarefa que um estudo jurídico científico criterioso sempre reclama.

Assim, depois de definir o objeto desta dissertação, tarefa realizada em detalhes no capítulo antecedente, é necessário relatar, mesmo que de forma breve, a trajetória evolutiva deste objeto no tempo, indicando os principais aspectos históricos do direito tributário sancionador, assunto que se reservou a este capítulo.

O aparte será também uma pesquisa arqueológica das normas jurídicas tributárias sancionadoras, a cavucar nos diplomas normativos pretéritos à procura dos vestígios materiais de sua embrionária previsão legislativa. Todavia, não se resumirá apenas à descrição das minúcias dos textos legislativos, buscando também captar algumas causas e efeitos deles decorrentes. Será, ainda, uma ligeira investigação das principais doutrinas dedicadas a descrevê-las.

Desta forma, o desenvolvimento do capítulo será dividido em duas etapas. Uma primeira para articular breves considerações acerca do histórico do direito tributário sancionador no mundo. E uma segunda para descrever, também de forma breve, o histórico do direito tributário sancionador no Brasil.

II.1 – Breves considerações acerca do histórico do direito tributário sancionador no mundo

Decifrar a origem da tributação é uma tarefa quase impossível. Sua nascente remonta aos primórdios da própria civilização humana. Um passado tão distante que hoje só nos é dado conhecê-lo por meio das suposições arqueológicas, fruto dos rigorosos estudos dos raros vestígios materiais dos povos primitivos que resistiram até nós.

Por isto, é improvável que, cedo ou tarde, sejamos capazes de indicar, com precisão cartesiana, o momento exato em que o poder político passou a exigir tributos dos seus governados ou a sancioná-los pelo não cumprimento do dever de pagá-los.

Na verdade, isto pouco importa, já que não nos impede de inferir, pela síntese das informações fragmentárias até hoje obtidas, que o surgimento e o desenvolvimento da tributação tenha se dado por meio de um processo histórico lento e gradual. Também não nos impede conhecer, mesmo que retalhadamente, as consequências imputadas a quem não prestasse os tributos exigidos, sendo este o assunto que por ora interessa a esta pesquisa.

Neste diapasão, acredita-se que o tributo tenha surgido como um agrado voluntário, devotado à figura humana representativa do divino na Terra, diretamente ao próprio ser divino ou ao líder de uma comunidade, horda, grupo ou tribo.

Entretanto, esta cortesia logo se transformou em obrigação, trazendo como consequência visceral o castigo terreno aos desobedientes em prestá-la⁹³. Uma decorrência desta metamorfose foi a adoção de outra palavra em sinonímia ao tributo. É o vocábulo *imposto*⁹⁴, que, no emprego vulgar, fulmina a ambiguidade semântica do tributo entre as significações de oferta espontânea e de obrigação que se impõe a alguém. Não se sabe ao certo em que momento esta mudança ocorreu. Todavia, sabe-se que nos primórdios da Idade Antiga e da Idade Média o tributo servia, em regra, ao custeio das guerras, e, por vezes, confundia-se com o confisco. Era cobrado principalmente dos povos derrotados, muitas vezes escravizados pelos vencedores das batalhas. A célebre frase atribuída a Jesus⁹⁵, que, ao ser questionado sobre o dever de pagar tributos, respondeu com sabedoria “*Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus*”, já denota a submissão dos vencidos e escravizados ao jugo do tirano ou soberano, em um dos inúmeros sentidos atribuídos à frase.

⁹³ Diz-se terreno porque antes, aos olhos dos povos antigos, era sobre o espírito que as sanções iriam recair. Por isto FÜHRER detalha o assunto em pormenores, em obra que pode ser consultada por quem pretenda se aprofundar no tema. Cf. FÜHRER. 2010. p. 22-28.

⁹⁴ Observa-se com cautela que a significação é meramente vulgar, sendo outro sentido científico do vocábulo, já que os impostos correspondem a apenas uma das espécies tributárias, ao lado das taxas e contribuições de melhoria, se admitida a teoria tripartite das espécies tributárias, ou destas e das contribuições e dos empréstimos compulsórios, se admitida a teoria penta-partida.

⁹⁵ A passagem bíblica consta do evangelho de Mateus, 22:21.

Não que este subjugo fosse voluntário. Ao contrário, era, é e muito provavelmente continuará a ser razão para a insatisfação dos explorados. Uma motivação para rebeliões e revoltas destes grupos oprimidos. Também por isto, a sanção ao descumprimento do encargo de pagá-lo havia de ser exemplar, assim como havia de ser severa a repressão aos rebeldes e revoltos insatisfeitos.

Raras eram as civilizações estruturadas com a prévia definição de limites ou padrões às sanções a serem aplicadas. A escolha, muitas vezes, cabia ao magistrado, ao tirano, ao sacerdote, ao chefe religioso, ao censor, ao cônsul ou ao soberano, sendo recorrente a imposição de castigos cruéis. As punições eram das mais diversas espécies, podendo atingir a vida, o corpo, a honra, a liberdade, a cidadania, o patrimônio, entre outros bens jurídicos do punido. Existiam, ainda, as sanções voltadas a atingir a alma, como a excomunhão⁹⁶, a danação⁹⁷ e a perdição⁹⁸.

A morte podia vir pelo apedrejamento, pela forca, pela crucificação, pelo lançamento ao fogo, pela decapitação, pelo empalhamento, pela entrega as feras, pelo afogamento, pelo embalsamamento em vida e pelo envenenamento, entre outros meios cruéis. Os castigos corporais se davam pela mutilação, pela amputação de membro, pela flagelação, pela marcação a fogo e pela imposição de trabalho forçado. A afronta à honra pela aposição de sinais infamantes⁹⁹, enquanto a liberdade era atingida pela escravização, vitalícia ou temporal, ou pela prisão. Havia também as sanções de degredo, de desterro¹⁰⁰, de banimento, de confisco¹⁰¹, de perda de bens¹⁰² e de multa¹⁰³, em pecúnia ou suprimento.

Os exemplos relatados não esgotam o rol das sanções aplicadas, dada a farta criatividade humana. Além disso, as múltiplas formas de punir nem sempre eram aplicáveis em todos os reinos, havendo, de lado a outro, preferência por tais ou quais meios de punição. Contudo, é certo que a ausência ou a deficiência no pagamento dos tributos invariavelmente acarretava em castigo.

⁹⁶ Cf. FÜHRER. 2010. p. 29-30.

⁹⁷ Cf. FÜHRER. 2010. p. 29.

⁹⁸ Cf. FÜHRER. 2010. p. 29.

⁹⁹ Cf. FÜHRER. 2010. p. 26.

¹⁰⁰ Cf. FÜHRER. 2010. p. 26.

¹⁰¹ Cf. FÜHRER. 2010. p. 27.

¹⁰² Cf. FÜHRER. 2010. p. 26.

¹⁰³ Cf. FÜHRER. 2010. p. 30.

A justificação da cobrança do tributo mudou entre os povos antigos da prestação de oferendas sacramentais às divindades, em troca de abundância nas colheitas e de proteção contra as fúrias dos Deuses, para o custeio da guerra ou da paz. Depois, entre os medievais, passou a ser a proteção física e o empréstimo dos meios de produção, ofertados pelos suseranos, senhores de todas as coisas, aos vassallos, meros homens servis. Ainda entre os medievais, a busca da proteção divina justificava a cobrança pela Igreja do dízimo e de outras taxas de serviços para realização dos sacramentos católicos. E, após, para os modernos, o direito divino do soberano, revestido pelos céus da autoridade suprema, bastava enquanto justificação para a cobrança dos tributos.

Todavia, por mais que o fundamento da tributação tenha se alterado¹⁰⁴, as atrocidades nas sanções continuavam a fustigar aos que não pagavam os tributos na forma e na quantidade exigidas. Se, por um lado, já aparecia uma rasa parametrização das sanções a serem aplicadas, por meio do surgimento de regramentos, esparsos e não sistematizados, por outro, ainda era possível o enquadramento dos delitos tributários como crime de lesa-majestade, cujo conteúdo era nebuloso e a pena ao infrator quase sempre era severa.

As consequências deste cenário, de farta opressão e de altas cargas tributárias, pesava sobre os mais carentes, já que havia privilégios a proteger o clero e a nobreza. O monarca francês Luís XIV resumia os papéis dos três estratos sociais nesta insustentável estrutura social em uma curta frase, ao proclamar: *“Que o clero reze, que o nobre lute pela pátria e que o povo pague”*. Em tal conjuntura, havia combustível suficiente às insurreições populares e aos movimentos revolucionários, que eclodiam com cada vez mais frequência e que culminaram na Revolução Francesa, marco inicial da Idade Contemporânea. No levante, foram decapitados o rei e os privilégios do clero e da nobreza.

Então, a justificação da tributação verteu-se para o custeio das necessidades de manutenção do Estado e, mais à frente, para a redistribuição das riquezas e para a garantia do bem comum, com a melhora da qualidade de vida dos cidadãos.

¹⁰⁴ É importante ponderar que o surgimento de uma nova fundamentação à cobrança dos tributos não suprime por completo as justificações antes existentes. Não há imediata substituição do fundamento antigo pelo novel, havendo, em verdade, sobreposição de um a outro, persistindo a coexistência enquanto a sociedade atual carregar os traços culturais das sociedades antigas.

A mudança impactou as sanções tributárias, afastando gradualmente as consequências penais das infrações e delitos tributários e, de outro lado, servindo a ampliar as sanções tributárias administrativas. O crime de lesa-majestade foi aos poucos sendo suprimido e, com ele, tendo fim a pena capital pelo não cumprimento de obrigações tributárias. No entanto, as demais penas permaneceram aplicáveis, excluindo-se paulatinamente as penas mais cruéis, como os castigos corporais, o trabalho forçado, o degredo, o desterro e o banimento.

Ocorreu, ainda, um aumento gradativo do rigor na instituição das normas jurídicas tributárias sancionadoras administrativas, bem como na imputação das sanções, servindo ao equilíbrio da desigual relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte. De outra banda, houve uma verdadeira proliferação das obrigações acessórias ao dever de pagar tributo, e, com ela, a consequente multiplicação dos expedientes sancionadores administrativos, que ainda hoje se mostram em expansão.

Por fim, cumpre observar que o movimento de distanciamento entre o direito tributário e o direito penal só seria revertido quase século e meio depois do início da Idade Contemporânea, quando, por meio da tipificação legislativa dos ilícitos penais, os Estados voltaram a reaproximá-los, recrudescendo novamente as sanções tributárias, com a ampliação dos tipos penais tributários.

Deste modo, apresentado em resumo o panorama histórico do direito tributário sancionador no mundo, pode-se mirar para a experiência nacional e verter o foco ao histórico do direito tributário sancionador no Brasil.

II.2 – O histórico do direito tributário sancionador no Brasil

O relato histórico do direito tributário sancionador no Brasil também não é uma tarefa fácil. Do início da colonização por Portugal até os tempos atuais, nosso direito tributário sancionador se mostrou fragmentário e assistemático.

Fragmentário porque nunca teve a unidade como característica, sendo que as previsões punitivas gerais e abstratas invariavelmente vieram espalhadas por

centenas de diplomas normativos, dificultando o estudo do tema. E assistemático porque nunca houve uma organização racional e escalonada das condutas a serem consideradas infracionais ao direito tributário e nem das sanções que seriam imputadas aos infratores, o que, por certo, resultou em recorrentes assimetrias entre os desvalores cometidos e as sanções aplicadas e em uma verdadeira desorientação dos legisladores e dos aplicadores na escolha dos meios e das extensões dos castigos.

Portanto, é quase impossível proceder à narração de todos os diplomas normativos dedicados a reger o direito tributário sancionador no Brasil, dos tempos de colônia portuguesa até a atualidade.

O que é possível, e que em sequência se fará, é discorrer sobre os principais textos legais em determinados momentos da história do Brasil, bem como sobre as principais características do direito tributário sancionador nestes períodos, que, por preferência didática, nesta dissertação, se optou que fosse repartido em três períodos.

O primeiro período corresponde às épocas colonial e imperial do Brasil. O segundo período abrange o início da etapa republicana até o advento do Código Tributário Nacional, em meados da década de 1.960, sendo a escolha do parâmetro justificada pela importância deste marco normativo ao estudo do tema do direito tributário em nosso país, representativo do estabelecimento de um sistema tributário nacional. E, por fim, o terceiro comporta as novidades normativas surgidas após o surgimento do Código Tributário Nacional, compreendendo o panorama recente do direito tributário sancionador no Brasil.

III.2.1 – O direito tributário sancionador nos períodos colonial e imperial

O direito tributário sancionador da aurora do Brasil colônia em pouco diferia daquele à época vigente nos países europeus. Esperso e raramente sistematizado, era essencialmente posto por meio de normativos jurídicos emanados dos monarcas absolutos de Portugal ou por seus subalternos autorizados, inexistindo preocupações com a tutela dos contribuintes.

O desdém de Portugal com o território descoberto nos primeiros trinta anos do descobrimento resultou na quase nula produção normativa no período pré-colonial, aplicando-se, por transposição, as normas da coroa portuguesa. No momento seguinte, com a criação das capitanias hereditárias, pouco mudou. Persistiu a aplicação das normas portuguesas, porém, a elas se adicionaram outras, constantes das Cartas Forais de criação das capitanias, que entregavam aos capitães alguns privilégios, como o de arrecadar tributos para si. Na prática, havia tributos devidos ao Rei e outros ao donatário da capitania, bem como um parco regramento da atuação dos fiscais de ambos, imperando a falta de critérios na imposição das sanções tributárias e a forte autoridade dos fiscais¹⁰⁵.

A ausência de regras claras e de controle pelo reino estimulou a sonegação, o contrabando e o descaminho, fazendo com que a coroa portuguesa estabelecesse, a partir de 1548, o Governo-Geral no Brasil, centralizando a arrecadação e a fiscalização. Surgiram, então, alguns normativos tributários dedicados à colônia, e o Regimento Real de 17 de dezembro de 1548, se não é certo que tenha sido o primeiro, é provavelmente o mais importante destes diplomas de normas do início da colonização.

Ao organizar embrionariamente o sistema tributário da colônia, ele fixou alguns dos tributos a serem cobrados dos súditos em favor do Rei e elencou as atribuições delegadas aos principais atores da tributação. Ademais, ele também serviu como veículo de várias previsões hipotéticas de sanções pelo descumprimento das normas jurídicas de tributação. As sanções mais recorrentes nele previstas eram as de multas pecuniárias e de perdimento de bens e mercadorias. Contudo, também eram previstas sanções de prisão e de degredo¹⁰⁶. O carregamento ou descarregamento de mercadorias sem a passagem pela alfândega ou pela casa de arrecadação, por exemplo, era severamente sancionado com a perda da mercadoria carregada ou transportada e do próprio navio, além do degredo do capitão mestre e piloto para a ilha de São Tomé pelo período de cinco anos. A sonegação da dízima sobre a produção de açúcar já vendido, apurada pelo confronto dos livros da alfândega com os livros dos provedores das capitanias, era punida com o pagamento

¹⁰⁵ No mesmo sentido, UBALDO BALTHAZAR conclui ao afirmar que “*Não havia (...) uma organização fiscal, e os agentes fiscais detinham forte autoridade para multar, executar cobranças e condenar infratores*”. (UBALDO CEZAR BALTHAZAR. A história do tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005)

¹⁰⁶ Em regra, todo contrabando ou descaminho era sancionado com a perda da mercadoria, bem como a falta de selo nas mercadorias sujeitas a sua aposição. Um maior detalhamento sobre o tema pode ser pesquisado em ALCIDES JORGE COSTA (ALCIDES JORGE COSTA; LUÍS EDUARDO SHOUEIRI (Coordenadores). Direito tributário atual n. 16. São Paulo: Dialética, 2001. p. 47).

dobrado do valor do tributo devido, enquanto que a retirada de açúcar não dizimada das casas de purgar era punida com o perdimento da mercadoria. Havia ainda outras normas sancionadoras, sendo estes apenas alguns de seus exemplos.

Outra peculiaridade que merece destaque no Regimento, como observou ALCIDES JORGE COSTA¹⁰⁷, é a previsão de retribuição ao denunciante da infração. Ele, em regra, ficava com o terço do produto da sanção de multa ou de perda de bem.

Ao lado das Cartas dos Forais e do Regimento Real de 1548, também vigoravam no Brasil, enquanto colônia do reino português, as Ordenações Afonsinas, Manuelinas e Filipinas, nesta ordem, sendo que a última também vigorou na alvorada da independência. Elas eram compilações de diversos textos normativos portugueses, voltadas a facilitar a padronização e a aplicação de normas no Reino. Assim, veiculavam também inúmeras normas jurídicas tributárias sancionadoras, merecendo destaque as severas previsões sancionadoras aos delitos de contrabando e de falsificação de selos, com castigos que variavam entre a condenação à morte natural, o degredo, perpétuo ou temporário, o confisco, o perdimento de bens e mercadorias e as multas pecuniárias¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Cf. COSTA. 2001.

¹⁰⁸ Pela extensão dos conteúdos das Ordenações e pela limitação metodológica desta dissertação, é impossível relatar aqui em pormenores todas as normas jurídicas tributárias sancionadoras por elas previstas. Porém, segue o relato de alguns exemplos:

Nas Ordenações Afonsinas era determinada a sanção de prisão ao Tabelião Geral que não pagasse o imposto anual por ele devido, conforme disposição do Livro 2, Título XXXVIII. Previa também a sanção de perda de bens e de morte aqueles que financiassem o contrabando, segundo prescrição constante do Livro 4, Título IV.

Nas Ordenações Manuelinas, por sua vez, previa-se que a cobrança de tributos pelo Capitão além dos limites a ele outorgado na Carta de Foral da Capitania seria sancionada com a perda da outorga, como determinava o Livro 2, Título XLV. Porém, se o crime fosse cometido por subalterno encarregado da cobrança, este sofreria, na primariedade, as sanções de açoite e de degredo por dez anos para a África, ou, na segunda prática, a sanção de degredo perpétuo para a Ilha de São Tomé, ou ainda, na terceira infração, a sanção de morte natural. Além disto, o crime de falsificação de selos merecia sanções de degredo e de perda de bens, nos termos do Livro 5, Título VIII, enquanto o contrabando era sancionado com o confisco dos bens contrabandeados, com a perda de terras e com o degredo vitalício para a Ilha de São Tomé, segundo previa o Livro 5, Título LXXXVIII, havendo, todavia, sanção mais branda aos Fidalgos e Alcaides Maiores, de perda dos bens contrabandeados e de degredo por dois anos para Cepta.

Por fim, nas Ordenações Filipinas constavam prescrições semelhantes. Pelo Livro 5, Título LII, previam-se sanções ao crime de falsificação de selo que iam da morte natural ao degredo para à África ou para o Brasil, além da perda de bens. Já o contrabando, conforme o Livro 5, Título CXII, era sancionado com a perda dos bens contrabandeados e com o degredo vitalício, havendo igualmente sanção mais branda para os fidalgos e Alcaides Maiores, de degredo para a África por dois anos e de pagar nove vezes a que fora contrabandeado. Havia ainda a prescrição de sanções diferenciadas para o contrabando de certos produtos, sendo o contrabando do ouro, nos termos do Livro 5, Título CXIII, sancionado com a morte natural e a perda de todos os bens possuídos. Uma última observação a ser feita é sobre a sanção que se aplicava aos agentes fiscais que, dolosamente, deixavam de arrecadar ou perdiam os bens arrecadados, apenados com a perda do ofício, de nove vezes o valor perdido e com a pena aplicável aos ladrões, conforme o Livro 5, Título LXXIV.

Entretanto, as reprimendas mais severas eram reservadas ao delito de lesa Majestade, pelo qual se punia, dentre outras condutas, levantar-se ou confederar-se contra o soberano ou o Estado. As sanções eram de eterna infâmia, estendida aos descendentes, de morte por meio cruel e de confisco dos bens¹⁰⁹. Ou seja, a condenação prosseguia pela posteridade, alcançando a honra do punido e de seus descendentes, e graduava-se até a condenação à morte, majorada pela crueldade na execução. Como a tutela do contribuinte era praticamente inexistente, as cobranças eram violentas e a opressão fiscal era presente¹¹⁰, havia combustível suficiente à eclosão das revoltas populares, que vez por outra rebentavam, dando azo à aplicação da sanção. Foi este, por exemplo, o desfecho da Inconfidência Mineira, aplicando-se a Tiradentes tal pena cruel.

Todavia, a insurreição mineira não foi a única de nossa história a ter a excessiva carga tributária e violenta opressão fiscal como elementos de amálgama dos descontentes. A Guerra dos Mascates, a Guerra dos Emboabas, a Conjuração Baiana, também chamada de Revolta dos Alfaiates, a Revolução Pernambucana, ou Revolta dos Padres, são outros exemplo da época colonial. No período imperial, pós-independência, outros movimento sucederam, como a Revolução Farroupilha.

Retornando à experiência dos inconfidentes, podemos identificar outra espécie de sanção tributária como deflagradora da sublevação. Foi a *derrama*, sanção tributária coletiva, por meio da qual o fisco português confiscava dos colonos brasileiros objetos de ouro até atingir a arrecadação anual pretendida, quando esta não era alcançada. O odioso mecanismo era cria da reforma pombalina, ocorrida em 1761, que também introduziu como novidades no sistema tributário português o Tesouro Real, centralizador da arrecadação, e o Conselho de Fazenda, contencioso administrativo vocacionado a tratar das causas relativas aos interesses de arrecadação da Coroa¹¹¹. Já havia também regimentos específicos para a administração e tributação das regiões mineradoras do ouro,

¹⁰⁹ A sanção era prevista no Livro 5, Título VI, das Ordenações Filipinas, sendo que já haviam previsões semelhantes nas Ordenações Manuelinas, no Livro 5, Título 2, e nas Ordenações Afonsinas, no Livro 5, Título II. Todavia, houve o agravamento da sanção aplicada acrescentando-se a infâmia e a crueldade à morte.

¹¹⁰ BALTHAZAR observa que a autonomia de atuação do Provedor-Mor em relação as demais autoridades portuguesas favorecia os abusos e as cobranças violentas (Cf. BALTHAZAR. 2005. p. 42).

¹¹¹ PAULO BONILHA bem observa que os interesses dos contribuintes permaneciam em segundo plano, restando o foro comum para as dívidas das quais fossem beneficiários contra a fazenda do Rei (Cf. BONILHA. 1997. p. 17).

do começo do século, e dos diamantes, que recrudesciam cada vez mais a política tributária, já repressiva e violenta¹¹².

A vinda da família real para o Brasil, em 1808, fuga de Portugal, resultou na liberação dos portos às nações amigas e em outras medidas benéficas, mas também na germinação de novos tributos, e, com eles, de novas normas sancionadoras. O panorama tributário opressor, somado à ebulição dos movimentos revolucionários liberais, favoreceu a proclamação da independência, que viria logo a seguir.

Na alvorada do Brasil imperial, pouca coisa mudou, sendo aplicadas as leis portuguesas enquanto não era editada a legislação nacional¹¹³. Todavia, logo em seguida, com a outorga por Dom Pedro I da primeira Constituição do Brasil, de 1824, já houve avanços. Foram abolidas as penas cruéis, como o açoite, a tortura e a marca a ferro quente, e com elas a pena de morte cruel. Também houve a limitação da aplicação das penas criminais somente aos infratores, eliminando-se as condenações capazes de atingir seus ascendentes e descendentes, como a infâmia. Além disso, houve a expressa garantia de direitos civis, como o respeito à legalidade, à igualdade, à irretroatividade das leis, bem como uma embrionária referência à capacidade contributiva¹¹⁴.

Por certo, as mudanças verteram impacto sobre o direito tributário sancionador para favorecer a tutela dos contribuintes. De outro lado, a atribuição do poder moderador ao imperador e a manutenção de algumas características coloniais, como a escravidão, o patrimonialismo e o clientelismo, prejudicavam a efetivação desses direitos.

Alguns anos adiante, em 1831, vieram outras mudanças benéficas aos contribuintes. Com a decretação do Código Criminal do Império, houve a introdução da estrita legalidade, rareando-se a aplicação de sanções penais aos ilícitos tributários. Os tipos penais do contrabando e da falsificação de selo foram mantidos, todavia não mais sancionados com a morte ou o degredo. Eram punidos, respectivamente, com o perdimento da mercadoria contrabandeada e o pagamento de multa igual à metade de seu valor e com a

¹¹² BALTHAZAR observa que a outorga do privilégio absoluto de cobrar tributos aos grandes comerciantes e o acompanhamento da força militar na cobrança dos tributos contribuíram para a piora do cenário (Cf. BALTHAZAR. 2005. p. 51).

¹¹³ Cf. BALTHAZAR. 2005. p. 78.

¹¹⁴ As previsões constavam do art. 179, respectivamente incisos I, III, XIII e XV do texto constitucional.

prisão com trabalhos forçados, de dois meses a quatro anos, mais multa pecuniária de cinco a vinte por cento do dano causado¹¹⁵. Ademais, a pena de morte foi afastada do crime de lesa Majestade¹¹⁶, já raramente imputado aos revoltos que eram condenados pelas rebeliões contra os excessos na tributação, sendo que o Código chegou a prever um tipo penal específico para estas situações, sancionando o ajuntamento ilícito contra o pagamento de taxa, imposto ou contribuição com multa pecuniária de quarenta a quatrocentos mil réis¹¹⁷. Outra novidade importante em favor dos contribuintes foi a previsão de graves sanções ao empregado público que exigisse dolosamente tributo indevido ou a maior do contribuinte, que se valesse de meios vexatórios na cobrança do débito tributário ou que exigisse algum prêmio ou vantagem no ato de cobrança¹¹⁸. As sanções variavam da suspensão temporária à perda do emprego, podendo também ser cumuladas com penas de prisão de até quatro anos e com multas pecuniárias. Tais sanções também eram estendidas aos particulares encarregados de arrendamentos de tributos.

E, se é possível afirmar que houve uma gradual limitação do direito tributário sancionador penal no período, também se pode dizer que, de outro lado, houve um paulatino desenvolvimento do direito tributário sancionador administrativo. Esse era veiculado por meio de leis esparsas, principalmente naquelas voltadas à fixação de despesas e do orçamento anual do Império, onde o conteúdo normativo tributário era corriqueiramente inserido¹¹⁹, bem como por meio dos regulamentos administrativos, editados para adentrar nas minúcias da tributação e discorrer onde, quanto e como os tributos deveriam ser pagos.

Não havia sistematização dessas sanções tributárias administrativas, quando analisado seu conjunto, pelo cotejo das leis ou dos regulamentos. Ao contrário. Elas reproduziam a desordem do sistema tributário então vigente no país, que padecia de

¹¹⁵ As sanções constavam, respectivamente, do art. 177 e do art. 167, do Código Penal do Império.

¹¹⁶ Sua aplicação limitava-se aos crimes de homicídio, latrocínio e de insurreição de escravos.

¹¹⁷ O tipo penal era objeto do art. 287 do Código Penal do Império.

¹¹⁸ O detalhamento das condutas constava dos artigos 135 e 136 do Código Penal do Império, de 1831.

¹¹⁹ Este é o caso, por exemplo, dos artigos 13º, § 4º, 14º, §§ 1º e 3º e 27, da Lei do Império de n.º 317, de 21 de outubro de 1843, que cuidava das despesas e do orçamento para os exercícios de 1843 a 1845. Os artigos previam, respectivamente, sanção de multa pecuniária para a negociação, pagamento ou aceite de título de crédito sem selo tributário, sanção de multa pecuniária para o pagamento de selo tributário de valor menor que o devido, sanção de perda do emprego ou do ofício pelo escrivão ou oficial que praticasse um ato sem o prévio pagamento do selo tributário e sanção de multa pecuniária pelo contrabando do pau-brasil.

uma precisa divisão de competências e que sofria com a bitributação e com a cobrança de um mesmo imposto sob inúmeros títulos.

Em meio a outra desordem, provocada pela abdicação de Dom Pedro I ao trono do Brasil e pela ebulição de revoltas populares, como a Cabanagem, a Sabinada, a Balaiada e a Revolução Farroupilha, as Regências, que governaram o Brasil até que Dom Pedro II assumisse o trono, tentaram organizar o sistema tributário nacional. A reforma começou pela regulação do processo de execução das dívidas em favor da fazenda pública. Avançou para a extinção do Conselho da Fazenda e do Tesouro Nacional, para a criação do Tribunal Nacional do Tesouro, para dirigir e fiscalizar receitas e despesas, e para a substituição do antigo Foral da Alfândega de Lisboa, de 1537, pelo Regulamento das Alfândegas do Império. E culminou com a embrionária descentralização tributária, gradualmente repartindo receitas e competências entre Governo Geral e Províncias, unificando impostos de mesmo escopo e suprimindo tributos excessivos¹²⁰.

O panorama prosseguiu pelo Segundo Reinado, sem, todavia, ocorrer uma sistematização do direito tributário sancionador administrativo. Como avanço que merece destaque nesta fase, houve apenas a vedação de se cominar nos regulamentos sanções não antes previstas em lei, por disposição do art. 31, da Lei n.º 1.507, de 26 de maio de 1867, que cuidava das despesas e do orçamento para os exercícios de 1867 a 1869. Praticamente inexistiam leis específicas a tratar da matéria tributária.

II.2.2 – O direito tributário sancionador do início da República até o advento do Código Tributário Nacional

A proclamação da República pôs fim ao regime monárquico centralizado até então vigente, dando lugar a um regime republicano e federativo de governo, que viria a reconhecer a autonomia dos Estados e que trataria de repartir as competências tributárias.

Antes mesmo que se promulgasse outra Constituição, a primeira da era republicana, houve a decretação de um novo Código Penal – CP. Este diploma normativo continha importantes novidades, como a expressa a previsão da irretroatividade da lei

¹²⁰ Para um maior detalhamento do tema, consultar a obra de BALTHAZAR, *A história do tributo no Brasil* (Cf. BALTHAZAR. 2005. p. 84-92).

penal, a extinção das penas de morte, de galés, de prisão perpétua, de degredo e de desterro, e a limitação de cumprimento das penas de prisão ao período máximo de trinta anos. Porém, no que tange ao direito tributário sancionador, trouxe poucas mudanças. Manteve os tipos penais do ajuntamento ilícito, do contrabando e da concussão, mas inovou ao imputar sanção de prisão aos dois primeiros, antes castigados apenas com as multas pecuniárias. Inovou também ao criar tipos penais específicos para a falsificação de selos tributários e de estampilhas, além de pequenas mudanças nas dosagens das penas¹²¹.

A nova Constituição veio logo em seguida, em 1891, para organizar a república federativa, tripartir poderes entre legislativo, executivo e judiciário e repartir as competências tributárias entre a União e os Estados, agora autônomos. Os Municípios foram preteridos na divisão, só atuando onde e quando lhes fosse autorizado pelos Estados, situação que causaria problemas, inclusive fadando alguns Municípios à bancarrota. Outra razão de futuros litígios foi a expressa autorização constitucional à bitributação¹²². De outro lado, houve avanços com a explícita garantia da legalidade tributária e a abolição da pena de galés e do banimento, além da limitação da pena de morte à época de guerra¹²³.

A autonomia conferida aos Estados e a entrega a eles de competências tributárias bem delineadas logo surtiram efeitos. Serviram à proliferação de disposições tributárias sancionadoras administrativas nos normativos legais e regulamentares por eles editados¹²⁴. De outro lado, no plano federal, continuava a haver uma fragmentação da matéria tributária sancionadora, tratada nos rabilongos das ditas leis orçamentárias ou em leis dedicadas a outros temas que não o da tributação¹²⁵. Era ainda objeto dos normativos infralegais, que se multiplicavam sem qualquer coerência ou sistemática¹²⁶.

¹²¹ O primeiro Código Penal republicano foi veiculado pelo Decreto n.º 847, de 11 de outubro de 1890. O crime de ajuntamento ilícito contra tributo foi objeto do art. 118, com redação quase idêntica aquela do Código Penal do Império, mas agora sujeito a sanção de prisão celular por até quatro anos. O crime de contrabando, por sua vez, foi objeto do art. 265, também sujeito a sanção de prisão pelo mesmo tempo. Este tipo penal recebeu acréscimos em sua redação, passando também a punir as tentativas de iludir ou defraudar o fisco. Já o crime de concussão, tema do art. 219, passou a merecer sanções de prisão mais brandas, reduzidas quase sempre à metade das anteriores. O crime de falsificação de selo foi previsto no art. 246 e o crime de falsificação de estampilhas no art. 247.

¹²² O art. 12 expressamente permitia que União e Estados instituísem cumulativamente tributos residuais, dando causa a uma futura sobreposição de tributações.

¹²³ Eram, respectivamente, objeto do art. 72, §§ 30, 20 e 21.

¹²⁴ A autonomia dos Estados não surtiu efeitos quanto ao direito tributário sancionador penal, já que a competência para tratar da matéria criminal foi constitucionalmente dada à União, por força do art. 31, § 22º.

¹²⁵ A Lei n.º 359, de 30 de dezembro de 1895, que cuidava da receita da União para o exercício de 1896, por exemplo, por meio do art. 6º, permitia aos inspetores da alfândega fixarem multas pecuniárias por infrações

Outra característica que marcou esse período subsequente à promulgação da Constituição de 1891 foi o gradual aparelhamento das estruturas estatais de fiscalização do recolhimento dos tributos¹²⁷. Em diversas oportunidades se previa que os fiscais fossem premiados com parte da receita das multas tributárias¹²⁸, estimulando a penalização desenfreada dos contribuintes. Um grave problema, já que o julgamento dos recursos dos contribuintes cabia, em regra, aos próprios fiscais ou a seus superiores. Este panorama só seria alterado com a criação de conselhos de contribuintes que se seguiu entre as décadas de 1920 e 1930, novidade que favoreceu a tutela dos contribuintes¹²⁹. Eles eram órgãos paritários de julgamento dos recursos administrativos dos contribuintes contra os lançamentos tributários ou as sanções tributárias administrativas a eles imputadas.

Nos anos posteriores, após a extinção da República Velha pelo golpe de Estado de 1930 e um curto período de ‘Governo Provisório’, foi promulgada uma nova Constituição, em 1934, fruto da Revolução Constitucionalista de 1932. Seu texto, apesar da

ao regime aduaneiro entre cinco e dez por cento. Permitia ainda, pelo art. 15º, que o Governo fixasse sanções de multa e de confisco no regulamento do imposto sobre o consumo. Já no parágrafo único do art. 25, imputava multa pecuniária pela venda ou exposição de bebida sem estampilha, enquanto no art. 26, § 3º, impunha pesada multa pecuniária pela realização de operação cambial desacompanhada de selo tributário.

¹²⁶ Não raras vezes, os conteúdos normativos das leis permitiam que fossem instituídas sanções tributárias administrativas por meio dos regulamentos dos tributos. Ocorre que elas eram superficiais ao delegar a matéria, indicando apenas o valor máximo das multas pecuniárias administrativas a serem instituídas. Um exemplo é o da Lei n.º 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que tratava da receita da União para o exercício de 1923. Ela autorizava aos regulamentos dos impostos sobre a renda, do selo e do consumo criarem multas, respectivamente pelos art. 31, inciso VIII, art. 2º, inciso IX, item 2, e art. 25, § 5º, sem avançar nos pormenores do tema. A Lei n.º 4.783/1923, que fixava a receita da União para o exercício de 1923, prescrevia semelhante autorização no art. 3º, § 12º, alínea ‘a’, ao tratar do imposto de renda. Isto quando os decretos não eram usados como veículo para a própria instituição de tributo, como fez o Decreto n.º 24.673/1934, ou ainda para a introdução de sanção tributária penal, como fez Decreto n.º 14.648/1921, ao prever, no art. 62, a contravenção penal de emprego de estampilha usada, sancionada com multa pecuniária.

¹²⁷ A Lei n.º 126-B, de 21 de novembro de 1892, que tratou das despesas para o exercício de 1893, criou delegacias fiscais do Tesouro Federal nas capitais de São Paulo, Minas Gerais, Mato Grosso, Paraná, Piauí e Goiás. Por sua vez, pelo art. 82, inciso XVI, da Lei n.º 2.356/1910, o Governo Federal foi autorizado a instalar a Alfândega e a Delegacia Fiscal em Vitória – ES, havendo semelhantes disposições em outras leis.

¹²⁸ Como exemplo, o art. 29, § 3, da Lei n.º 4.783/1923 contemplava os fiscais com metade das multas administrativas pecuniárias aplicadas aos contribuintes que apresentassem as alfândegas faturas comerciais viciadas quando aos preços ou especificações dos produtos nelas constantes.

¹²⁹ Inicialmente os Conselhos de Contribuinte surgiram com a função de julgar recursos administrativos de certos tributos. O Decreto n.º 16.580/1924, pelos arts. 16 a 21, determinou a criação deles em cada um dos Estados para julgar recursos relativos ao imposto sobre a renda. Já o Decreto n.º 5.157/1927, autorizou a criação de conselho paritário entre o fisco e os contribuintes para julgar os recursos administrativos relacionados aos impostos de consumo. Porém, em 1931, através do Decreto n.º 20.350, foi criado um Conselho de Contribuintes cuja competência alcançava os diversos tributos federais, bem como as multas administrativas previstas em leis ou regulamentos. Como bem observa PAULO BONILHA, os Estados seguiram mesma lógica, criando seus conselhos ou órgãos com semelhante fim (Cf. BONILHA. 1997. p. 29). Em São Paulo, o Decreto n.º 7.184/1935 criou o Tribunal de Impostos e Taxas, órgão paritário com competência contenciosa, para julgar em última instância os recursos administrativos dos contribuintes contra lançamentos tributários e sanções, e consultiva. Os conselhos eram similares, com a paridade de membros, os mandatos temporários e a competência para julgamento de recursos administrativos.

curta vigência e da pouca aplicabilidade efetiva, continha importantes mudanças. Vedava a bitributação e a retroatividade na tributação, criava as contribuições de melhoria e conferia autonomia e competências tributárias aos Municípios¹³⁰. Ademais, no que impactava o direito tributário sancionador, avançou ao extinguir a prisão civil por dívidas, multas ou custas e a sanção de confisco, ao estabelecer a retroatividade penal benéfica ao réu, ao impedir a atribuição do produto das multas aos funcionários que as aplicassem, ao limitar as multas de mora a dez por cento dos débitos e ao criar o remédio constitucional do mandado de segurança como instrumento de garantia dos direitos individuais¹³¹.

Apenas três anos depois, em 1937, veio o golpe do Estado Novo, e houve a outorga, por Getúlio Vargas, de uma nova Constituição, a ‘polaca’. Nela, o autoritarismo e o recrudescimento estatal se fizeram presentes, com a limitação e controle do legislativo pelo executivo e a mitigação e supressão de direitos e garantias individuais¹³². No aspecto tributário, manteve-se a autonomia municipal e a vedação à bitributação, mas silenciou-se sobre a irretroatividade tributária e a legalidade. No aspecto sancionador, as consequências foram ainda piores. Suprimiu-se a vedação à atribuição do produto das multas aos fiscais que as aplicassem, a limitação das multas de mora, a garantia do mandado de segurança, a retroatividade penal benéfica ao réu e a expressa vedação ao confisco.

Em 1940, ainda durante a ditadura Vargas, houve a introdução de um novo Código Penal. Em verdade, já havia ocorrido uma anterior Consolidação das Leis Penais, em 1932¹³³, mas não um novo Códex. Nesse novo veículo normativo, as sanções penais restaram limitadas à restrição da liberdade e às multas penais, além da perda da função pública, da interdição de direitos e da publicação da sentença, tidas como penas acessórias¹³⁴. Assim, suprimiu as sanções penais de banimento, de prisão disciplinar e de suspensão do emprego público. Quanto ao direito tributário sancionador, trouxe mudanças.

¹³⁰ As disposições constavam respectivamente dos arts. 11, 17, inciso VII, 124 e 13, *caput* e inciso II.

¹³¹ Os temas foram objeto do art. 103, itens 29, 30, do art. 13, item 27, art. 184, *caput* e parágrafo único, e art. 103, item 33, respectivamente.

¹³² Em verdade, o país viveria uma ditadura nos anos subsequentes, com a nomeação de interventores nos Estados, o agravamento das limitações e supressões de direitos políticos e individuais, o fechamento do Congresso, o sufrágio indireto e as prisões e perseguições políticas. Ademais, o Presidente passou a gozar do instrumento do decreto-lei, normativo com força de lei que lhe cabia editar em algumas matérias.

¹³³ A multiplicidade de normas penais em leis esparsas e as recorrentes alterações promovidas por outras leis já haviam motivado uma anterior Consolidação das Leis Penais, que foi veiculada pelo Decreto n.º 22.213/1932. Esse adotou a obra *Código Penal Brasileiro*, de Vicente Piragibe, como diploma consolidador.

¹³⁴ As penas ditas principais constavam do art. 28, sendo detalhadas entre os arts. 29 a 41, enquanto as penas acessórias eram objeto dos arts. 67 a 73. A publicação da pena se dava em jornal de grande circulação.

Manteve os tipos penais de falsificação de selos tributários e de estampilhas, da concussão e do contrabando, majorando as penas dos dois primeiros. Avançou ao suprimir o crime de ajuntamento ilícito, mas recrudesceu ao criar o tipo penal da facilitação do contrabando ou do descaminho e ao destacar o excesso de exação como tipo próprio¹³⁵.

As garantias consagradas em 1934 e o reequilíbrio entre os Poderes só seriam restabelecidos com o fim da ditadura Vargas e a promulgação de outra nova Constituição, em 1946. Nela, houve avanços quanto à matéria tributária, apesar de ainda não sistematizada em capítulo próprio. Retomou a legalidade e a legalidade tributária como direito dos contribuintes, ampliou as imunidades tributárias e elencou a capacidade contributiva como objetivo a ser perseguido na tributação¹³⁶. No aspecto sancionador, cuidou de retomar o remédio constitucional do mandado de segurança, a retroatividade penal benéfica ao réu, a vedação ao confisco e a prisão civil por dívida, multa e custas, além de limitar o sequestro e o perdimento de bens¹³⁷. Todavia, silenciou sobre avanços da Constituição de 1934, como a limitação das multas de mora, a irretroatividade tributária e a vedação de entregar aos fiscais uma parte do produto das multas tributárias que aplicassem.

A tutela do contribuinte seria aprofundada com a promulgação da Lei 1.533/1951, que regulamentou o mandado de segurança, remédio constitucional de amparo a direito líquido e certo. Por meio desse instrumento os contribuintes passaram a confrontar judicialmente as sanções tributárias que fossem abusivas e confiscatórias, representando um grande avanço na tutela dos direitos e garantias constitucionais dos sancionados.

Contudo, novas normas voltariam a enrijecer o direito tributário sancionador. Primeiro pela imputação das mesmas penas do crime de apropriação indébita

¹³⁵ O crime de falsificação de selos tributários ou estampilhas foi previsto no art. 293, inciso I, e sancionado com reclusão de dois a oito anos e multa. O crime de concussão teve penas mínima e máxima elevadas a dois e oito anos, conforme o art. 316. Dele foi apartado o crime de excesso de exação, agora tipo próprio e sempre sancionado com a privação da liberdade e com elevadas penas, e não mais com a suspensão do emprego. O contrabando foi objeto do art. 334, mantendo-se a pena anterior, agora dobrada para o contrabando aéreo. E a facilitação do contrabando, objeto do art. 318, foi apenada com prisão de dois a cinco anos e multa penal.

¹³⁶ As disposições constavam respectivamente dos art. 141, § 2 e 34, do art. 31, inciso V, alíneas 'b' e 'c', do art. 15, inciso VII, § 1º, que imprecisamente nomeou de isenção uma imunidade por ele criada, e do art. 202. Ademais, o art. 141, § 34, também previa a anualidade tributária, obrigando a prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributos. A partilha de rendas entre os entes federativos foi aprofundada e as contribuições de melhoria recriadas. Alguns desses comandos foram suspensos após o Golpe Militar de 1964.

¹³⁷ O conteúdo normativo constava, respectivamente, do art. 141, §§ 24, 29, 31, 32, havendo, neste último caso, uma ressalva a permitir a prisão civil por débito alimentar e do depositário infiel.

pelo não recolhimento às instituições de previdência das contribuições arrecadadas dos segurados e do público¹³⁸. Segundo pela imputação de mesmo crime àqueles que não recolhessem em até noventa dias do prazo legal os valores retidos de terceiros ao título de imposto de renda, indevidamente creditados nos livros de registro do imposto de consumo ou recebidos de terceiros ao título de imposto do selo¹³⁹. E logo, em seguida, pela criação do crime de sonegação fiscal, punindo o tipo penal a sonegação, a fraude e o conluio¹⁴⁰. Na prática, os tipos penais passaram a constituir forte coação do contribuinte ao recolhimento de tributos, mesmo que indevidos, já que as sanções transferiam-se da seara administrativa para a penal, tornando mais severo o direito tributário sancionador.

Novas mudanças ocorreriam logo a seguir, com o advento do Código Tributário Nacional e a consequente elaboração de um sistema tributário nacional. É certo que a introdução do Código não foi o nascedouro das mudanças. Seus antecedentes remontam à criação da disciplina de direito tributário nas universidades nacionais e ao anteprojeto de um código tributário, apresentado, em 1953, ao então ministro da fazenda pelo professor paulista Rubens Gomes de Souza¹⁴¹. Ademais, sua origem é contemporânea de uma reforma tributária ocorrida em 1965¹⁴². Porém, ele representou seu ápice.

A temática tributária passou a merecer um tratamento nacional integral e sistematizado, com o detalhamento em diploma legal próprio das definições, das regras e dos princípios que lhe são peculiares¹⁴³. Quanto ao direito tributário sancionador, o Código

¹³⁸ O conteúdo normativo constava do art. 86 da Lei n.º 3.807/1960. A apropriação indébita era sancionada com pena de privação de liberdade de um a quatro anos, mais multa, nos termos do art. 168 do Código Penal.

¹³⁹ A previsão legal era do art. 11 da Lei n.º 4.357/1964. Era possível excluir a punibilidade recolhendo o tributo antes da decisão de primeira instância do processo administrativo fiscal.

¹⁴⁰ A veiculação do crime de sonegação se deu por meio da Lei n.º 4.729/1965. Faziam parte do tipo penal a declaração falsa ou inexata, a alteração de faturas ou documentos mercantis com intuito de fraude e a majoração de despesas ou a emissão de documentos gratuitos, tudo na tentativa maliciosa de obter supressão, redução ou dedução de tributos. Sancionava-se o sonegador com a privação da liberdade, por seis meses a dois anos, e mais multa penal, de duas a cinco vezes o valor do tributo. Era possível a exclusão da punibilidade se recolhido o tributo devido antes do início na esfera administrativa da ação fiscal.

¹⁴¹ O anteprojeto foi reelaborado em 1965, desta vez por uma comissão de juristas, a pedido do Governo.

¹⁴² Conforme observa UBALDO BALTHAZAR, o novo Governo Militar primeiro buscou aproximar o direito e da economia, criando regras que permitissem o aumento da arrecadação sem riscos inflacionários, para depois aperfeiçoar a arrecadação fiscal, e, por fim, reformar o sistema tributário a partir de algumas emendas ao texto constitucional. Uma Comissão Interministerial foi criada em 1965, pelo Decreto 56.015/1965, para sistematizar a prevenção e a repressão contra as infrações tributárias.

¹⁴³ Nele restou definido o conceito de tributo, elencadas as espécies tributárias, esquadrihadas as normas gerais da competência tributária, caracterizados os tributos em espécie e indicadas algumas partilhas das receitas tributárias, tudo servindo a delimitar o sistema tributário nacional. Além disto, o Código serviu veicular no livro seguinte normas gerais de direito tributário, alcançando os temas da legislação tributária, da obrigação tributária, do crédito tributário e da administração tributária.

Tributário Nacional trouxe importantes mudanças, tanto para a tutela do contribuinte, como em seu desfavor. Operou em favor do contribuinte ao impor a observância da legalidade na cominação das normas jurídicas tributárias sancionadoras¹⁴⁴. Também, ao determinar que a observância pelos contribuintes das normas complementares afastaria a imputação das sanções tributárias, ao prescrever a aplicação pretérita da norma sancionadora mais benéfica ao acusado, em determinadas condições, e ao ordenar a interpretação benéfica ao acusado da norma tributária sancionadora¹⁴⁵. E, ainda, ao afastar a responsabilidade tributária de terceiros pelas sanções tributárias não moratórias e ao permitir que a denúncia espontânea da infração pelo contribuinte, se respeitadas certas condições, afastasse a imputação de sanções tributárias¹⁴⁶.

De outro lado, operou em desfavor do contribuinte ao presumir fraudulenta a alienação ou oneração de bem ou renda pelo devedor de crédito tributário em execução, ao declarar objetiva a responsabilidade pela infração tributária, ao prescrever sanções políticas aos inadimplentes tributários, ao declarar inaplicáveis as normas restritivas à atividade fiscalizadora, ao estabelecer a cooperação fazendária na fiscalização e ao permitirem o auxílio de força pública à atuação fiscal, quando necessária¹⁴⁷. O detalhamento dos temas da suspensão e exclusão do crédito tributário e da responsabilidade por infrações também foram importantes. Fato é que o surgimento do Código Tributário Nacional, pelos motivos elencados, representou um verdadeiro marco ao direito tributário e, por conseguinte, ao direito tributário sancionador.

II.2.3 – O direito tributário sancionador posterior ao Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional e a reforma tributária de 1965 surtiram reflexos na elaboração da nova Carta Constitucional, outorgada pelos militares em 1967. O

¹⁴⁴ A garantia constava expressa do art. 97, inciso V, do CTN.

¹⁴⁵ As normas estavam respectivamente contidas no art. 100, p.u., no art. 106, inciso II, e no art. 112. A aplicação retroativa da lei mais benéfica ao réu limitava-se aos atos não fraudulentos e que não implicavam o não recolhimento do tributo. Já a interpretação mais favorável ao acusado se dava quando imprecisa a norma.

¹⁴⁶ As normas eram objeto respectivamente do art. 134, p.u., e do art. 138. A denúncia espontânea só afastava a sanção quando a fosse prévia à fiscalização e acompanhada do pagamento do tributo e consectários.

¹⁴⁷ Tais normas constavam expressas, respectivamente, nos arts. 135, 136, 191, 192 e 193, 195, 199 e 200. Por certo, a objetivação da responsabilidade não alcançou as normas jurídicas tributárias sancionadoras penais. Quanto às sanções políticas, foram introduzidas vedações a concessão de concordata, a extinção das obrigações do falido, ao julgamento da partilha ou adjudicação do espólio e a contratação ou participação em concorrência pública pelo devedor ao fisco. Por sua vez, as comando de inaplicabilidade das normas restritivas à fiscalização veio para fulminar dúvidas sobre o poder de atuação do Fisco.

texto constitucional incorporou novidades de ambos, todavia, a maior inovação foi tratar do Sistema Tributário Nacional em capítulo próprio¹⁴⁸. Porém, quanto ao direito tributário sancionador, pouco inovou. Manteve disposições da Constituição anterior e permitiu o uso de convênios pelos entes federativos para tratar da administração, da fiscalização e da arrecadação de tributos, fomentando a coordenação e a troca de informações entre as fazendas públicas e permitindo a delegação de algumas atribuições entre elas. Ademais, forneceu amparo constitucional à sanção de perdimento de bens por dano ao erário¹⁴⁹.

Pouco adiante foi veiculada a Emenda Constitucional n.º 01/1969, fruto do Ato Institucional n.º 5, para alterar substancialmente o texto da Constituição. Todavia, ela pouco mudaria o Sistema Tributário Nacional ou o direito tributário sancionador¹⁵⁰.

O aprofundamento do recrudescimento do direito tributário sancionador, notadamente o penal, se daria por meio de mudanças infraconstitucionais. Ainda antes da Constituição de 1967, houve novo aumento de severidade nas punições, ao se equiparar ao crime de apropriação indébita o não pagamento do salário-família a empregado, quando a respectiva cota tivesse sido reembolsada à empresa pela previdência¹⁵¹. Também antes da EC n.º 01/1969, certas práticas de sonegação fiscal foram igualadas ao enriquecimento ilícito, para permitir sua sanção administrativa com o confisco de bens.

E, após a veiculação da emenda, a austeridade só aumentou. Foi criada a prisão administrativa do responsável tributário por reter ou receber tributo de terceiro sem

¹⁴⁸ Tripartiu as espécies tributárias, permitiu a criação de empréstimos compulsórios, declarou a seletividade do Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI e a não-cumulatividade deste e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Serviços - ICMS e definiu a lei complementar como veículo das normas gerais de direito tributário, entre outras disposições. As normas constavam, respectivamente, dos arts. 18, 19, § 4º, 22, § 4º, 24, § 5º, e 19, § 1º. Já o Sistema Tributário Nacional era objeto do Capítulo V, do Título I.

¹⁴⁹ As disposições eram objeto do art. 19, §§ 7º, e art. 150, § 11º, respectivamente. Ademais, as sanções de condenação à morte, de prisão perpétua, de banimento e de confisco tornavam-se excepcionalmente permitidas, nos limites fixados por lei, por previsão do art. 153, § 3º, da Carta Constitucional, que permitia aplicá-las na guerra externa, psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva. Ocorre que o regime vigente no país não era democrático e o Governo Militar interferia nos trabalhos do legislativo. Assim, não havia segurança da sociedade quanto ao que seria considerado revolucionário ou subversivo. A Emenda Constitucional n.º 11, de 1978, viria a suprimir tal absurdo, vedando a aplicação das sanções de prisão perpétua, de banimento e de morte, esta, salvo na guerra externa. Porém, deixou de limitar o confisco. Na prática, nenhuma dessas sanções mais graves foi aplicada aos infratores das normas tributárias.

¹⁵⁰ A garantia da anterioridade tributária, objeto do art. 153, § 2º, e a inserção das contribuições no capítulo do sistema tributário, por meio do art. 21, § 2º, inciso I, foram as mais expressivas alterações da emenda.

¹⁵¹ A disposição consta referente ao salário-família consta do art. 155, inciso II, do Decreto-Lei n.º 66/1966. O Ato Complementar n.º 42/1969, pouco anterior a Emenda Constitucional n.º 01/1969, definia as práticas de enriquecimento ilícito e autorizava o Presidente da República a decretar o confisco de bens para puni-las.

o recolher aos cofres públicos, bem como se permitiu o sequestro de seus bens¹⁵². Também houve acréscimo de condutas ao tipo penal da sonegação fiscal, para sancionar com o rigor penal certas fraudes às regras benevolentes dos incentivos fiscais do imposto sobre a renda¹⁵³.

O avanço do direito tributário sancionador penal ainda teria novos episódios de agravamento. O primeiro episódio, em meio à crise econômica de 1990, serviu à criação dos crimes contra a ordem tributária, que viriam a sancionar tanto ilícitos cometidos por particulares, quanto por funcionários públicos. No primeiro grupo, havia tipos penais muito similares àqueles do crime de sonegação fiscal, da Lei n.º 4729/1965, que, todavia, não foi expressamente revogada¹⁵⁴. Já o segundo grupo trazia novos tipos penais, que especializavam para o campo tributário os crimes de extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento, de concussão, de corrupção passiva e de advocacia administrativa, sempre com sanções mais rígidas do que aquelas dos tipos gerais¹⁵⁵. O mesmo veículo normativo serviu ainda para robustecer as sanções aos crimes de excesso de exação e de facilitação do contrabando ou descaminho, previstos no Código Penal¹⁵⁶. O segundo episódio, no ano de 2000, serviu à criação dos tipos penais específicos da apropriação indébita previdenciária e da sonegação de contribuição previdenciária¹⁵⁷, ambos com sanções mais graves que aquelas prescritas aos tipos gerais.

Nota-se que, em verdade, ocorreu e vem ocorrendo, um verdadeiro processo de criminalização dos ilícitos tributários, com a consequente ampliação do direito tributário sancionador penal.

¹⁵² O *caput* do art. 3º do Decreto-Lei n.º 1060/1969 permitiu ao Ministro da Fazenda propor à Justiça Federal a sanção de prisão administrativa, por até noventa dias, do responsável tributário que retivesse ou recebesse tributo de terceiro e não o recolhesse aos cofres públicos, podendo ainda ser decretado o sequestro dos bens do sancionado. Nota-se que era suficiente para tanto a existência de meros indícios do fato, aplicando-se a prisão também aos diretores, administradores, gerentes e sócios das sociedades empresárias devedoras. Posteriormente, por ocasião do Decreto-Lei n.º 1.104/1970, o poder de decretação da prisão administrativa passou a ser exercido pelo próprio Ministro da Fazenda, que passou a fazer às vezes do Judiciário Federal.

¹⁵³ O acréscimo de condutas se deu pela inclusão do inciso V no art. 1º da Lei n.º 4.729/1965, determinada pelo art. 1º da Lei n.º 5.569/1969.

¹⁵⁴ Tal fato suscitou questionamentos quanto à revogação, já que as penas antigas eram inferiores. Para detalhes do tema, consultar a obra de Andrade Filho (Cf. ANDRADE FILHO. 2007. p. 51-60).

¹⁵⁵ Os novos tipos penais constavam art. 3º, respectivamente nos I, II e III.

¹⁵⁶ O crime de excesso de exação teve suas penas mínima e máxima aumentadas para três e oito anos, idênticas às novas penas do crime de contrabando ou descaminho. O aumento foi significativo, já que as sanções anteriores eram fixadas entre seis meses a dois anos e entre dois e cinco anos, respectivamente.

¹⁵⁷ Os tipos penais foram inseridos no Código Penal, respectivamente nos arts. 168-A e 337-A.

Com o direito tributário sancionador administrativo não seria diferente. Ele também recrudescceu. Ocorreu uma constante e gradativa ampliação do rol das sanções tributárias políticas, voltadas a gravar, a mitigar ou a suprimir, direta ou indiretamente, o gozo de direitos individuais pelo contribuinte inadimplente. Também proliferaram as sanções tributárias administrativas pecuniárias. Os dois temas serão vistos em detalhes em capítulo subsequente, o que justifica, por ora, não aprofundá-los. Ademais, durante a espiral inflacionária, em 1992, foi instituída a medida cautelar fiscal, que, uma vez decretada, permitia a indisponibilidade imediata do patrimônio do contribuinte até o valor devido¹⁵⁸. Ainda em meio à crise econômica da década de 1990, agora em 1994, foi criada a figura do depositário infiel tributário, para permitir a aplicação da sanção tributária administrativa de prisão civil, por até 90 dias, ao responsável por reter ou por receber tributo de terceiro e não o recolhê-lo ao Fisco, norma hoje inaplicável¹⁵⁹. De outro viés, no aspecto processual, foram sendo mitigados alguns dos instrumentos de defesa do contribuinte. Primeiro, pela limitação de concessão de medidas liminares em ações cautelares contra o Poder Público e por se tornar possível a presidente de tribunal, nos poucos casos restantes, suspendê-las¹⁶⁰. Depois, pela extensão de mesmas regras ao remédio constitucional do mandado de segurança¹⁶¹.

No curso deste processo, foi promulgada a atual Constituição do Brasil, a Constituição Cidadã, de 1988. De escopo analítico, ela serviu para aprofundar o rol de direitos e garantias assegurados aos indivíduos, notadamente no campo penal. Na temática tributária, desceu aos detalhes no regramento de tributos como o ICMS e o IPI e trouxe como novidade a expressa vedação ao uso de tributo com efeito de confisco. Todavia, ela pouco inovou na disciplina do direito tributário sancionador, sendo mantido o viés de paulatino recrudescimento e a caracterização de fragmentariedade de sua disciplina.

¹⁵⁸ A medida cautelar fiscal é objeto da Lei Federal n.º 8.367/1992. As opiniões sobre a natureza do instituto divergem, inclusive sobre sua essência ser sancionadora ou não. Não cabe neste momento resolver o impasse. Porém, é inegável que a indisponibilidade dos bens do devedor de tributo opera em seu prejuízo, servindo a castiga-lo, e, por isto, coube aqui a menção ao expediente.

¹⁵⁹ A previsão legislativa foi veiculada pela Lei Federal n.º 8.866/1994. Na verdade, era uma tentativa de adaptação da prisão administrativa do art. 3º do Decreto-Lei n.º 1060/1969 à Constituição Cidadã, já que esta vedava outras hipóteses de prisão civil que não a do inadimplente na prestação de alimentos e do depositário infiel. Como a Súmula Vinculante n.º 25 do Supremo Tribunal Federal veio declarar ilícita a prisão civil do depositário infiel, esta sanção tributária administrativa não pode mais ser aplicada.

¹⁶⁰ As disposições constavam, respectivamente, dos arts. 1.º e 4.º da Lei Federal n.º 8.437/1992.

¹⁶¹ Na nova Lei do Mandado de Segurança, Lei Federal n.º 12.016/2009, a limitação das liminares é objeto do art. 7.º, § 1.º. Quanto à suspensão de efeitos, disciplinada pelo art. 15, cumpre observar que a subjetividade dos critérios exigidos para declará-la opera em desfavor do contribuinte, já que as hipóteses de grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia pública traduzem conceitos jurídicos indeterminados.

II.3 – Síntese conclusiva

A breve exposição nos permite concluir que a evolução do direito tributário sancionador decorreu de um processo histórico lento, gradual, assistemático e fragmentário.

Viu-se que, no **plano internacional**, o direito tributário sancionador é tão antigo quanto a própria tributação, existindo a sanção enquanto castigo aos desobedientes desde que o tributo se impôs como um dever, nos primórdios da humanidade. Viu-se também que a ausência de limites e parâmetros aos castigos, de início livremente escolhidos pelos líderes das comunidades, só foi superada lentamente, com a paulatina individualização das sanções, a insipiente sistematização do direito tributário sancionador e a gradual supressão das condenações infamantes, corpóreas e cruéis. As ebulientes revoltas dos oprimidos contra as elevadas cargas tributárias, severamente reprimidas, serviram de catalisadoras deste processo. E se viu ainda que, apesar da justificação da tributação ter cambiado com o avançar dos anos, o aspecto sancionador nunca deixou de estar presente.

Semelhantes conclusões se obtém sobre o **direito tributário sancionador no Brasil**, também assistemático e fragmentário e de evolução histórica lenta e gradual. *Assistemático* porque nunca mereceu um diploma normativo que lhe definisse normas gerais, coerentemente articuladas, fixando hipóteses e limites às sanções tributárias. E *fragmentário* porque as normas jurídicas tributárias sancionadoras gerais e abstratas sempre foram veiculadas aos retalhos, espalhadas em inúmeros diplomas normativos.

Quanto ao ***direito tributário sancionador penal***, é de se notar que as graves sanções de condenação à morte, natural ou cruel, à infâmia, transcendente da pessoa do condenado, à prisão perpétua, às galés, ao desterro, ao degredo e ao confisco, aplicáveis no período colonial aos ilícitos tributários, só foram suprimidas paulatinamente durante o período imperial e o início do período republicano. Todavia, nota-se também que, apesar de restrito o rol de sanções aplicáveis, vem ocorrendo uma frequente ampliação no catálogo de condutas criminalizadas e um recrudescimento nas doses das penas, numa temerária empreitada de criminalização dos ilícitos tributários.

Por sua vez, pode-se concluir que o *direito tributário sancionador administrativo* sempre esteve distante de uma sistematização, padecendo de normas gerais. Por anos, foi veiculado em rabilongos de leis orçamentárias ou esparsos em outros normativos, sem qualquer coerência. Ademais, a repartição constitucional de competências tributárias, fruto do modelo republicano federativo, favoreceu sua caótica proliferação, já que inexistentes parâmetros a limitá-lo. Outra circunstância que favoreceu sua multiplicação é a recorrente ampliação do repertório de obrigações acessórias que se imputa aos contribuintes e da consequente necessidade de sancionar sua inobservância.

Também se observa que foram raros os expedientes em favor da tutela dos contribuintes no âmbito administrativo, como a criação dos conselhos de contribuinte enquanto órgãos administrativos paritários de julgamentos de recursos, a vedação da prisão civil por dívida de tributo e o impedimento de premiar os fiscais com parte do produto das multas. O *Código Tributário Nacional* favoreceu esta tutela ao ordenar a adoção da interpretação mais benéfica ao sancionado, ao impor a legalidade na cominação das normas jurídicas tributárias sancionadoras, ao vedar a imputação de sanção ao contribuinte que obedecesse às normas complementares da tributação, ao prescrever a aplicação pretérita da norma sancionadora mais benéfica ao acusado, ao afastar a responsabilidade tributária de terceiros pelas sanções tributárias não moratórias e ao permitir que a denúncia espontânea da infração pelo contribuinte afastasse a punibilidade do infrator. Todavia, as disposições foram quase todas direcionadas à fase posterior à instituição das normas jurídicas tributárias sancionadoras, sendo lacunoso o regramento da etapa antecedente.

O vácuo poderia ser suprido por meio de uma lei complementar dedicada ao tema, que, como destacado, ainda não foi aprovada pelo Congresso Nacional. Também poderiam cumprir este papel um novo Código de Defesa do Contribuinte ou mesmo um novo Código Tributário Nacional, cujos projetos morosamente tramitam no Congresso Nacional. Todavia, a proposta deste capítulo não foi de responder a estas indagações, mas sim de indicar os principais aspectos históricos do direito tributário sancionador, tarefa que se acredita tenha sido cumprida, permitindo o avanço desta dissertação ao capítulo seguinte, dedicado à finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras.

CAPÍTULO III – A FINALIDADE DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS

Este terceiro capítulo da dissertação é dedicado a investigar a finalidade a ser perseguida pelas normas jurídicas tributárias sancionadoras, de forma a permitir apontar a que norte elas se vertem, bem como quais são as situações mais frequentes de desvios cometidos na perseguição destes rumos.

É que um estudo aprofundado das normas jurídicas tributárias sancionadoras que almeje elaborar uma teoria sobre o tema reclama também uma pesquisa acerca de suas *finalidades*, palavra que se confunde com a noção de fim a ser perseguido, de finalismo, de intuito, de objetivo último que se quer alcançar.

Antes de ingressar no tratamento do tema, é necessário fixar algumas premissas.

Primeiro, porque a finalidade de uma determinada ação ou omissão humana pode estar direta ou indiretamente atada ao objetivo almejado, dizendo-se imediata na primeira hipótese e mediata na segunda, ambas interessando ao objeto desta dissertação. Num primeiro momento, nota-se que a finalidade mediata de toda norma que seja dragada pelo campo de influência do direito tributário é de permitir que a administração arrecade através dos tributos os recursos necessários ao custeio das atividades realizadas pelo Estado. Com as *normas jurídicas tributárias sancionadoras* não seria diferente, já que, direta ou indiretamente, objetivam permitir o ingresso dos recursos dos tributos nos cofres Estatais e, assim, manter a máquina pública em funcionamento. Entretanto, a finalidade que aqui se persegue não é aquela remota e mediata ao próprio direito tributário, que sabidamente exerce influência sobre os campos jurídicos que lhe são justapostos. É, em específico, a que diz respeito às próprias *normas jurídicas tributárias sancionadoras*.

Segundo, porque, ao se pesquisar a finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras, não se pode presumir que a resposta a ser obtida seja singular.

Pode existir mais de um fim que, através delas se, almeja. Portanto, as normas jurídicas tributárias sancionadoras, quanto à finalidade almejada, podem ser plurais e não singulares.

Assim, apesar do emprego do termo no título do capítulo no singular, indica-se que a opção ora promovida é de análise dos objetivos das normas jurídicas tributárias sancionadoras em múltiplas perspectivas, o que, se reitera, não vincula a conclusão do trabalho por uma única dentre elas.

Fixadas as premissas, passa-se a cuidar da estrutura de desenvolvimento deste capítulo, que se dará em três etapas. Primeiro, aproveitando as evoluções científicas alcançadas pela senda do direito penal, para relatar as principais teorias formuladas acerca das finalidades das penas. Segundo, para, tratando da aplicabilidade destas teorias às normas jurídicas tributárias sancionadoras, apontar razões de compatibilidades e de incompatibilidades. E, por fim, cuidando de uma terceira para apresentar considerações conclusivas sobre o diálogo das teorias das finalidades nos sistemas penal e tributário sancionador.

III.1 – As principais teorias sobre a finalidade das penas

Como acima dito, o estudo da finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras inicia-se pelas principais teorias jurídicas acerca dos fins das penas.

Nesta tarefa, se mostram de grande valia os estudos realizados sob o enfoque da teoria geral do direito e do direito penal. Os estudos enfocados na teoria geral do direito, por sua preocupação estruturante do Direito enquanto ciência e, sendo as normas sancionadoras um dos componentes necessários ao aspecto coativo do direito, importante se mostra a investigação de sua finalidade. As pesquisas focadas no direito penal, por sua vez, pelas suas preocupações com o *porquê* e com o *para onde* da disciplina, sendo a temática da finalidade das penas imprescindível à resposta destas perguntas.

Portanto, considerado o aspecto de sistema unitário que caracteriza o Direito como fenômeno e a serventia das pesquisas já desenvolvidas, às colheremos de

suporte para indicar, em breve síntese, as principais teorias jurídicas sobre as finalidades das normas sancionadoras em seu aspecto negativo.

São elas a *teoria da justificação divina*, a *teoria da purificação*, a *teoria da intimidação*, a *teoria da retribuição*, a *teoria da prevenção* (esta, em suas espécies geral, positiva e negativa, e especial, positiva e negativa), a *teoria mista* e a *teoria da redução da violência pela tutela de bens jurídicos*. Deve-se destacar, ainda, que existem outras duas importantes teorias, a *teoria da ressocialização pelas penas* e a *teoria do funcionalismo radical*, que, apesar de relevantes, mantém aproximações com a teoria da prevenção, e por tal motivo serão juntamente com ela tratadas.

Lembra-se também que o rol acima indicado não é taxativo, sendo usual que alguns autores do campo do direito penal trabalhem com categorias próprias, tracem pequenas distinções adicionais de conteúdo entre elas ou realizem aproximações ou encampações de uma teoria por outra.

Ademais, as primeiras três servem mais de perspectiva histórica do que de parâmetro de justificação atual das penas, já que a laicidade do direito e o Estado Democrático de Direitos, que se disseminam, têm tratado de fulminá-las. Contudo, a pretensão em expô-las é de permitir aos estudiosos do direito conhecê-las, para que possam elaborar suas premissas sobre o tema, apoiando ou contrapondo aquelas edificadas pelo autor.

Por fim, fica a ressalva de que este item se dedica apenas a apresentar as teorias, deixando ao item subsequente a tarefa de tratar da aplicabilidade dessas teorias às normas jurídicas tributárias sancionadoras e a tarefa de indicar as consequências da eleição de finalidade inadequada à categoria jurídica ora tratada, cuidando de apontar eventuais assimetrias entre finalidade e norma sancionadora.

III.1.1 – As teorias da *justificação divina* e da *purificação pelas penas*

Nos primórdios da antiguidade, os povos tribais, mono ou politeístas, envoltos na magia da justificação divina de todo bem ou mal, tinham a crença de que o

desgosto dos deuses devia ser recompensado com sacrifícios e holocaustos, alguns deles até humanos. Além disto, fabulavam que a destruição das tribos rivais e as penas de morte aplicadas aos ladrões e homicidas serviriam respectivamente para prestar louvores aos deuses cultuados e para mantê-los imunes de suas fúrias infinitas.

Assim, mesmo que presente algum caráter retributivo nas penas aplicadas, de tratar o mal com o mal, este ainda sequer era limitado pelo parâmetro objetivo da Lei do Talião¹⁶². É certo, também, que pairava sobre as penas uma justificativa transcendente, de *justificação divina* pelo respeito à vontade dos deuses, que prevalecia como objetivo último a ser perseguido.

Observa-se que, não raras vezes, a punição ultrapassava a pessoa do descumpridor das regras para abranger todo o clã ao qual pertencia, ou ainda era imputada ao condenado em atitude despida de nexos com uma ação ou omissão por ele praticada, como nos holocaustos por má colheita ou por outro motivo qualquer.

Em momento seguinte, o foco é alterado da *justificação divina* para a *purificação do indivíduo*. Ou seja, não mais se aplicava a sanção, como oblação aos deuses, à todo o corpo social, mas à de seus membros. Assim, mais que retribuir ao criminoso o mal causado à sociedade, a imputação de algumas sanções tinha por finalidade a purificação do espírito do apenado, pela retidão, pela lamentação ou pelo sofrimento.

Da mesma forma que o manejo do polvilho purifica o corpo e a alma de Maria Exita, no conto *Substância* de GUIMARÃES ROSA, o trabalho forçado, a dor provocada e o retiro imposto depurariam do condenado toda maldade que condenaria sua alma ao fogo do inferno, sendo esta pureza o fim da norma sancionadora. O Tribunal da Santa Inquisição é exemplo histórico de tão perversa compreensão da finalidade penal.

Pode-se concluir que ambas as teorias atrelam os fins das penas, e, por decorrência, das normas sancionadoras, a uma perspectiva transcendental. A primeira, pelo

¹⁶² Antes do talião, pouco ou nenhum limite havia as penas a serem aplicadas. Assim, há juristas que sustentam, como MIRABETE E FABBRINI, ser a Lei do Talião o primeiro grande avanço na história do direito penal, já que limitou a reação ao limite do mal praticado. (JÚLIO MIRABETE e RENATO FABBRINI. *Manual de direito penal: parte geral*. 24ª Ed. Atualizada até 31 de dezembro de 2006. São Paulo. Atlas. 2007. p. 16-17).

olhar voltado do divino ao coletivo ou no caminho reflexo, e a segunda, do indivíduo ao ser supremo. Contudo, ambas não mais se prestam a servir de finalidade aos castigos impostos pelos modernos Estados laicos por seu viés eminentemente religioso.

III.1.2 – A *teoria da intimidação*

Outra teoria acerca das finalidades das penas sustenta que seu objetivo maior seria o de intimidar os administrados a obedecerem silentes ao poder do soberano, dando maior estabilidade ao Estado.

É certo que, em regra, também havia uma justificação sobrenatural ao poder do soberano, bem como um subsidiário foco no respeito coletivo às leis, numa aproximação com a teoria da justificação divina, já exposta, e com a teoria prevencionista geral, que será à frente detalhada. Contudo, a característica central deste modelo era a existência das penas rígidas, severas e cruéis, já que a *intimidação* se fazia pela demonstração de força.

O foco era a preservação do soberano, sendo caracterização afeta aos Estados totalitários e às monarquias absolutistas, tendo o modelo praticamente ruído com o surgimento dos direitos humanos de primeira dimensão¹⁶³, com a extinção do absolutismo e com o gradual desaparecimento do totalitarismo, nos levando às teorias seguintes.

III.1.3 – A *teoria absoluta, retributivista ou retributiva*

Por sua vez, a *teoria retributiva, retributista ou absoluta* propõe que o objetivo maior das normas sancionadoras é devolver ao criminoso o mal causado à sociedade. É neste sentido, por exemplo, a definição sobre tal teoria da catedrática JANAÍNA PASCHOAL¹⁶⁴, abaixo transcrita:

¹⁶³ É mais adequado usar a terminologia *dimensão*, em detrimento de *geração* ou *onda*, para caracterizar a primeira leva de direitos humanos, em razão de sua essência comum de indivisibilidade e interdependência, seguindo os ensinamentos de CARLOS WEIS (CARLOS WEIS. *Direitos humanos contemporâneos*. 2ª Ed. São Paulo. Malheiros. 2006. p. 47-54).

¹⁶⁴ JANAÍNA CONCEIÇÃO PASCHOAL. *Direito penal: parte geral*. Barueri. Manole. 2003. p. 99.

A teoria que vislumbra na pena a função retributiva parte do pressuposto que o crime é um mal, devendo ser retribuído (pago) com outro mal, que é a pena.

Outra definição acerca do tema é a de FERNANDO CAPEZ¹⁶⁵:

a) Teoria absoluta ou da retribuição: a finalidade da pena é punir o autor de uma infração penal. A pena é a retribuição do mal injusto praticado pelo criminoso, pelo mal justo previsto no ordenamento jurídico (punitur quia peccatum est).

A definição de CAPEZ é semelhante àquela adotada no manual conjunto de JULIO MIRABETE e RENATO FABBRINI¹⁶⁶. Vejamos:

As teorias absolutas (de retribuição ou retribucionistas) têm como fundamento da sanção penal a exigência de justiça: pune-se o agente porque cometeu o crime (punitur quia peccatum est).

Poderiam ser transcritas outras centenas de definições da teoria¹⁶⁷, mas aquelas acima destacadas são suficientes para indicar o propósito das sanções para os retributivistas: de troco ao indivíduo por sua conduta delituosa.

O viés teleológico é retrospectivo, voltando a finalidade da sanção ao passado, já que retribui com outro mal o antigo mal antes praticado, se permeia por um quê de vingança mesquinha, se não do próprio indivíduo lesado, do Estado, ao mesmo tempo como seu titular e como instrumento da represália. Tal foco finalístico se mostra míope, se considerarmos como objetivo da Justiça, enquanto instituição, superar a vingança particular, já que a pena como retribuição se traduz em resposta ao problema da Justiça com retroalimentação do próprio problema, pressuposto paradoxal bem notado por RICOUER.

¹⁶⁵ FERNANDO CAPEZ. *Curso de direito penal, parte geral*. 12ª Ed. De acordo com a Lei n.º 11.466/2007. São Paulo. Saraiva. 2008. p. 359.

¹⁶⁶ Cf. MIRABETE; FABRINI. 2007. p. 244.

¹⁶⁷ A definição de GRECO em seu *Curso de direito penal: parte geral* (ROGÉRIO GRECO. *Curso de direito penal: parte geral*. 11ª Ed. Rio de Janeiro. Impetus. 2009. p. 489), onde também aponta a definição de ROXIN. Em doutrina estrangeira, a definição de ZAFFARONI se encontra em seu *Manual* (RAUL EUGENIO ZAFFARONI. *Manual de derecho penal, parte geral*. 6ª Ed. Buenos Aires. Ediar. 1997. p. 74).

Nos dizeres do próprio autor¹⁶⁸:

Neste sentido, a punição como pena reabre o caminho para o espírito de vingança, a despeito de ter ela passado por uma mediação, de ter sido prorrogada e filtrada por todo o procedimento da ação judicial, mas não suprimida, abolida.

Seguindo a senda trilhada por RICOUER¹⁶⁹, percebemos que a norma sancionadora concebida com fundamento retributivista condenará a própria justiça institucional à não superação do paradigma da violência, já que irá aplicá-la no fim de reduzi-la.

De outra banda, há quem, apesar de não adotá-la, aponte os aspectos positivos propiciados pela teoria ora tratada no percurso evolutivo da finalidade da norma sancionadora, como o reconhecimento da pena como um mal ao condenado e a consagração da proporcionalidade entre pena e ato ou omissão praticado¹⁷⁰.

Ainda sobre o tema, é fundamental indicar as dessemelhantes contribuições de KANT e HEGEL por seus estudos acerca dos fins das penas. É que ambos reconheciam nelas uma certa finalidade retributiva¹⁷¹, porém concebiam suas teorias sobre fundamentos diferentes entre si e diversos daqueles já apresentados.

HEGEL reconhecia na pena um fundamento jurídico ao afirmar ser ela um direito do criminoso. Para ele, a pena confirmava o Direito pela negativa que expressava à outra negativa, do delito cometido pelo criminoso. Assim, como numa operação matemática, a soma das duas referências negativas, a do mal praticado pelo apenado e a do mal a ele imposto, se prestava a formar uma referência positiva para a sociedade.

¹⁶⁸ PAUL RICOUER. *Justiça e vingança. In: O justo 2: justiça, verdade e outros estudos*. São Paulo. Martins Fontes. 2008. p. 258.

¹⁶⁹ Cf. RICOUER. 2008. p. 258-260.

¹⁷⁰ Cf. PASCHOAL. *Direito Penal: parte geral*. 2003, p. 98-99.

¹⁷¹ Não é toda a doutrina que acredita que KANT era adepto da teoria absoluta ou retribucionista. Há autores que sustentam que KANT o tenha sido na fase inicial de sua obra, a pré-crítica, defendendo que na última fase dela o filósofo teria caminhado para a teoria mista, compondo as teorias retribucionista e preventiva das penas.

A importância do trabalho de HEGEL foi de trazer o tema da razão jurídica para o debate da finalidade das normas sancionadoras. Contudo, fica a ressalva de que a teoria de HEGEL, apesar de apontar para a defesa da retribuição como finalidade, em muito se aproxima da teoria prevencionista especial, que será apresentada na sequência.

Por outro lado, KANT admitia a pena como um fundamento de retribuição moral. A punição àquele que descumprisse um comando normativo representava um imperativo categórico, ou, nos dizeres de MIRABETE¹⁷², era:

(...) consequência natural do delito, uma retribuição jurídica, pois ao mal do crime impõe-se o mal da pena, do que resulta a igualdade e só esta traz a justiça. O castigo compensa o mal e dá reparação à moral.

Ou seja, uma razão moral, e não ideológica, fundamentava a pena imposta pela norma sancionadora, que era necessária ao indivíduo para que este se tornasse igual e coberto pelo manto da justiça. A retribuição ao criminoso seria então indispensável.

Destaca-se, por fim, que a *teoria retribucionista* dialoga dialeticamente com a teoria prevencionista para compor os dois grandes grupos teóricos sobre a finalidade das penas, havendo quem entenda que todas as outras teorias seriam subespécies destas duas, o que nos motiva a então tratar do grupo da teoria prevencionista em suas variadas matizes.

III.1.4 – A *teoria prevencionista, relativa* ou *relativista*

Os adeptos da teoria da prevenção sustentam que a finalidade da norma sancionadora é de evitar os futuros cometimento de ilícitos. Assim, as finalidades das penas se relacionariam com a pedagogia, individual ou coletiva, ou com a intimidação, em suas perspectivas unitária e plural, ambas como meios de garantir que novos crimes não sejam cometidos.

¹⁷² Cf. MIRABETE; FABRINI. 2007. p. 244.

Por esta multifacetada possibilidade de se atingir o fim da não delinquência, a teoria se segmenta em duas principais correntes, sendo elas, por sua vez, novamente bipartidas, restando assim quatro principais frentes da teoria da prevenção.

São elas: a *teoria da prevenção geral*, subdividida em *positiva* e *negativa*, e a *teoria da prevenção especial*, também subdividida em idênticos segmentos. Por uma preferência didática, cada um dos grandes blocos será abordado em subitem próprio, deixando-se para subitem final as conclusões acerca delas todas.

III.1.4.1 – Teoria da finalidade de *prevenção geral*

Reza a *teoria da prevenção geral* que o objetivo último da pena aplicada pela norma sancionadora é de induzir o coletivo de uma sociedade a não delinquir no futuro. Tal expediente ocorre por dois caminhos distintos.

O primeiro caminho se dá pela punição do criminoso, para que ele sirva de exemplo à sociedade. Efetiva-se então a finalidade preventiva da pena pelo temor do corpo social em ser apenado, já que, ao verem seu par sofrer as agruras da pena, aumenta-se o receio social de sofrê-las e a certeza de que, se cometer o ilícito, o será.

O segundo caminho se dá pelo incentivo, ou pela sensação de alívio, que a imputação das penas aos delinquentes traria aos indivíduos cumpridores das normas. Assim, em relação aos não penalizados, as penas exerceriam função premiante indireta, demonstrando um valor positivo em se cumprir o que mandam as leis.

Portanto, se fala em *teoria da prevenção geral negativa*, no primeiro caso, e em *teoria da prevenção geral positiva*, no segundo.

O tema reclama algumas observações. A primeira delas é que a função de *prevenção geral positiva da pena* não deve ser reduzida ao *funcionalismo radical*¹⁷³ de

¹⁷³ Pelo funcionalismo radical se postula que a sanção serve apenas para reafirmar o vigor da norma. A teoria recebe inúmeras críticas, seja de CASTANHEIRA NEVES, que crê que o funcionalismo radical transforma a Justiça em mero instrumento, seja de JUAREZ TAVAREZ, que critica a não dissociação pelo funcionalismo radical da finalidade formal, ou coerência do sistema do direito positivo, da finalidade material, onde se apresenta o caráter alopoiético do sistema, portanto, não hermético.

GUNTHER JAKOBS¹⁷⁴. Isto porque a imposição da pena pela norma sancionadora serve para reafirma os bens jurídicos tutelados e também para reforçar os valores sociais que lhe permeiam, não se limitando a reafirmar o vigor da norma. Os ensinamentos de BOBBIO¹⁷⁵, ao diagnosticar a sanção como elemento caracterizador do ordenamento, e não da norma, também ajudam a afastar tais conclusões, fissurando a crença dos positivistas extremados. O jurista italiano caminha, ainda, passo adiante, ao acrescentar os questionamentos sobre a função do direito em sua análise estrutural do fenômeno jurídico, vindo, posteriormente, a vincular a sanção negativa às funções protetora e repressiva do ordenamento, caracterizadora dos Estados absolutistas e totalitários, e as sanções positivas às funções inovadora e promocionais, caracterizadoras do moderno Estado Assistencial, como bem observa GUILHERME MENDES¹⁷⁶ e como foi visto no primeiro capítulo desta obra, ao se fixarem os limites hermenêuticos ao vocábulo sanção¹⁷⁷.

Além disto, e agora quanto às duas correntes da *prevenção geral*, se ressalva que, apesar da importância de assumirem a prevenção como objetivo último do direito penal, transformam refratariamente o indivíduo penalizado em objeto, ao servir de exemplo ao corpo social, providência de justificação duvidosa e certamente confrontadora do sobreprincípio da dignidade da pessoa humana¹⁷⁸, que orienta a atuação sancionadora do Estado.

III.1.4.2 – Teoria da finalidade de prevenção especial

A teoria da *prevenção especial*, por sua vez, foca no indivíduo, e não na coletividade, como objeto da prevenção. Postula que a pena veiculada pela norma sancionadora serve para incutir nele o medo de reincidir em conduta ilícita ou que sua imputação servirá a resgatar ao convívio social o indivíduo desobediente às regras jurídicas. Na primeira hipótese, diz-se *prevenção especial negativa*, enquanto na segunda, se diz *prevenção geral positiva*.

¹⁷⁴ Cf. BOBBIO. 2005. p. 170-173.

¹⁷⁵ É mais adequado usar a terminologia *dimensão*, em detrimento de *geração* ou *onda*, para caracterizar a primeira leva de direitos humanos, em razão de sua essência comum de indivisibilidade e interdependência, seguindo a doutrina de WEIS (CARLOS WEIS. *Direitos humanos contemporâneos*. 2ª Ed. São Paulo. Malheiros. 2006. p. 47-54).

¹⁷⁶ Cf. MENDES. 2005. p. 77 e 81-83.

¹⁷⁷ A limitação hermenêutica do vocábulo sanção é objeto do subitem I.3.2 desta dissertação.

¹⁷⁸ O sobreprincípio da dignidade da pessoa humana é objeto do subitem VII.2.1.4 desta dissertação.

Ambas têm o mérito de voltar foco ao indivíduo, não o colhendo como exemplo ao corpo social, mas sim como ser humano insubstituível que é, aproximando-se de reconhecer o valor da dignidade humana, conforme os ensinamentos de KANT¹⁷⁹, adotando o imperativo categórico de ser o homem sempre fim em si mesmo, e nunca meio.

Contudo, ambas apresentam pontos falhos. A *teoria da prevenção especial positiva* falha porque a perspectiva da ressocialização contém sempre um viés ideológico, impondo ao apenado um padrão de comportamento a ser seguido, em mitigação de sua liberdade e induzindo a coletividade a adoção dos padrões de comportamento eleitos pela ideologia dominante. E a *teoria prevenção especial negativa* falha porque dá suporte a resquício retributivista, fincando no condenado a pena como castigo.

III.1.4.3 – Considerações comuns às teorias da prevenção

Como consideração idêntica às subdivisões da *teoria da prevenção*, tem-se que, ao cotejá-la com a teoria retributiva, se nota uma importante alteração de foco, com a inversão da perspectiva temporal da finalidade da pena veiculada, do retrospectivo para prospectivo. É que, com a busca da prevenção, a finalidade almejada é voltada ao futuro, não a vingar ato praticado no tempo que se foi.

Por outro lado, as *teorias da prevenção* pecam por acreditarem que a coletividade e outras influências externas ao indivíduo servirão para impedir a ocorrência dos futuros delitos. Sabe-se que, apesar da importante influência do meio social para a formação psicológica e cultural dos indivíduos, há outros fatores que influir em suas condutas, de índole individual, como os fatores emocionais ou a própria personalidade, que permanecerão intangíveis.

Persistirão, portanto, as ofensas aos bens valiosos à vida em sociedade e a necessidade de regular estas violações, o que nos leva a avançar às duas últimas teorias que serão aqui tratadas. As teorias mistas, como combinação entre prevenção e retribuição, e a teoria da tutela de bens jurídicos.

¹⁷⁹ IMMANUEL KANT. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Tradução do alemão por Paulo Quintela. Lisboa. Edições 70. p. 74-85.

III.1.5 – As teorias mistas ou ecléticas

As teorias mistas ou ecléticas pouco inovam quanto aos dois últimos grandes grupos teóricos apresentados. Sua importância está em combiná-los, creditando haver não uma, mas algumas finalidades a serem perseguidas pelas penas e pelo próprio direito penal. É o caso, por exemplo, da legislação penal pátria, que adotou, em nosso Código Penal, uma *teoria mista*¹⁸⁰.

Alguns autores, apesar de próximos em admitir a mistura entre as teorias da prevenção e da retribuição, tecem relevantes considerações quanto a esta mixagem. Atentando-se a esta conclusão, JANAÍNA PASCHOAL¹⁸¹ observa que:

Claus Roxin e Jorge de Figueiredo Dias, que vislumbram na pena a finalidade preventiva geral e positiva, admitem a retribuição apenas como medida, como limite da punição. Disso, tem-se que a retribuição não seria uma finalidade, mas a proporcionalidade que lhe é inerente seria o limite do tipo e do quanto da pena.

Júlio Mirabete e Renato Fabbrini¹⁸², também não deixaram de reter atenção sobre o tema, afirmando que:

Já para as teorias mistas (ecléticas) fundiram-se as duas correntes. Passou-se a entender que a pena, por sua natureza, é retributiva, tem seu aspecto moral, mas sua finalidade é não só a prevenção, mas também um misto de educação e correção.

Esta combinação das finalidades preventiva e retributiva foi importante para um avanço no estudo da finalidade das penas, mostrando que mais de uma finalidade pode ser por elas perseguida. Contudo, não esgota o tema, o que nos faz avançar ao último grupo teórico aqui tratado, da redução da violência pela tutela de bens jurídicos.

¹⁸⁰ O art. 59 do Código Penal, por exemplo, fala em prevenção e reprovação do crime.

¹⁸¹ Cf. PASCHOAL. *Direito penal, parte geral*. 2003. p. 103.

¹⁸² Cf. MIRABETE; FABRINI. 2007. p. 245.

III.1.6 – A teoria da redução da violência pela tutela de bens jurídicos

Partindo de um recorte finalístico do direito penal como sendo a diminuição da violência na sociedade, a *teoria da tutela de bens jurídicos* postula que, perseguindo a não violência, deve-se proteger pelo Direito apenas os bens mais caros à vida humana em meio social, imputando sanções aos violadores destes bens somente como forma de preservá-los.

O encadeamento histórico evolutivo da teoria não foi curto. Grande parte da doutrina, como, por exemplo, JANAÍNA PASCHOAL¹⁸³, sustenta que suas bases surgiram com PAUL FUERBACH¹⁸⁴, que apontava como fim do direito penal a proteção de direitos subjetivos.

JOHAN BIRBAUM¹⁸⁵ refutou tal pensamento, demonstrando que a proteção socorre aos bens, não aos direitos subjetivos, já que estes últimos não podem ser lesionados, enquanto os primeiros podem. KARL BINDING¹⁸⁶, por seu turno, supera BIRBAUM, ao constatar que não é todo bem que é objeto de proteção pelo direito, ainda mais especificamente pelo direito penal.

Apesar da importância da obra de BINDING, o autor peca por adotar a formalidade como critério para a eleição de um bem como jurídico, indicando como objeto da proteção o bem formalmente jurídico, equívoco que o aproxima dos funcionalistas, corrente antes já objeto de críticas.

Atento ao detalhe, FRANZ VON LIZST¹⁸⁷ ponderou que o bem jurídico não é eleito, mas sim identificado pelo legislador, revertendo o foco da formalidade para a materialidade. Ou seja, o importante não é a mera proteção legal do bem jurídico, mas seu valor a sociedade.

¹⁸³ JANAÍNA CONCEIÇÃO PASCHOAL. *Constituição, criminalização e direito penal mínimo*. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2003.

¹⁸⁴ Cf. PASCHOAL. *Constituição, criminalização e direito penal mínimo*. 2003. p. 26-28.

¹⁸⁵ Cf. PASCHOAL. *Constituição, criminalização e direito penal mínimo*. 2003. p. 28-30.

¹⁸⁶ Cf. PASCHOAL. *Constituição, criminalização e direito penal mínimo*. 2003. p. 30-32.

¹⁸⁷ Cf. PASCHOAL. *Constituição, criminalização e direito penal mínimo*. 2003. p. 33.

Há críticos¹⁸⁸ que aproximam os pensamentos de VON LIZST e de BINDING, apontando que ambos buscaram, em verdade, legitimar o poder de punir do Estado, e não limitá-lo. Críticas à parte, é certo que a teoria contribuiu para a limitação do *jus puniendi* do Estado, abrindo os caminhos para adoção de um direito penal mínimo, ou seja, da intervenção estatal para punir penalmente os indivíduos apenas quando extremamente necessário e quando último recurso possível ao Estado.

Há outras teorias, quer no âmbito do direito penal, quer no da teoria geral do direito, que servem para indicar a finalidade das penas. Entretanto, crê-se que aquelas que foram acima expostas são suficientes para propiciar ao leitor um bom panorama sobre o tema, permitindo que o estudo possa avançar para a aplicação destas teorias às normas jurídicas tributárias sancionadoras.

III.2 – A aplicação das teorias das finalidades das penas às normas jurídicas tributárias sancionadoras: análise e críticas

Depois de apresentadas em resumo as principais teorias sobre a finalidade das normas sancionadoras penais, pode-se avaliar a aplicabilidade delas às normas jurídicas tributárias sancionadoras.

Antes, é necessário que se diga, por óbvio, que as teorias elaboradas no âmbito do direito penal sabidamente se aplicam às normas jurídicas tributárias sancionadoras que veiculam sanções de natureza penal, já que de mesma natureza. Restaria, assim, cuidar de sua aplicabilidade ou não às outras espécies de normas jurídicas tributárias sancionadoras.

Preliminarmente, se observa que as *teorias da justificação divina e da purificação* não carecem ser justapostas as normas jurídicas tributárias sancionadoras, já que, como antes afirmado, ambas foram superadas pela laicidade do Estado moderno, servindo apenas de panorama histórico aos leitores.

¹⁸⁸ Cf. PASCHOAL. *Constituição, criminalização e direito penal mínimo*. 2003. p. 34.

Outras duas teorias que também não tem aplicação sobre as normas jurídicas tributárias sancionadoras são a *teoria da intimidação*, pelo mesmo argumento de superação histórica, e a *teoria mista*, já que se constitui de uma mixagem das *teorias prevencionista e retribucionista*, sendo redundância delas tratar, uma vez que as vantagens e desvantagens seriam idênticas àquelas das outras duas teorias que a compõem.

Feitas estas considerações iniciais, podemos tratar, uma a uma, da compatibilidade entre as teorias finalísticas construídas no âmbito do direito penal e as normas jurídicas tributárias sancionadoras.

III.2.1 – As normas jurídicas tributárias sancionadoras e a finalidade de retribuição

Da mesma forma que os autores modernos do direito penal têm colocado ressalvas em admitir a retribuição como o fim último da pena, é temerário admiti-la como finalidade para as normas jurídicas tributárias sancionadoras.

No caso das normas jurídicas tributárias sancionadoras penais, ou seja, aquelas em que o castigo penal imposto ao administrado tem origem ou decorre da seara tributária, a conclusão se mostra ainda mais salutar, já que, como dito, transporta-se para este tipo de norma sancionadora as mesmas conclusões fixadas no campo do direito penal. Assim, reiteram-se as considerações de RICOUER, de que apenar alguém apenas para retribuir um mal é se voltar contra o objetivo maior da justiça enquanto instituição: de suplantar a vingança não institucionalizada.

Desta forma, restariam indagar sobre sua aplicabilidade às outras espécies de normas jurídicas tributárias sancionadoras, ou seja, as administrativas. Logo numa primeira pesquisa, se percebe que, ao se permitir, na esfera administrativa, a adoção de sanções pecuniárias em valor fixo, em detrimento daquelas de valor variável, sublinha-se o caráter retributivo da norma sancionadora. Isto porque não são consideradas as circunstâncias dos fatos nem aspectos pessoais de mensuração do grau de culpabilidade do agente na fixação da sanção, restando apenas a vertente de devolução do mal com novo mal, o que, infelizmente, é regra na imputação da norma jurídica tributária sancionadora administrativa.

Ademais, os juristas que admitem a objetivação da responsabilidade tributária por ato ilícito tributário administrativo, que, se diga, não é a opção assumida nesta dissertação¹⁸⁹, certamente não de reconhecer um viés retributivista nas normas jurídicas tributárias sancionadoras administrativas, já que o aspecto retributivo é reforçado quando a responsabilidade é objetivada porque a sanção será aplicável ao infrator, independente da sua vontade em praticar o ato, expressando mero revanchismo estatal.

Aliás, muitas vezes as normas jurídicas tributárias sancionadoras veiculam sanções em grande desproporção ao ilícito praticado, notadamente na esfera federal¹⁹⁰, desviando equivocadamente a finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras para o mero propósito de arrecadação ou de intimidação do contribuinte a cumprir com o tributo.

Nota-se que o direito tributário, ao descompasso do direito penal, campo onde os estudos sobre as finalidades das sanções mais avançaram, adota um parâmetro anacrônico de justificação, reclamando o tema uma releitura.

Portanto, mesmo que presente a finalidade de retribuição, nas normas jurídicas tributárias sancionadoras administrativas, por teimosia do legislador, ainda esteja presente, é necessário que os estudiosos do Direito e, principalmente, que os aplicadores, realizem uma interpretação sistemática do ordenamento para reavaliar a relação de pertinência ao sistema do direito positivo das normas nela embasadas, seja para mantê-las aplicáveis, seja para declarar seu vício de constitucionalidade.

III.2.2 – As normas jurídicas tributárias sancionadoras e a finalidade de prevenção

De outra banda, a aplicação da *teoria da prevenção* como finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras, apesar de não explicitamente gravada no direito positivo, é facilmente perceptível.

¹⁸⁹ Nesta dissertação, preferiu-se admitir a adoção da presunção relativa de culpa em certas infrações tributárias, e não a responsabilidade objetiva, como sustenta significativa parcela da doutrina. Isto porque a primeira admite prova que afaste a culpabilidade, o que não é possível na segunda hipótese. Ademais, cumpre lembrar que assunto foi relatado em detalhes no subitem VII.2.3.6, dedicado ao princípio da culpabilidade, podendo ser consultado para o esclarecimento de eventuais dúvidas.

¹⁹⁰ Algumas das multas praticadas na esfera federal variam entre os percentis de 75% (setenta e cinco por cento) e 225% (duzentos por cento).

É que, quando o legislador previamente comina severas sanções aos desdenhosos com o dever jurídico de pagar tributo ou o cumprimento das providências satélites que a ela orbitam, dissemina na coletividade o temor de ser sancionado, almejando reduzir os níveis de desobservância aos ditames da lei.

Assim, pode-se sustentar que uma finalidade de prevenção geral negativa semelhante àquela das normas sancionadoras penais gravaria as normas jurídicas tributárias sancionadoras. O mesmo poder-se-ia dizer sobre a finalidade de prevenção geral positiva, já que os contribuintes pontuais se sentiriam premiados por receberem tratamento mais benéfico quando comparado àquele dado aos contribuintes imptuais.

De outro lado, é novamente necessário afirmar que a adoção de sanções pecuniárias em valor fixo, em detrimento daquelas de valor variável implode pretensões de aplicabilidade da teoria da prevenção especial positiva à norma jurídica tributária sancionadora administrativa, já que, nestas espécies de normas, dilui a possibilidade de aprendizado do apenado pela mitigação da averiguação de seu grau de culpabilidade na prática do ato ilícito, igualmente serenando a discussão de sua reabilitação moral ou ética.

Ademais, novamente é preciso dizer que, aos juristas que admitem a objetivação da responsabilidade tributária por ato ilícito tributário administrativo, que, se diga, não é a opção assumida nesta dissertação¹⁹¹, certamente reconheceriam ser mitigada a incidência da faceta negativa da teoria da prevenção sobre a norma jurídica tributária sancionadora administrativa objetiva. É que, inexistindo o debate quanto à culpabilidade do infrator, certamente restaria mais tênue o vínculo a ser construído, por ele ou pela sociedade, ente o ato punível e a pena aplicada, sendo igualmente mais frágil a influência exercida pela imputação da sanção sobre o sancionado ou sobre os demais particulares, como coibidor psicológico da prática de novos atos ilícitos.

Além disto, o ente tributante, não raramente, multiplica o rol de condutas ilícitas tributárias, não motivado por preocupações atreladas aos índices de inadimplência dos contribuintes, mas, ao revés, com o escuso propósito de transformar em imediato o fim remoto das normas jurídicas tributárias sancionadoras. Ou seja, em vez de reforçar o

¹⁹¹ Cf. nota de rodapé n. 189.

propósito desmotivante provocado pela certeza da punição, descaradamente o substitui pela sanha de arrecadar.

E, ainda, destaca-se que muitas sanções são postas em parâmetros ou porcentagens impossíveis de serem solvidos pelos sancionados, utilizando-se as normas jurídicas tributárias sancionadoras como mero simbolismo ou legislação álibi¹⁹², fantasiando-se resolver os problemas de inadimplência dos contribuintes, de sonegação fiscal e de descaso com os deveres instrumentais, quando, em verdade, estar-se-á majorando as causas de descumprimento.

Portanto, mesmo que seja importante que as normas jurídicas tributárias sancionadoras também persigam um fim de prevenção, na ânsia de reduzir os futuros desrespeitos aos comandos da legislação tributária, tal finalidade, sozinha, se mostra insuficiente à teoria servir como fim último destas sanções.

III.2.3 – As normas jurídicas tributárias sancionadoras e a finalidade de redução da violência pela preservação de bens jurídicos

Por fim, resta a análise da possibilidade de aplicação da *teoria da redução da violência pela preservação de bens jurídicos* às normas jurídicas tributárias sancionadoras. Já preliminarmente, nota-se que, assim como no exemplo do direito penal, deve-se sempre respeitar a subsidiariedade como requisito indispensável à instituição desta espécie de normas, só criando-as quando os outros mecanismos existentes, como, por exemplo, o investimento em educação, não for suficiente a evitar que as normas tributárias sejam violadas.

Neste sentido, o direito tributário sancionador deve ser concebido numa estrutura fragmentária, semelhante à estrutura do direito penal, com as finalidades de diminuir a violência umbilicalmente ligada à imputação das sanções e de conter as funções repressora e coercitiva do Estado. É que, tanto um, quanto outro, interferem em dois dos bens jurídicos mais caros aos indivíduos, que são a sua liberdade e o seu patrimônio. No

¹⁹² Aplica-se o termo na mesma significação a ele atribuída por MARCELO NEVES, que discorreu sobre o problema do simbolismo de nossa Constituição Federal e da legislação álibi, criada pelo legislador apenas para servir de desculpa por sua não atuação na realidade social.

caso do direito tributário, a interferência pode até atingir a ambos. Portanto, deve-se sempre recorrer a uma ampla lista de medidas protetoras antes de se recorrer à medida sancionadora para interferir em bens jurídicos caros à sociedade, como o patrimônio ou a liberdade.

E, se o direito penal percorreu longo trajeto até focar-se na tutela de bens jurídicos como o fim último das penas, fomentando a redução da violência como finalidade do direito penal, não há motivos para que as normas jurídicas tributárias sancionadoras deixem de verter, de imediato, sua finalidade a tal norte. Cabe lembrar que o fenômeno jurídico se apresenta como unitário, fragmentado apenas por opções de didática e de método, não havendo problemas em transpor às normas jurídicas tributárias sancionadoras as evoluções verificadas no campo metodológico do direito penal. Ademais, há unidade ontológica no ilícito que aproximam o âmbito sancionador pena do âmbito sancionador administrativo.

Sendo assim, os principais **bens jurídicos a serem tutelados seriam a administração fiscal e a arrecadação tributária para custeio das necessidades e objetivos do Estado**, mas nada impede que outros bens caros ao direito tributário lhe fossem acrescidos. Neste sentido, a adoção de normas jurídicas tributárias sancionadoras somente seria admissível quando destinada à efetiva preservação destes bens, sendo ainda limitadas por esta finalidade.

A **arrecadação tributária para estrito custeio das necessidades e objetivos do Estado** seria tutelada na perspectiva de que este necessita de recursos financeiros para custear o seu funcionamento e para atingir os objetivos que lhe são fixados na Constituição, inclusive de garantia do desenvolvimento nacional, de diminuição das desigualdades sociais e regionais e de erradicação da pobreza e da marginalização. Assim, surge como dever fundamental dos indivíduos contribuírem na medida de sua capacidade contributiva com recursos para o custeio do Estado, sendo a proteção da arrecadação tributária um bem jurídico a merecer tutela.

E a **administração fiscal** também merece tutela na medida em que, havendo necessidade da Administração Pública se organizar para cumprir as tarefas de

recolhimento e fiscalização do pagamento dos tributos, deve-se garantir que tais expedientes não sejam prejudicados, ou mesmo impossibilitados, por condutas ou omissões dos contribuintes, como sonegação ou omissão de informações, falsificação de dados, não escrituração de livros, entre outras, merecendo a administração fiscal tutela contra tais afrontas.

Isto fulminaria de imediato a compatibilidade com o sistema do direito positivo pátrio das normas tributárias sancionadoras voltadas a expedientes meramente confiscatórios, bem como justificaria uma revisão no amplo acervo das punições por mero descumprimento de deveres instrumentais, notadamente quando sua desobediência não acarretasse prejuízo à arrecadação tributária nem notória ofensa à administração fiscal.

Contudo, uma ressalva deve ser realizada. Há ocasiões em que, sustentam alguns autores, a finalidade a ser perseguida pelo direito tributário sancionador seria eminentemente ressarcitória, como, por exemplo, no casos dos juros de mora pelo pagamento extemporâneo de tributos. É que, sendo o ingresso de recurso indispensável aos entes estatais para o cumprimento de suas obrigações e finalidades, razoável seria impor ao contribuinte impontual uma obrigação de natureza majoritariamente civil de ressarcir as perdas verificadas pelo Estado por não dispor dos recursos de que necessita. Todavia, como será visto posteriormente nesta dissertação¹⁹³, não há natureza jurídica sancionadora, mas sim, como antes afirmado, natureza civil, não correspondendo tais exações ao objeto de pesquisas desta dissertação. Diga-se também que uma suposta maior eficácia dos expedientes altamente opressores e coativos nas funções de cobrança dos tributos e fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias não podem servir de justificativa para manutenção de uma política pública repressora, visto que a preocupação com os meios torna-se tão importante quanto a preocupação com os fins.

Portanto, insiste-se que o direito tributário sancionador deve ser concebido numa estrutura fragmentária, com as finalidades de diminuir a violência umbilicalmente ligada à imputação das sanções e de conter as funções repressora e coercitiva do Estado, valendo-se para tal da tutela dos bens jurídicos que lhe são mais caros.

¹⁹³ A questão dos juros de mora foi objeto do subitem V.3.2.5, que pode ser consultado para aprofundamento.

III.3 – Síntese conclusiva

Como conclusões deste capítulo tem-se, primeiramente, que não se deve confundir o fim último das normas jurídicas tributárias sancionadoras com aquele do próprio direito tributário. Isto porque o interesse final das normas tributárias é sempre o de propiciar a arrecadação de tributos pelos entes estatais, que é finalidade imediata do direito tributário, mas apenas mediata das normas jurídicas tributárias sancionadoras.

Conclui-se também que há clara possibilidade de aplicação de algumas das teorias fundamentadoras da finalidade das penas às normas jurídicas tributárias sancionadoras, certamente que com as necessárias adaptações.

As teorias da justificação divina das penas e da purificação pelas penas são afastadas, vez que foram superadas pela laicidade do Estado moderno e perda gradual de poder da religião sobre o sistema jurídico. A evolução do Estado moderno também é argumento que afasta a *intimidação* como finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras, apesar da ressalva de que não poucas as normas sancionadoras estabelecidas com este propósito odioso.

A aplicação da *teoria retributiva, absoluta ou retributivista* também não corresponde a melhor finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras, quer penais, quer administrativas. Verte a finalidade da sanção ao passado, ao retribuir o mal antigo com um novo mal, em vez de voltar-se a um fim prospectivo, de redução da prática de ilícitos. Além disto, qualifica a sanção com um quê de vingança mesquinha do próprio Estado, como titular e instrumento da vingança a um só tempo, servindo para alimentá-la, já que aplica a própria violência com o fito de reduzi-la. Todavia, o direito tributário sancionador administrativo, ao adotar sanções pecuniárias de valor fixo sublinha o caráter retributivo da norma sancionadora, desconsiderando os aspectos pessoais da culpabilidade do agente na fixação da sanção. E, ainda, admitida objetivação da responsabilidade por infração tributária, tese acolhida por parte da doutrina, mas não por este autor, resta manifesto o propósito retributivo da norma sancionadora.

E, avançando para a *teoria prevencionista, relativa ou relativista*, conclui-se que ela apresenta grande contribuição na perseguição pela finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras, ao verte foco no futuro, em detrimento do passado. Todavia, sua contribuição, apesar de presente, não foi definitiva para alcançar a verdadeira finalidade destas normas, existindo certo confronto da teoria com alguns elementos do sistema do direito positivo. A *teoria da prevenção especial positiva* é falha porque a perspectiva da ressocialização contém sempre um viés ideológico, impondo ao apenado um padrão de comportamento a ser seguido, em mitigação de sua liberdade, e induzindo a coletividade a adoção dos padrões de comportamento eleitos pela ideologia dominante. A *teoria prevenção especial negativa* também é falha porque dá suporte a resquício retributivista, fincando no condenado a pena como castigo, como acontece na imputação de sanção tributária administrativa pecuniária de valor fixo, onde a mensuração da culpabilidade é quase suprimida. Do outro viés, se adotada a *teoria da prevenção geral negativa*, corre-se o risco de se permitir, sob o falso pretexto de punir a prática de ilícitos tributários numa perspectiva de desestímulo de novos ilícitos, que o Fisco efetive a sua sanha de arrecadar recursos por meio que não o da tributação, havendo risco sistêmico ao direito tributário sancionador. Ademais, a ampliação do acervo de normas sancionadoras pode servir de verdadeira legislação álibi, afastando o Estado da necessária investigação das verdadeiras causas de desatendimento da legislação tributária. Uma última crítica que remanesce é de que tal teoria, em qualquer das perspectivas de *prevenção geral*, mesmo que indiretamente, afronta ao sobreprincípio da dignidade humana, ao valer-se indivíduo punido como meio, e não como fim em si mesmo, disseminando tanto o medo de delinquir, quanto a satisfação por não ser sancionado,.

E, por fim, conclui-se que a *teoria da redução da violência pela preservação de bens jurídicos*, é finalidade adequada ao direito tributário sancionador, que, portanto, tendo a tutela dos bens jurídicos mais caros à sociedade como finalidade da norma jurídica tributária sancionadora, deveria ser concebido em estrutura fragmentária. A finalidade de diminuir a violência ensejaria a subsidiariedade como requisito à instituição da norma jurídica tributária sancionadora, só se podendo instituídas e aplicá-las quando os demais instrumentos existentes, como os maciços investimentos na educação do contribuinte, a redução das burocracias tributárias, ou mesmo a imputação de alertas e advertências, entre outros meios, não forem suficientes para evitar que as normas

tributárias sejam violadas. A adoção de tal finalidade serviria também para conter as funções repressora e coercitiva do Estado, sendo que apenas a afronta real e efetiva aos bens jurídicos mais caros ao direito tributário, no caso a *administração fiscal* e a *arrecadação tributária para estrito custeio das necessidades e objetivos do Estado*, é que justificaria uma atuação sancionadora do Estado. Cabe, ainda, destacar que os bens a serem tutelados comportam especificações, podendo-se, por exemplo, especificar a tutela da administração fiscal em federal, estadual ou municipal, dentre outros detalhamentos na definição dos bens jurídicos sujeitos à tutela.

Assim, finalizado este capítulo, pode-se avançar ao seguinte para tratar dos veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras.

CAPÍTULO IV – OS VEÍCULOS INTRODUTORES DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS

Este quarto capítulo é dedicado a tratar dos instrumentos normativos aptos a introduzir as normas jurídicas tributárias sancionadoras no sistema do direito positivo pátrio, seja enquanto norma geral e abstrata, seja como norma individual e concreta.

O tema é de fundamental importância ao objeto desta pesquisa, já que busca conhecer como as normas tributárias sancionadoras passam a fazer parte do direito enquanto sistema unitário e quais são os vícios que podem ocorrer neste processo, sendo que a realização desta tarefa se fará por três etapas, seguidas de uma síntese conclusiva.

Uma primeira etapa servirá para definir o que se entende por *veículo introdutor de normas* e quais são sua estrutura e função, bem como para apresentar os motivos da escolha desta nomenclatura em detrimento daquela tradicionalmente empregada pela doutrina, de *fonte formal do direito*, estabelecendo para tanto um diálogo com as teorias das fontes do direito.

Uma segunda seguinte servirá para analisar quais são as espécies de veículos normativos aptos a introduzir previsões gerais e abstratas de normas jurídicas tributárias sancionadoras e quais os vícios comuns a este processo, etapa em que se discorrerá sobre as leis, as medidas provisórias, os tratados internacionais e sobre os normativos infralegais.

Uma terceira etapa será reservada para tratar das espécies de veículos normativos aptos a introduzir previsões individuais e concretas de normas jurídicas tributárias sancionadoras, cuidando de esmiuçar em detalhes os *atos administrativos exarados pelos agentes ou órgãos competentes do Poder Executivo, ou de pessoas equivalentes, os atos administrativos prolatados pelos agentes competentes do Poder Judiciário e os atos com força normativa praticados pelos particulares, como os contribuintes ou outros terceiros*.

IV.1 – A definição da expressão jurídica *veículo introdutor de normas*

Como antes dito, esta primeira etapa se dedica a definir o que se entende por *veículo introdutor de normas*, qual é sua estrutura e qual é sua função. Todavia, a resposta aos questionamentos requer um ingresso preliminar no arenoso tema das *fontes do direito*, necessário a justificar o porquê do emprego da expressão jurídica primeiro indicada em detrimento da última, que é usada com recorrência pela doutrina majoritária.

IV.1.1 – O arenoso tema das *fontes do direito*

Diz-se arenoso o tema das *fontes do direito* porque esta expressão jurídica é composta por termos ambíguos, que, ao se agruparem, somam suas anfibologias, resultando na ampliação do seu campo semântico e na consequente multiplicação de suas significações, motivo de recorrentes confusões no estudo do assunto.

A imprecisão semântica da palavra *fonte* é de menor problemática, uma vez que a sua significação que interessa ao estudo jurídico invariavelmente remete à ideia de origem, de nascedouro, de ponto de partida. Todavia, ainda resta certa imprecisão à palavra, quando, ao compor-se com a palavra *direito* para formar a expressão jurídica ora estudada, lhe falta uma adjetivação. Empregar o vocábulo *fonte* isoladamente pode remeter tanto ao conjunto de normas positivadas em unidade sistêmica quanto às ciências que se dedicam ao estudo deste conjunto, ou ao estudo de temas a ele relacionados. FERRAZ JÚNIOR¹⁹⁴, ao discorrer sobre o tema das *fontes do direito*, observa tal imprecisão e conclui:

Na verdade, a expressão fontes do direito é uma metáfora cheia de ambiguidades. O uso da palavra está transposto e pretende significar origem, gênese. As discussões sobre o assunto, que mencionamos, revelam que muitas das disputas resultam daquela ambiguidade, posto que por fontes quer-se significar simultaneamente e, às vezes confusamente, a origem histórica, sociológica, psicológica, mas também a gênese analítica, os processos de elaboração e de dedução de regras obrigatórias, ou, ainda, a natureza filosófica do direito, seu fundamento e sua justificação. (grifado)

¹⁹⁴ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 221.

Portanto, a resposta ao questionamento sobre o que são as *fontes do direito* certamente dependerá do domínio linguístico em que a indagação é elaborada, já que as fontes manifestamente não serão as mesmas ao historiador do direito, ao sociólogo do direito, ao antropólogo do direito, ao historiador do direito, ao filósofo do direito e ao dogmático analítico do direito, por exemplo, para ater-nos apenas no campo jurídico.

Por este motivo, não raramente há pesquisas sobre as *fontes do direito* que, apesar de sugeridamente se dedicarem ao mesmo tema, quando cotejadas, não aparentam conter qualquer afinidade. Isto não significa que exista superioridade de uma ou outra abordagem. Como observa BARROS CARVALHO¹⁹⁵, é “*falso problema aquele que discute a propósito de superioridade desta ou daquela posição cognoscente do direito*”. Significa apenas que o pesquisador prudente deverá indicar qual recorte metodológico adotará. E, no caso desta pesquisa, é o enfoque dogmático do Direito que nos interessa, limitando-se, assim, as significações que a expressão *fontes do direito* pode assumir. Ou seja, a análise será interna do direito, voltada para dentro do sistema do direito positivo, deixando de fora, por ora, as relações que este estabelece com outros sistemas, bem como as influências que estes outros promovem no universo do direito positivado.

Porém, este recorte não é suficiente para superar as ambiguidades que acompanham o tema das *fontes do direito*. A delimitação semântica do vocábulo *direito* também guarda certa complexidade por idêntico problema anfibológico e amplia a confusão no estudo do tema. Em obra de relevo sobre o tema das *fontes do direito*, TÁREK MOUSSALLEM¹⁹⁶ aponta seis das acepções que a expressão pode assumir. Vejamos:

(1) o conjunto de fatores que influenciam a formulação normativa; (2) os métodos de criação do direito, como o costume e a legislação (no seu sentido mais amplo, abrangendo também a criação do direito por meio de atos judiciais e administrativos, e de transações jurídicas); (3) o fundamento de validade de uma norma jurídica – pressuposto de hierarquia; (4) o órgão credenciado pelo ordenamento; (5) o procedimento (atos ou fatos) realizado pelo órgão competente para a produção de normas – procedimento normativo; (6) o resultado do procedimento – documento normativo.

¹⁹⁵ Cf. CARVALHO. 2009. p. 55.

¹⁹⁶ TÁREK MOYSES MOUSSALLEM. *Fontes do direito tributário*. 2ª Ed. São Paulo. Noeses. 2006. p. 120.

Ou seja, mesmo que se limite uma pesquisa sobre as *fontes do direito* ao domínio linguístico da ciência do direito em sentido estrito, ou dogmática analítica, ainda são comuns as confusões empreendidas no estudo do tema.

Não é raro que os doutrinadores admitam como *fontes do direito*, sem maiores justificativas, tanto o processo quanto o próprio produto da atividade normativa, ou ainda o órgão credenciado a realizar este processo de inclusão de novas normas, em análises que denotam a confusão que a falta de fundamentos científicos sólidos acarreta.

Também é comum que a doutrina majoritária reproduza a tradicional classificação das *fontes do direito* entre fontes formais e fontes materiais, repetida à exaustão como um mantra tibetano. As fontes formais corresponderiam aos expedientes necessários para a introdução de novas normas no sistema, normalmente admitidos como as leis, em sentido amplo, enquanto as fontes materiais se confundiriam com os elementos históricos, sociais, materiais e ideais que propiciaram a elaboração destas novas normas.

FERRAZ JÚNIOR¹⁹⁷ critica esta dicotomia entre formal e material, ao afirmar que ela “*traz um problema teórico para a própria sistematização, posto que fica difícil conceber o ordenamento como uma unidade*”. Para tanto, cita o problema da legitimação do direito, valendo-se do exemplo de uma fonte reconhecida na forma, mas “espúria” na matéria. Outro teórico a criticar a classificação é BARROS CARVALHO¹⁹⁸, que, ao questionar a admissão da *lei*, lato sensu, como fonte formal do direito, afirma:

De fato, as normas ingressam no ordenamento por intermédio de instrumentos designados por aqueles nomes conhecidos (lei, decreto, portaria, ato de lançamento, acórdão, sentença, etc.), que são de extrema relevância para alojarmos o preceito nos escalões do sistema, mas que também são normas jurídicas. (...) afirmar ser a lei fonte do direito positivo não significa nada mais do que postular que normas criam normas, direito cria direito, numa proposição evidentemente circular, que deixa o primeiro termo como residuo inexplicado.

¹⁹⁷ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 220.

¹⁹⁸ Cf. CARVALHO. 2009. p. 52.

O eminente professor demonstra a circularidade intrínseca na proposição de se admitir a *lei* enquanto *fonte do direito*, uma vez que esta também é resultado da experiência jurídica, sendo paradoxal adotá-la como origem de um fenômeno do qual decorre, admitindo-a, a um só tempo, como causa e efeito.

É certo que existem outros estudos e classificações sobre o tema das *fontes do direito*. FERRAZ JÚNIOR¹⁹⁹, ao discorrer sobre o assunto em sua importante obra *Introdução ao estudo do direito*, aponta alguns deles. TÁREK MOUSSALLEM²⁰⁰ também o faz, demonstrando haver pesquisado com propriedade o assunto na perspectiva de doutrinadores de renome como os estrangeiros NORBERTO BOBBIO, ALF ROSS, HANS KELSEN, GARCIA MÁYNES, RECASENS SICHES, e os nacionais MIGUEL REALE e LOURIVAL VILANOVA, além do próprio FERRAZ JÚNIOR, entre outros.

Contudo, não é objetivo desta dissertação discuti-las e, menos ainda, promover um aprofundamento do tema. Este interessa a esta pesquisa apenas enquanto tangencia sua proposta, de tratar dogmaticamente das normas jurídicas tributárias sancionadoras. Só é relevante na perspectiva de indicar como esta espécie de normas passa a ter valor cogente, integrando o sistema do direito positivo, no intuito de apontar como se dá a entrada destas normas no repertório do ordenamento nacional.

Portanto, o objetivo até este ponto foi tão somente demonstrar ao leitor que o uso da expressão *fontes das normas jurídicas tributárias sancionadoras* fatalmente levaria a uma remissão à teoria das *fontes do direito* e seria capaz de provocar-lhe mais dúvidas, que aqui se pretende sejam evitadas, do que certezas, preferindo-se o emprego de outra terminologia. Assim, resta definir que expressão usar e o porquê desta escolha.

IV.1.2 – *Veículo introdutor de normas*: definição, estrutura e função

Viu-se anteriormente que o tema das *fontes do direito* é de fundamental importância para uma análise dogmática do direito, já que ele permite atribuir respostas a questões como de onde provem as normas jurídicas, como nascem, como passam a fazer parte do repertório de um ordenamento e em que posição hierárquica se situam. Viu-se

¹⁹⁹ Cf. FERRAZ JÚNIOR. 2001. p. 219-224.

²⁰⁰ Cf. MOUSSALLEM. 2006. p. 107-119.

ainda que a expressão é cravejada de anfibologia, o que leva a doutrina tradicional a usar de um mesmo rótulo para qualificar fenômenos distintos. BARROS CARVALHO²⁰¹, apercebido de tal importância e imprecisão, após definir o significado da expressão *fontes do direito* como “*focos ejetores de regras jurídicas*”, aproveita para concluir:

O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que ela seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui adiante, de “veículo introdutor de normas”. Isso já nos autoriza a falar em “normas introduzidas” e “normas introdutoras”, ou, em outras palavras, afirmar que “as normas vêm sempre aos pares”.

Com tais conclusões, o jurista pretende eliminar as impropriedades da expressão jurídica *fontes formais do direito*, já que, como afirma o autor, normas não criam normas, substituindo-a por outra terminologia, a dos *veículos introdutores de normas*.

O próprio autor²⁰² define esta nova nomenclatura como “(...) *fórmulas que a ordem jurídica estipula para introduzir regras no sistema* (...)”. Outro doutrinador a adotá-la é TÁREK MOUSSALLEM²⁰³, que a define como sendo “(...) *os modelos estipulados pelo ordenamento jurídico para imitar regras no sistema*.”. Em momento seguinte de sua mesma obra *Fontes do direito tributário*, ao tecer suas conclusões, o professor²⁰⁴ reelabora sua definição, lapidando-a para maior refinamento científico, afirmando que:

Entendemos por veículo introdutor a norma concreta e geral estipulada pelo sistema do direito positivo para fazer inserir regras jurídicas em seu interior.

A definição do professor é de clareza ímpar e rara precisão jurídico-científica, motivo pelo qual servirá de base àquela a ser fixada nesta dissertação. Sugere-se a ela apenas uma supressão, uma mudança terminológica e um acréscimo. A supressão é do verbo “fazer”, meramente por uma questão de estilo gramatical, já que o vocábulo não exerce nenhuma função sintática na oração, o que justifica sua exclusão. A mudança terminológica dá-se pela troca da expressão “regras jurídicas” pela terminologia “material

²⁰¹ Cf. CARVALHO. 2011. p. 420-421.

²⁰² Cf. CARVALHO. 2009. p. 52.

²⁰³ Cf. MOUSSALLEM. 2006. p. 124.

²⁰⁴ Cf. MOUSSALLEM. 2006. p. 107-119.

normativo”, o que se faz por duas razões. Primeiro, porque o que se introduz não são as regras jurídicas, mas sim um conjunto textual de linguagem jurídica, representado pelos enunciados prescritivos, que posteriormente serão articulados pelo aplicador do direito para que este então elabore as normas jurídicas. Ou seja, o que o veículo introdutor insere é o material linguístico necessário para que o aplicador do direito construa as normas. A segunda razão é porque nem sempre uma norma jurídica é integralmente inserida por um único veículo introdutor. Às vezes, para se elaborar uma norma sancionadora é necessária a colheita de elementos em mais de uma lei. Outras vezes, o veículo introdutor serve tão somente para alterar um dos elementos de uma norma jurídica, como o rol de sujeitos passivos, etc. E, em outras, é possível elaborar mais de uma norma jurídica do material inserido por um único veículo introdutor.

Por fim, o acréscimo se dá no título a ser definido, com sua qualificação pelo emprego da locução adjetiva “de normas”. A adição é necessária porque a mera expressão “veículo introdutor” é insuficiente para qualificar o objeto. Lançada em contexto jurídico alheio ao estudo das fontes do direito, a expressão, sem o acréscimo proposto, é incapaz de identificar plenamente o objeto, o que motiva seu complemento.

Assim, valendo-se do magistério do professor MOUSSALLEM, tem-se a definição de veículo introdutor de normas como sendo *a norma jurídica concreta e geral estipulada pelo sistema do direito positivo para inserir material normativo em seu interior*. Diga-se também que nosso sistema jurídico admite, em regra, várias espécies de veículos introdutores, como as leis, as emendas constitucionais, as sentenças, entre outros.

E, se é certo que há mais de uma espécie de veículo introdutor de normas, sabe-se que sua estrutura sempre segue um padrão. Invariavelmente, se organiza como uma norma jurídica geral e concreta. Geral, porque seu consequente é direcionado a todos, indistintamente, sendo indeterminada sua sujeição passiva. Concreta, porque a ela descreve uma situação jurídica efetivamente ocorrida e não meramente hipotética. Relata um fato jurídico de produção normativa ocorrido em circunstâncias precisas de espaço e de tempo. Neste contexto, a Lei Complementar - LC n.º 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, poderia servir como verdadeiro roteiro da estrutura de todas as espécies de veículos introdutores de normas. As necessárias

indicações do tempo da produção normativa, da espécie do veículo introdutor usado, e, por consequência, do procedimento adotado e de sua numeração singular, estariam contidas na epígrafe, alocadas na parte preliminar do documento normativo, por força da prescrição dos artigos 3.º, inciso I, e 4.º, da referida lei. Além disto, o sujeito ativo, os sujeitos passivos, a relação jurídica de obediência ao conteúdo introduzido e o modal de obrigatoriedade, por sua vez, estariam, implícita ou explicitamente, fixados no preâmbulo.

Certo é que qualquer normativo vocacionado a cumprir o papel de veículo introdutor de normas deverá apontar indícios da espécie utilizada, e, por decorrência, do procedimento empregado, além de indicar a localização deste no eixo espaço-tempo. Deverá também apontar qual agente competente o elaborou, a fundamentação de seu poder, bem como a obrigatoriedade de todos de presumi-lo válido.

Resta, portanto, cuidar da função dos veículos introdutores de normas. Imediatamente, como já visto, eles se prestam a introduzir material normativo no sistema do direito positivo, promovendo o ingresso de novas normas jurídicas ou provocando revisões sistêmicas. E, mediatamente, servem como garantia de verificação da validade dos procedimentos de produção normativa realizados, bem como para permitir que o sistema do direito positivo mantenha sua unidade estrutural, inclusive pela obediência à hierarquia entre normas. Sobre este objetivo mediato, MOUSSALLEM²⁰⁵ afirma com propriedade:

A partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento.

Ou seja, os veículos introdutores cumprem dupla função: imediata, de inserção de material normativo no universo do direito positivado; e mediata, de garantia de observância das normas de competência na instituição de outras normas. Assim, vencidas as considerações preliminares sobre os veículos introdutores de normas, pode-se avançar à pesquisa daqueles credenciados a veicular as normas jurídicas tributárias sancionadoras.

²⁰⁵ Cf. MOUSSALLEM. 2006. p. 141.

IV.2 – Os veículos introdutórios das normas jurídicas tributárias sancionadoras gerais e abstratas

Em sequência às considerações gerais acima formuladas, se passa a discorrer sobre os instrumentos credenciados a inserir no sistema do direito positivo pátrio previsões abstratas tributárias sancionadoras que servirão de parâmetro para a elaboração futura das normas individuais e concretas, que efetivamente veicularam as sanções tributárias.

Assim, serão objetos de análise os mais recorrentes e polêmicos normativos apontados como possíveis veículos, sendo eles a *lei*, as *medidas provisórias*, os *tratados e convenções internacionais* e os *normativos infralegais*.

Também se diga que a análise de outros normativos, como a Constituição e as suas emendas e as normas complementares à legislação tributária, será tangenciada no estudo destes normativos apontados.

IV.2.1 – A lei

A *lei* é, por excelência, o veículo normativo apto a introduzir no sistema do direito positivo as normas jurídicas tributárias sancionadoras. Tal conclusão se extrai do art. 97, inciso V, do CTN²⁰⁶, que determina que só a *lei* é instrumento qualificado para inserir previsões gerais e abstratas de sanções tributárias, sendo este o entendimento majoritário na doutrina. SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁰⁷, em sua obra *Teoria e prática das multas tributárias*, conclui neste sentido, ao afirmar que:

No Direito brasileiro só a lei – em sentido formal e material – pode estatuir sanções fiscais segundo preceito de lei complementar da Constituição.

²⁰⁶ O art. 97, inciso V, do CTN possui a seguinte redação:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas.

(...)

²⁰⁷ Cf. COELHO. 1995. p. 21.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²⁰⁸, ao escrever sobre o tema das sanções tributárias na obra coletiva *Sanções administrativas tributárias*, segue mesma corrente, ponderando que:

As sanções interferem no amplo quadro das obrigações, especialmente de natureza patrimonial, razão pela qual não podem ser instituídas por norma infralegal (decretos, portarias, etc.).

Outro a compadecer de tais conclusões na mesma obra coletiva é CARLOS CÉSAR SOUSA CINTRA²⁰⁹, que destaca:

O princípio da legalidade é vetor do qual não pode se afastar a atividade impositiva da sanção administrativa tributária. (...)

Inúmeros outros doutrinadores poderiam ser citados para endossar tal entendimento. Contudo, serve melhor ao propósito desta dissertação avançar nas questões controversas sobre a *lei* enquanto veículo introdutor das normas jurídicas tributárias sancionadoras, sendo que a primeira controvérsia diz respeito à polissemia do vocábulo *lei*.

A palavra, por vezes, é usada para representar o produto do labor legislativo, confundindo-se com o conteúdo material de um dado documento normativo, enquanto que, em outras ocasiões, é empregada para representar o procedimento usado pelo legislador para introduzir novas normas no sistema do direito positivo. Por ora, nos interessa esta última acepção, já que se busca identificar quais veículos são aptos à introdução de normas jurídicas tributárias sancionadoras.

Entretanto, mesmo que adotada esta segunda semântica, ainda restaria outra ambiguidade ao vocábulo. É que o termo *lei* pode, em acepção ampla, significar toda uma sorte de veículos introdutores de normas, confundindo-se a palavra com o conjunto dos “*instrumentos primários de introdução de normas no direito brasileiro*”, no magistério de BARROS CARVALHO²¹⁰.

²⁰⁸ Cf. MACHADO (Coordenador). 2004. p. 260.

²⁰⁹ Cf. MACHADO (Coordenador). 2004. p. 69.

²¹⁰ Cf. CARVALHO. 2009. p. 58.

Neste emprego do vocábulo, poderia se falar em lei constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada etc. Todavia, em acepção estrita, a palavra *lei*, em regra, diz respeito a apenas um de seus elementos, a *lei ordinária*, semântica que se acredita seja aquela pretendida pelo legislador no art. 97, inciso V, do CTN, e a seguir se explica o porquê.

As normas constitucionais, originárias ou fruto de emendas, são, de regra, sobrenormas voltadas a delimitar as regras de estrutura do Estado brasileiro, os direitos fundamentais e as repartições de competências entre os Entes. Todas as outras normas constitucionais que não se revestem destes escopos seriam apenas formalmente constitucionais. Deste modo, numa interpretação sistemática, não se deve crer que o legislador pretendeu agregá-las na semântica do art. 97, inciso V, do CTN, já que a instituição das previsões abstratas tributárias sancionadoras não é, por excelência, matéria constitucional.

O mesmo se pode dizer sobre as leis complementares. Seu processo legislativo mais rigoroso de aprovação²¹¹ e o campo material limitado por fixação prévia da Constituição Federal, restrito no sistema tributário nacional a dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes, a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e ao estabelecimento de normas gerais sobre tributação, não aparenta se encaixar na semântica pretendida pelo legislador ao vocábulo *lei* no art. 97, inciso V, do CTN. Não que descaiba qualquer papel às leis complementares na temática das normas jurídicas tributárias sancionadoras. Sua função de estabelecer regras gerais em matéria de legislação tributária, o que inclui a subclasse da legislação tributária sancionadora, e de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, notadamente na definição do termo confisco, certamente são cruciais a um harmônico desenvolvimento do tema²¹². Entretanto, a missão de introduzir as previsões abstratas e gerais tributárias sancionadoras não lhe parece ter sido atribuída, se elaborada uma interpretação sistemática do ordenamento.

²¹¹ Segundo o art. 69 da CF/1998, as leis complementares reclamam maioria absoluta de votos dos membros de cada Casa do Congresso Nacional para sua aprovação, quórum mais rigoroso que a maioria simples exigida às leis ordinárias.

²¹² Vale a ressalva de que, além do CTN, lei complementar em sua materialidade, mas ordinária em sua forma, nenhuma outra lei complementar foi elaborada para fixar normas gerais sobre a temática das sanções tributárias ou para definir o que deve ser considerado confisco, seja para efeito de tributação, seja para efeito tributário sancionador, o que, infelizmente, favorece o caos legislativo hoje vivido sobre o tema.

Deste modo, restam as *leis ordinárias* o cumprimento deste encargo, servindo de veículo a inserir as normas gerais e abstratas das sanções tributárias no sistema do direito positivo brasileiro. A *Constituição Federal* e suas *emendas* e as *leis complementares* apenas formalmente se prestariam a cumprir este papel, sendo admitidas como se leis ordinárias materialmente fossem, já que reclamam procedimento legislativo mais rigoroso que aquele das leis ordinárias.

Ainda sobre o tema, é relevante tecer duas observações, desta vez sobre a competência dos Entes para o emprego da lei ordinária como veículo introdutor de normas jurídicas tributárias sancionadoras gerais e abstratas. A primeira relaciona-se à matéria a ser introduzida, que, tratando-se de sanção tributária penal, competirá privativamente à União, por força do que dispõe o art. 22, inciso I, da CF/1988²¹³. A outra versa sobre a limitação imposta aos Entes de só sancionarem administrativamente tributos ou obrigações acessórias de suas respectivas competências.

IV.2.2 – A controvérsia sobre as medidas provisórias

O uso das medidas provisórias como veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras é tema controverso.

Aquelas destinadas à previsão de sanções de natureza penal e a temática reservada à lei complementar já são, por óbvio, vedadas, por força do que dispõe o art. 62, § 1.º, inciso I, alínea ‘b’ e inciso III, da Constituição Federal de 1988²¹⁴. Assim, a medida provisória não pode ser usada para introduzir novo crime tributário ou modificar os já

²¹³ O art. 22, inciso I, da CF/1998, possui a seguinte redação:

Art. 97. Compete privativamente à União legislar sobre:

I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho.(...)

²¹⁴ O teor do art. 62, § 1.º, inciso I, alínea ‘b’, da CF/1998 é o seguinte:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência. O Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1.º É vedada a

edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

(...)

b) direito penal, processual penal e processual civil;

(...)

III – reservada a lei complementar;

(...)

previstos na legislação, bem como para tratar de normas gerais, como aquelas destinadas a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Todavia, o emprego de medida provisória para fixar a previsão abstrata de normas jurídicas tributárias sancionadoras de natureza não penal é tema polêmico. Há quem defenda²¹⁵ que o rol do referido § 1.º do art. 62 da CF/1988 é exaustivo, devendo sua interpretação se cingir à literalidade do texto normativo. Assim, adotada tal interpretação, seria possível fazer uso das medidas provisórias para formular previsões abstratas sancionadoras de natureza não penal, como aquelas administrativas ou políticas, inserindo-as no sistema do direito positivo. Por outro lado, pode-se acreditar que este papel é vedado às medidas provisórias, sendo dois os principais argumentos para esta conclusão.

O primeiro deles é que o art. 97, inciso V, do CTN²¹⁶, ao empregar o vocábulo *lei* em desprezo à expressão jurídica *legislação tributária*, limitou o papel de veículo introdutor das normas jurídicas tributárias sancionadoras apenas à espécie da *lei*. Assim, a interpretação restritiva deste termo jurídico excluiria a medida provisória do conjunto dos veículos introdutores aptos a inserir normas jurídicas tributárias sancionadoras no sistema do direito positivo.

O segundo, é que uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio favoreceria uma aproximação hermenêutica entre as normas jurídicas tributárias sancionadoras penais e não penais, permitindo a aplicação às segundas de regras e princípios afetos às primeiras. É que ambas as situações alcançam direitos fundamentais, como a liberdade e o patrimônio, para limitá-los, merecendo maior prudência e contenção do Estado na sua instituição e emprego. Neste cenário, a restrição ao uso de medida provisória na introdução de previsão abstrata de sanção penal, por força de previsão constitucional, se estenderia também às sanções de outras naturezas, servindo a um direito tributário sancionador mais garantista ao administrado e limitador da atuação estatal.

Esta segunda corrente doutrinária é a que mais se ajusta a uma interpretação sistemática do ordenamento, necessária à compreensão do fenômeno jurídico enquanto unidade. Assim, acredita-se que ela deve ser adotada pelos estudiosos e

²¹⁵ Cf. COSTA JÚNIOR e DENARI. 2000. p. 47.

²¹⁶ Cf. nota de rodapé n.º 206.

aplicadores do direito, também porque a urgência e a relevância quase nunca são compatíveis com os expedientes sancionadores. Portanto, a medida provisória não deve ser admitida como veículo introdutor das normas jurídicas tributárias sancionadoras.

IV.2.3 – A questão dos tratados e convenções internacionais como veículos introdutores

Outra questão a ser dirimida versa sobre o uso dos tratados e das convenções internacionais enquanto veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras gerais e abstratas.

De início, já é necessário esclarecer uma grande confusão sobre o tema. Não é a mera celebração do tratado ou da convenção internacional pelo Estado brasileiro no plano internacional que introduz as normas nele contidas no direito positivo pátrio. É necessário que o Congresso Nacional resolva, por meio de decreto legislativo, sobre a incorporação do tratado ou da convenção, nos termos do art. 49, inciso I, da CF/1988²¹⁷. Ao discorrer sobre o tema, BARROS CARVALHO²¹⁸ bem observa:

Esclareça-se que os tratados e as convenções internacionais, bem como os convênios interestaduais, não são portadores de força vinculante. É imperioso, por decorrência do princípio da legalidade, que a ordem jurídica recolha a matéria desses atos multilaterais de vontade, sem o que não se dá a produção de normas válidas no direito positivo.

Além disto, é necessária a posterior adesão ou ratificação do instrumento pela Chefia do Executivo nacional e a seguinte promulgação do decreto presidencial, com a publicação de seu texto em português, para dar-lhe executoriedade no plano interno. Deste modo, o veículo introdutor seria o decreto presidencial, e não o próprio tratado ou convenção internacional, ou o decreto legislativo a que ele deu causa²¹⁹.

²¹⁷ O art. 49, inciso I, da CF/1988, dispõe que:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

(...)

²¹⁸ Cf. CARVALHO. 2009. p. 74.

²¹⁹ Cabe ressaltar que PAULO DE BARROS CARVALHO denota pensar diferente, crendo ser o decreto legislativo seu veículo introdutor. Cf. CARVALHO. 2009. p. 74.

Todavia, ainda resta a indagação de se este decreto presidencial poderia ou não introduzir as previsões abstratas sancionadoras tributárias. Mas, antes de responder à dúvida, há outra controvérsia a ser dirimida. Desta vez, relacionada à repartição das competências tributárias.

É que, por força da divisão constitucional de competências tributárias e do *caput* do art. 6.º do CTN²²⁰, a competência legislativa do Ente tributante é plena, cabendo-lhe cuidar com exclusividade de todos os aspectos da tributação, inclusive aqueles afetos à previsão hipotética de sanções. Além disto, reza o art. 7.º do CTN²²¹ que esta competência é indelegável, salvo raras exceções, ocasiões em que algumas funções podem ser atribuídas a outra pessoa jurídica de direito público.

Assim, poderia se sustentar ser vedado à União tratar, no plano internacional, sobre tributo que não fosse de sua competência, questão que ganhou relevo nas discussões das chamadas isenções heterônomas. Ao tratar do tema, LUCIANO AMARO²²² é feliz ao observar que, no plano internacional, a União não atua como Ente federado, mas enquanto Estado soberano, não ferindo a repartição constitucional de competência.

Superada a controvérsia, resta elucidar se o decreto presidencial poderia ou não introduzir previsões abstratas sancionadoras tributárias. E, novamente se valendo do citado art. 97, inciso V, do CTN, se conclui por uma resposta negativa. É que o legislador do Código Tributário Nacional preferiu empregar o vocábulo *lei* logo após definir no artigo antecedente, o art. 96, este normativo como um dos elementos que compõem o conjunto da legislação tributária. Desta forma, o legislador claramente denotou sua vontade de limitar apenas a *lei* ao papel de veículo introdutor das hipóteses de incidência das normas jurídicas tributárias sancionadoras, excluindo os outros elementos do conjunto da legislação tributária desta função.

²²⁰ Diz o *caput* do art. 6.º do CTN que:

Art. 6.º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

(...)

²²¹ Diz o art. 7.º do CTN:

Art. 7.º A competência tributária é indelegável, salvo a atribuição de arrecadar ou fiscalizar tributo, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito privado a outra, nos termos do § 3.º do art. 18 da Constituição.

(...)

²²² Cf. AMARO, p. 178-182.

Por fim, uma ressalva há de ser elaborada. Se não podem servir como veículos introdutores das previsões sancionadoras tributárias, os tratados e as convenções internacionais, notadamente aqueles que têm por escopo normas protetoras dos direitos humanos, podem se prestar à tarefa de limitar o âmbito material destas normas. Assim, as garantias trazidas por estes normativos, recebidas ou não com status de emenda à Constituição, nos termos do § 3.º do art. 5.º, da CF/1988²²³, atuam para mitigar o campo material ou os próprios efeitos das normas tributárias sancionadoras.

IV.2.4 – O papel dos normativos infralegais

O emprego de normativos infralegais pela Administração Pública é providência recorrente em nosso sistema de direito positivo. Com frequência, os Chefes do Poder Executivo e as chefias dos órgãos executivos auxiliares se valem destas espécies normativas situadas num patamar hierárquico inferior àquele do plano das leis para viabilizar o cumprimento de outras normas, sendo o decreto e o regulamento suas espécies mais importantes no direito tributário.

O primeiro é o veículo introdutor usado pelo Chefe do Poder Executivo para inserir no sistema do direito positivo pátrio o segundo, em regra elaborado pela chefia do órgão executivo auxiliar, como um Ministro ou Secretário, cujo objeto principal é detalhar o modo e a forma de execução de uma lei²²⁴. Diga-se ainda que, na seara do direito tributário, os regulamentos se prestam à compilação num único texto normativo de diversas disposições legais sobre um mesmo tributo, facilitando as tarefas de pesquisa de leis a ele relacionadas e favorecendo seu cumprimento.

Assim, cabe averiguar se os normativos infralegais são qualificados a cumprirem o papel de veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras

²²³ O conteúdo do § 3.º, do art. 5.º, da CF/1998 é o seguinte:

Art. 5.º (...)

(...)

§ 3.º *Os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.*

(...)

²²⁴ Além deste objeto, os regulamentos também são empregados para reger situações não disciplinadas em lei *stricto sensu*, quando são chamados *regulamentos autônomos*. Hugo de Brito Machado (Cf. MACHADO. *Curso de direito tributário*. p. 115-116) bem observa que esta segunda espécie de regulamento tem reduzida importância ao direito tributário, por força do princípio da legalidade que limita o poder de tributar.

seja ao introduzir novas previsões gerais e abstratas sancionadoras, ou para acrescentar elementos às previsões já existentes.

A resposta a esta primeira pergunta não apresenta grandes dificuldades quando são analisadas as normas sancionadoras do descumprimento da obrigação principal de pagar tributo, já que, como antes visto, só a lei é apta a cumprir tal papel. É ela, e só ela, o veículo introdutor vocacionado a inserir no sistema do direito positivo brasileiro a previsão hipotética das normas sancionadoras da obrigação principal de pagar tributo, previsão esta que deve conter todos os elementos necessários à construção destas normas, não cabendo ao regulamento formular previsões alienígenas à lei, nem cuidar de fixar quaisquer dos elementos das hipóteses nelas previstas.

Todavia, quando examinamos a norma jurídica tributária sancionadora do descumprimento de obrigação tributária dita acessória, a questão cresce em complexidade. É que o art. 113, § 2.º, do CTN²²⁵, após segmentar as obrigações tributárias em principais e acessórias, ao tratar desta última, afirma que elas decorrem da *legislação tributária*, sugeridamente indicando número mais abrangente de veículos aptos a inseri-las, já que, por disposição do art. 96, do CTN²²⁶, tal expressão congrega outros normativos além das leis.

Dentre estes outros normativos está o decreto, e aqui a complexidade da questão se delineia. Se as ditas obrigações tributárias acessórias, por hipótese, podem ser veiculadas por decretos, prescindindo de lei²²⁷, por que então as previsões gerais e abstratas sancionadoras de seu descumprimento não poderiam?

²²⁵ O art. 113, § 2º, do CTN possui a seguinte redação:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

(...)

²²⁶ O art. 96 do CTN, ao definir a expressão legislação tributária assim estabelece:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

²²⁷ É feita a ressalva porque há doutrinadores, como ROQUE ANTONIO CARRAZZA (Cf. CARRAZZA. p. 331-339), que não admitem que as obrigações tributárias de qualquer espécie sejam veiculadas por normativos infralegais.

A resposta a esta indagação é capaz de provocar polêmica. Poderia se afirmar que, por assimetria, os decretos seriam veículos introdutores credenciados a inserção de previsões abstratas e gerais das normas sancionadoras do descumprimento das obrigações tributárias acessórias por eles veiculadas.

Porém, como antes já afirmado, o primado da legalidade grava a fixação das previsões hipotéticas tributárias sancionadoras, por força do art. 97, inciso V, do CTN²²⁸, afastando a interpretação anterior. Além disto, mesmo que questionada a aplicação do dispositivo, uma interpretação sistemática do repertório do ordenamento, aproximando o direito tributário sancionador do direito penal, por seu semelhante caráter limitador de direitos fundamentais do indivíduo, serviria para transpor o respeito à legalidade como princípio a ser observado na instituição de qualquer previsão tributária sancionatória, servindo a um direito tributário sancionador mais garantista e limitador da atuação repressiva estatal.

Ainda no tema do papel dos normativos infralegais, outra observação há de ser feita, desta vez sobre as chamadas *normas complementares*, definidas pelo art. 100, do CTN²²⁹. Não é demais reforçar que nenhuma delas pode servir como veículo introdutor de previsões abstratas sancionadoras no sistema do direito positivo.

Aliás, pelo reverso. O parágrafo único do artigo destaca que a observância destas normas complementares labora em favor do contribuinte, afastando a imposição de penalidades, a atualização da base de cálculo do valor do tributo e os juros de mora. Portanto, pode-se afirmar que elas podem limitar as previsões abstratas e gerais sancionadoras, mas não se prestam a instituí-las.

²²⁸ Cf. nota de rodapé n.º 187.

²²⁹ O art. 100 do CTN assim dispõe:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Uma última observação a ser formulada sobre o tema versa sobre o art. 212 do CTN²³⁰, que impõe aos Poderes Executivos dos Entes se valerem de decreto para consolidar anualmente, em texto único, a legislação relativa a cada tributo de sua competência. Poderia se sustentar que este decreto consolidador seria o veículo introdutor das previsões sancionadoras que alberga. Porém, este normativo infralegal não inova no sistema do direito positivo, cabendo-lhe apenas aglutinar e reproduzir normas já existentes. Por fim, de outro viés e pelo mesmo motivo, o desrespeito do Ente federativo a este comando não acarreta qualquer consequência em favor do contribuinte, como a nulidade da norma sancionadora, ou a excludente da punibilidade, entre outros exemplos.

IV.3 – Os veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras individuais e concretas

Superadas as considerações acerca dos veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras gerais e abstratas, passa-se a discorrer sobre outros veículos introdutores da mesma espécie de normas, só que, desta vez, da subclasse das individuais e concretas, em sequência no processo de positivação do direito.

TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM²³¹, ao discorrer sobre o processo de positivação do direito, o define da seguinte forma:

O processo de positivação é a passagem da abstração e generalidade para a concretude e individualidade das normas jurídicas. (...) O processo de positivação se efetiva por meio da chamada aplicação do direito.

BARROS CARVALHO²³² também tece considerações sobre o tema, sendo ainda mais incisivo:

Penso ser inevitável, porém, insistir num ponto que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor

²³⁰ O art. 212 do CTN dispõe que:

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

²³¹ Cf. MOUSSALLEM. 2006. p. 91.

²³² Cf. CARVALHO. 2009. p. 405.

de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.

Ou seja, a temática do processo de positivação do direito reclama que se conheça também quais são os instrumentos capazes de promover a inserção no universo jurídico das normas jurídicas tributárias sancionadoras individuais e concretas. Que se conheça por quais meios a aplicação concreta e individualizada do direito tributário sancionador deve ocorrer.

E, outra vez, serão objetos de análise os mais recorrentes e polêmicos normativos apontados como possíveis veículos introdutórios, cuidando-se, sequencialmente, dos *atos administrativos exarados pelos agentes competentes do Poder Executivo*, dos *atos administrativos prolatados pelos agentes competentes do Poder Judiciário* e dos *atos com força normativa praticados contribuintes ou por terceiros*, tarefas que se executam a seguir.

IV.3.1 – Os atos administrativos exarados pelos agentes ou órgãos competentes do Poder Executivo, ou de pessoas equivalentes

O primeiro grupo de veículos a serem estudados é o dos *atos administrativos exarados pelos agentes ou órgãos competentes do Poder Executivo ou de pessoas equivalentes*. Eles são, por excelência, os usuais veículos introdutórios das normas jurídicas tributárias sancionadoras administrativas e políticas individuais e concretas.

Diz-se que são os usuais, e não os únicos, porque aqueles exarados pelos órgãos competentes do Poder Judiciário, bem como os atos com força normativa praticados pelos particulares, também são aptos a fazê-los, como se verá adiante. O que se afirma é que, de regra, são os primeiros que são utilizados.

O mesmo não se pode afirmar sobre as normas jurídicas tributárias sancionadoras penais porque, como se verá adiante, estas são postas exclusivamente por atos administrativos praticados pelos órgãos competentes do Poder Judiciário.

Outra ressalva que se faz diz respeito à expressão “*agentes competentes do Poder Executivo, ou de pessoas equivalentes*”. Justifica-se o emprego de tal expressão porque nem sempre a atividade de fiscalização do cumprimento das normas jurídicas tributárias é realizada diretamente por agentes do Poder Executivo. Por vezes a tarefa é executada por agentes de autarquias, como os fiscais do Instituto Brasileiro de Meio Ambiente - IBAMA no caso da taxa de fiscalização ambiental, de sindicatos patronais ou de trabalhadores, como os fiscais das contribuições sindicais, entre outros. Assim, o acréscimo da expressão “*ou de pessoas equivalentes*” pretende colher situações onde terceiros se encontram em posição de similitude ao Poder Executivo.

Ainda, antes de avançar no tema, é necessário elaborar outra ressalva. É comum que se empregue a expressão jurídica *ato administrativo* de forma ambígua, ora representando o conteúdo veiculado pelo ato, ora designando o próprio ato de veicular conteúdo normativo. Ou seja, ora o *ato administrativo* é o produto, ora é o procedimento adotado pelo agente competente para que o produto fosse produzido. Sublinha-se aqui que a expressão jurídica *ato administrativo* é admitida na última acepção, enquanto espécie de veículo introdutor de normas jurídicas. Nos dizeres de TÁREK MOUSSALLEM²³³, ficamos com o *ato administrativo* enquanto “*enunciação-enunciada*” e não enquanto “*enunciado-enunciado*”. Por fim, fica a ponderação de BARROS CARVALHO²³⁴ de que ambas são normas jurídicas, cada qual com seu designo.

Vencidas estas ressalvas, pode-se avançar no tema e afirmar que dentre os atos administrativos exarados pelos agentes competentes do Poder Executivo, ou pessoa equivalente, para veicular uma norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta, o mais recorrente é o *auto de infração*. Por isto, mesmo que outros possam ser criados para exercer mesma função, é nele que serão concentradas as atenções deste tópico. No *Curso de Direito Tributário*, BARROS CARVALHO²³⁵ o define como:

(...) por “*auto de infração*” se entende também um ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tendo

²³³ Cf. MOUSSALLEM. 2006. p. 126.

²³⁴ Cf. CARVALHO. 2009. p. 439-440.

²³⁵ Cf. CARVALHO. 2009. p. 451.

violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento inscrito na lei como ilícito tributário.

Ou seja, a lavratura do *auto de infração* serve como ato administrativo suficiente a inserir a previsão sancionadora individual e concreta pelo descumprimento de norma jurídica, desde que respeitadas todas as formalidades a ele exigidas.

Infelizmente, não há no Código Tributário Nacional, nem em lei complementar feita pela União Federal para cumprir o escopo do art. 146, inciso III, da CF/1988, regras gerais que sirvam de parâmetro seguro aos Entes tributantes na fixação de requisitos de forma e validade para o ato administrativo de lavratura de *auto de infração* ou para qualquer outro ato administrativo exarado por agente competente do Poder Executivo no intuito de veicular norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta. Assim, cabe a cada Ente tributante fixar seus critérios.

No plano federal, o regramento do *auto de infração* enquanto ato administrativo veiculador de sanção tributária é dado pelo Decreto n.º 70.235/1972, que trata do processo administrativo fiscal, regulamentando as hipóteses de lavratura e os requisitos de validade, notadamente nos artigos 9.º e 17.º, § 3.º e 10.²³⁶, respectivamente.

²³⁶ Os dispositivos legais citados contêm a seguinte redação:

Art. 9.º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

§ 5º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica às contribuições de que trata o art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Acredita-se que o mais adequado seria tratar do tema por meio do normativo “lei”. Todavia, o citado decreto aparenta ter sido recebido como se tivesse esta materialidade pela atual Constituição, motivo pelo qual seria considerada superada tal controvérsia e razão pela qual as eventuais alterações em seu teor reclamariam o normativo do tipo *lei* para serem veiculadas.

Outra crítica que se faz é que, de preferência, o *auto de infração* deveria ser elaborado em documento normativo específico, evitando a confusão entre a autuação pelo descumprimento de norma jurídica tributária e a cobrança de um tributo devido num mesmo documento. O próprio Decreto n.º 70.235/1972 elabora esta ressalva no *caput* do art. 10.º, reclamando a formalização de documentos distintos para cada tributo cobrado ou penalidade que fosse aplicada.

Todavia, é comum a desobediência a tal preceito, veiculando em um mesmo documento normativo o lançamento do tributo devido e a imputação de sanção tributária. Porém, deve-se destacar que o mesmo pouco zelo da autoridade elaboradora do documento não tem o condão de anular o lançamento do tributo nem a imputação da sanção tributária. É o que afirma BARROS CARVALHO²³⁷ ao discorrer sobre o tema:

Dá-se a conjunção, num único instrumento material, sugerindo até possibilidades híbridas. Mera aparência. Não deixam de ser duas normas jurídicas distintas postas por expedientes que, por motivos de comodidade administrativa, estão reunidos no mesmo suporte físico.

Como dito anteriormente, além do *auto de infração*, há outras espécies de *atos administrativos* exarados por agentes ou órgãos competentes do Poder Executivo, ou de pessoas equivalentes, que podem servir de veículo introdutor da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta.

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
(...)

Art. 17. (...)

§ 3.º § 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

²³⁷ Cf. CARVALHO. 2009. p. 453.

Os *atos administrativos de julgamento* prolatados pelos órgãos julgadores dos recursos administrativos dos contribuintes também podem servir de veículos introdutores de normas jurídicas tributárias sancionadoras administrativas individuais e concretas quando servem para imputar ao contribuinte nova sanção ou para alterar a qualificação jurídica antes atribuída ao fato jurídico que dá azo à sanção.

E ainda, no caso das chamadas sanções tributárias políticas, os *despachos denegatórios* de emissão de certidão negativa de débitos tributários, de habilitação em processo licitatório, de recusa de registro de atos societários e de recusa de emissão de talonários fiscais são alguns exemplos de veículos introdutórios. Outros seriam o *auto de apreensão* de mercadorias, veículos ou documentos, o *termo de inscrição do contribuinte em cadastro de inadimplentes*, o *termo de sujeição do contribuinte a regime especial de fiscalização*, etc. O detalhamento de cada uma destas hipóteses sancionadoras será feito no momento oportuno, em capítulo que tratará das sanções tributárias em espécie.

Por fim, diga-se que os exemplos acima citados poderiam ser detalhados, bem como outros exemplos poderiam ser arrolados. Contudo, para que a finalidade desta dissertação seja atingida, limitações não de ser feitas, sob pena de torná-la extensa por demais, reservando-se assim o estudo aprofundado destas questões à futuras pesquisas.

IV.3.2 – Os atos administrativos proferidos pelos agentes competentes do Poder Judiciário

O segundo grupo de veículos introdutores que se estuda é o dos *atos administrativos prolatados pelos agentes competentes do Poder Judiciário*. Eles são, com exclusividade, os veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras penais, sendo que esta exclusividade se conclui de uma análise sistemática do repertório do ordenamento jurídico pátrio.

Primeiro, porque é direito fundamental no Brasil a inexistência de juízo ou tribunal de exceção, por força do que dispõe a cláusula pétrea do art. 5.º, inciso XXXVII, da CF/1988²³⁸. A garantia comporta dupla vertente, sendo a primeira da

²³⁸ O art. 5.º, inciso XXXVII, da CF/1988, dispõe que:
Art. 5.º (...)
(...)

observância do princípio do juiz natural e a segunda de que só este julgará o acusado em processo criminal, derivação que por ora nos interessa.

Segundo porque se conhece que a prestação jurisdicional é uma função típica do Poder Judiciário. Seus órgãos produzem normas concretas capazes de dirimir os conflitos sociais que lhe são apresentados ou de sancionar a inobservância de normas gerais e abstratas válidas no sistema do direito positivo, garantindo-lhe eficácia, interessando-nos novamente esta segunda competência.

E, por fim, porque o Código Penal brasileiro é explícito ao afirmar que é o juiz quem fixa a pena criminal, por força do que dispõe o art. 59, inciso I, do Código Penal²³⁹. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, repetindo o magistério de RUBENS GOMES DE SOUZA²⁴⁰, da obra *Compêndio de Legislação Tributária*, bem observa que o saudoso colega concluiu seu capítulo sobre as infrações tributárias e penalidades, afirmando que “as penalidades tributárias só podem ser impostas por autoridades judiciais (...)”.

Portanto, dentre os atos administrativos proferidos pelos órgãos competentes do Poder Judiciário, restaria indicar quais cumpririam o papel de veículo introdutor das sanções tributárias penais. E nesta empreitada pode-se afirmar que são eles as *sentenças* dos juízes de Primeira Instância e os *acórdãos* proferidos pelas Câmaras e Turmas Julgadoras dos Tribunais de Justiça dos Estados, Federais e Superiores.

A *sentença* é veículo introdutor da norma jurídica tributária sancionadora penal por força do que prescreve o art. 387, inciso III, do Código de Processo Penal brasileiro²⁴¹. Através dela é que, de regra, se introduzem as normas jurídicas penais

XXXVII – não haverá júízo ou tribunal de exceção.

(...)

²³⁹ O art. 59, inciso I, do CP, contém o seguinte teor:

Art. 59. O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e às consequências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime:

I – as penas aplicáveis dentre as cominadas;

(...)

²⁴⁰ Cf. MARTINS. p. 27.

²⁴¹ O art. 387, do CPP, em seu inciso III, após fazer referência nos incisos anteriores sobre a menção às circunstâncias atenuantes e agravantes e as demais circunstâncias a serem observadas na aplicação da pena dispõe que:

Art. 387. O juiz, ao proferir sentença condenatória:

condenatórias no sistema do direito positivo pátrio. Diz-se de regra porque há hipóteses em que estas normas só são introduzidas quando providos os recursos apresentados aos Tribunais, ocasião em que as normas concretas que veiculam as sanções tributárias penais serão introduzidas por meio dos atos administrativos de prolação dos *acórdãos*.

Excluem-se do rol dos veículos introdutores as *decisões interlocutórias* e os *meros despachos judiciais*, já que nenhum destes atos administrativos é qualificado a inserir sanções tributárias penais, inclusive por falta de previsão legal neste sentido.

Diga-se ainda que as *sentenças* e os *acórdãos* servem também para introduzir as normas jurídicas tributárias sancionadoras individuais e concretas administrativas e políticas. É que há situações em que o contribuinte recorre ao Poder Judiciário para que este se manifeste sobre a sanção por ele recebida na seara administrativa, cabendo ao Judiciário, por força do comando constitucional da inafastabilidade da jurisdição²⁴², decidir a questão, mantendo a sanção, afastando-a, reclassificando juridicamente o fato, ou alterando, em quantidade ou em extensão, a sanção antes imputada, servindo nas duas últimas hipóteses como veículo introdutor. Por fim, se destaca que todas as observações anteriores se estendem às sanções tributárias administrativas e políticas.

IV.3.3 – Os atos com força normativa praticados pelos particulares

O último grupo de veículos introdutores a ser analisado é o dos *atos com força normativa praticados pelos particulares*, como os *próprios contribuintes* e ou *outros terceiros*. Neste campo, há muita controvérsia doutrinária, já que há muitos autores que repudiam a possibilidade dos particulares produzirem normas jurídicas, mesmo que da espécie das individuais e concretas.

A polêmica ganhou corpo nos debates doutrinários sobre a natureza jurídica, se constitutiva ou declaratória, do chamado lançamento por homologação ou auto-

(...)

III – aplicará as penas de acordo com essas conclusões;

(...)

²⁴² A inafastabilidade

da jurisdição pelo Judiciário decorre do art. 5.º, inciso XXXV, da CF/1998.

lançamento, previsto no art. 150, do CTN. BARROS CARVALHO²⁴³ é um dos muitos estudiosos tributaristas que se dedicou a tratar do tema, demonstrando que o lançamento por homologação declara a existência do evento ocorrido no mundo social e previsto na norma geral e abstrata para constituir o fato jurídico tributário.

Seguindo mesmos pressupostos, de que a incidência normativa não opera por si só, sem sua constituição por linguagem competente ao direito, pode-se afirmar que o contribuinte também é apto a praticar *atos com força normativa*, capazes de inserir as normas jurídicas tributárias sancionadoras individuais e concretas no universo do direito positivado. Ainda recorrendo a BARROS CARVALHO²⁴⁴, vê-se que ele foi categórico ao afirmar que:

A experiência da realidade jurídica brasileira é farta em exemplos de normas jurídicas, individuais e concretas, produzidas pelo administrado, no campo dos tributos.

A afirmação do respeitável doutrinador também é aplicável no campo do direito tributário sancionador. Há, sem dúvidas, situações em que o próprio contribuinte pratica atos com força normativa vocacionados à inserção de normas jurídicas tributárias sancionadoras individuais e concretas. Isto ocorre, por exemplo, quando o próprio contribuinte reconhece a prática de uma infração a um dever tributário e procede à declaração da infração e o recolhimento da sanção pecuniária correspondente.

Nesta hipótese, o *ato de declaração da infração pelo contribuinte*, praticado, por exemplo, por meio do preenchimento de uma guia de recolhimento da sanção pecuniária em que conste expressamente a infração cometida, cumpriria o papel de instrumental de veículo introdutor da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta, logicamente desde que dele tomasse ciência o Fisco. Aliás, também se diga que estes atos podem ser praticados por outros particulares que não o próprio, como os responsáveis tributários.

²⁴³ Cf. CARVALHO. 2009, p. 441-445.

²⁴⁴ Cf. CARVALHO. 2009, p. 469.

É certo que o emprego destes veículos pelos particulares é menos recorrente que os anteriores, visto que a prática de atos tendentes ao auto-sancionar não é conduta rotineira em nosso universo social. Todavia, a atribuição de benesses ao auto-delator, como a diminuição quantitativa da sanção imputada ou mesmo sua completa mitigação, hipótese da chamada denúncia espontânea em nosso ordenamento²⁴⁵, favorece a adoção deste tipo de comportamento.

Por fim, duas ressalvas devem de ser feitas. A primeira é que aos particulares é vedada a produção das normas jurídicas tributárias sancionadoras penais individuais e concretas, já que estas são de competência exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário, que aplica as sanções tributárias penais. A outra é que também se veda aos particulares a produção das chamadas sanções políticas, já que estas sempre se expressam num impedimento da Administração ante a tentativa de exercício de um direito pelo particular ou numa atuação positiva da Administração na limitação de direitos dos particulares, portanto, em ambos os casos não cabendo sua prática ao particular.

IV.4 – Síntese conclusiva

Como conclusões deste capítulo, tem-se que a expressão jurídica *fontes do direito* é composta por termos ambíguos, que, agrupados, somam suas anfibologias, ampliando seu campo semântico e causando recorrentes confusões no estudo do assunto. Além disto, a expressão tem significação que varia conforme o domínio linguístico onde o tema é estudado, sendo que, mesmo quando sua abordagem é limitada à ciência dogmática do direito, em análise interna do direito positivado, suas ambiguidades não são superadas.

Apesar disto, viu-se que o tema das *fontes do direito* é importante para uma análise dogmática do direito, já que ele permite responder indagações sobre de onde provem as normas jurídicas, como nascem, como passam a fazer parte do repertório de um ordenamento e em que posição hierárquica se situam.

²⁴⁵ Prevista no art. 138, do CTN, a denúncia espontânea, assim considerada aquela realizada pelo contribuinte antes do início dos procedimentos de fiscalização ou medidas administrativas relacionadas com a infração, exclui a responsabilidade pela infração, desde que, se o caso, devidamente acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da quantia arbitrada pela autoridade administrativa, quando o valor do tributo ainda depender de apuração.

Desta forma, pretendendo evitar imprecisões terminológicas, optou-se pelo emprego de outra nomenclatura, com o uso da expressão jurídica veículo introdutor de normas, que pode ser definida como sendo *a norma jurídica concreta e geral estipulada pelo sistema do direito positivo para inserir material normativo em seu interior*, para tratar dogmaticamente do fenômeno de ingresso das normas jurídicas tributárias sancionadoras no sistema do direito positivo. Quanto à sua estrutura, pode-se concluir que se organiza como uma norma jurídica geral e concreta, que deverá indicar a qual espécie corresponde e as coordenadas de sua localização no eixo espaço-tempo, além de apontar qual agente competente o elaborou, qual a fundamentação de seu poder, bem como seu vetor deontológico de obrigatoriedade, imposto a todos indistintamente. Quanto à sua função, pode-se afirmar que, imediatamente, se presta à inserção de novo material normativo no universo do direito positivado, promovendo o ingresso de novas normas, ou provocando revisões sistêmicas; e que, mediatamente, serve como garantia de verificação da validade dos procedimentos de produção normativa realizados, garantindo que o sistema do direito positivo mantenha sua unidade estrutural, inclusive pela obediência hierárquica entre as normas.

Conclui-se também que nosso sistema jurídico admite várias espécies de veículos introdutores, como as leis, as emendas constitucionais, as sentenças, entre outros. Porém, nem todos servem de instrumento a introduzir as normas jurídicas tributárias sancionadoras, motivo pelo qual se passou a estudar quais deles seriam aptos à inserção de suas previsões gerais e abstratas e individuais e concretas.

Assim, sobre as normas jurídicas tributárias sancionadoras gerais e abstratas, conclui-se que a *lei ordinária*, ou *lei stricto sensu*, é seu veículo introdutor por excelência, por força do que dispõe o art. 97, inciso V, do CTN. As *normas constitucionais, originárias ou fruto de emendas* e as *leis complementares* apenas formalmente cumpririam este papel, já que, como ambas reclamam um procedimento legislativo mais rigoroso que aquele da *lei ordinária*, sua adoção por imprecisão técnica do legislador não resulta em vício do processo legislativo daquela, sendo então admitidas como se leis ordinárias materialmente fossem. Já os *normativos infralegais da Administração Pública*, as *medidas provisórias*, os *tratados* e as *convenções internacionais* não se prestam a servir de veículo introdutor desta espécie de normas.

No caso das previsões tributárias sancionadoras de natureza penal, as *medidas provisórias* não se prestam a servir de veículo introdutor por força da vedação do art. 62, § 1.º, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição Federal de 1988. Semelhante conclusão vale para as previsões tributárias sancionadoras de natureza administrativa, por força de uma interpretação restritiva do vocábulo *lei*, empregado no art. 97, inciso V, do CTN, e por ocasião de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio, tendente a estender-lhes as restrições aplicáveis às sanções penais, servindo a um direito tributário sancionador garantista ao administrado e limitador da atuação estatal.

Os *tratados* e as *convenções internacionais* também não são veículos introdutores por similares conclusões, já que o legislador preferiu empregar o vocábulo *lei* em detrimento da expressão *legislação tributária*, mais abrangente, que também as englobaria no conjunto dos veículos introdutores. Aliás, nesta última hipótese o veículo seria o decreto presidencial, e não a celebração do tratado ou convenção internacional, dada a complexidade do processo de incorporação destes ao ordenamento nacional.

No caso dos *normativos infralegais*, a vedação se deve ao princípio da legalidade, que grava a fixação das previsões hipotéticas tributárias sancionadoras, por força do art. 97, inciso V, do CTN. Reforça esta conclusão uma interpretação sistemática do ordenamento, aproximando o direito tributário sancionador do direito penal, por seu semelhante caráter limitador de direitos fundamentais do indivíduo. Tais conclusões também valem à norma jurídica tributária sancionadora do descumprimento de obrigação tributária acessória, porque, mesmo que estas decorram da *legislação tributária*, por disposição do art. 113, § 2.º, do CTN, a fixação de sanções à sua inobservância deve respeito ao princípio da legalidade pelas mesmas razões antes descritas, que também se aplicam às chamadas *normas complementares* do art. 100, do CTN. Por fim, conclui-se que a competência para instituir as previsões gerais e abstratas das sanções tributárias penais é privativa da União Federal e que só cabe a cada Ente sancionar administrativamente sobre tributos ou obrigações acessórias de sua competência.

Por sua vez, sobre as normas jurídicas tributárias sancionadoras individuais e concretas, pode-se concluir que, indispensáveis ao processo de positivação do direito, são veiculadas por *atos administrativos exarados pelos agentes competentes do*

Poder Executivo, ou de pessoas a eles equivalentes, por atos administrativos prolatados pelos agentes competentes do Poder Judiciário ou por atos com força normativa praticados contribuintes ou por terceiros.

Os atos administrativos exarados pelos agentes ou órgãos competentes do Poder Executivo ou de pessoas equivalentes são seus usuais veículos introdutores, exceção feita à sanção tributária penal, veiculada somente por ato administrativo praticado por órgão competente do Poder Judiciário. Dentre as suas espécies, a mais recorrente é o *auto de infração*, que, infelizmente, não goza de norma geral fixada em lei complementar que padronize seus requisitos de forma e de validade. Cabe a cada Ente tributante fixar estes critérios, sendo que, no plano federal, ele é regrado pelo Decreto n.º 70.235/1972, recepcionado pela atual Constituição como se fosse lei, notadamente nos artigos 9.º e 17.º, § 3.º e 10.º. Outras espécies que poderiam ser citadas como: os *atos administrativos de julgamento prolatados pelos órgãos julgadores dos recursos administrativos dos contribuintes*, que servem tanto para imputar nova sanção ao contribuinte quanto para alterar a qualificação jurídica antes atribuída ao fato jurídico que dá azo à sanção; no caso das chamadas sanções tributárias políticas, os *despachos denegatórios* de emissão de certidão negativa de débitos tributários, de habilitação em processo licitatório, de recusa de registro de atos societários e de recusa de emissão de talonários fiscais são alguns exemplos de veículos introdutores; os *autos de apreensões* de mercadorias, veículos ou documentos; os *termos de inscrição do contribuinte em cadastro de inadimplentes*; os *termos de sujeição do contribuinte a regime especial de fiscalização*; entre outros. Pondera-se, ainda, que o acréscimo da expressão “ou de pessoas equivalentes” pretendeu colher situações onde terceiros se encontram em posição de similitude ao Poder Executivo, não sendo eles os particulares.

Já os atos administrativos prolatados pelos agentes competentes do Poder Judiciário são os exclusivos veículos das sanções tributárias penais, conforme dispõe o art. 59, inciso I, do Código Penal. Mas eles servem também a introduzir as sanções tributárias administrativas e políticas, quando, em manifestação de jurisdição, ao decidir sobre uma sanção administrativa ou política aplicada, reclassifica o fato imputado, ou altera a sanção antes imputada, em quantidade ou em extensão. Suas espécies são as *sentenças* dos juízes de Primeira Instância, conforme o art. 387, inciso III, do Código de

Processo Penal brasileiro, e os *acórdãos* proferidos pelas Câmaras e Turmas Julgadoras dos Tribunais de Justiça dos Estados, Federais e Superiores, excluindo-se deste rol as *decisões interlocutórias* e os *meros despachos judiciais*, já que não qualificados ao papel de veículo.

E, por fim, os *atos com força normativa praticados pelos particulares*, como os *próprios contribuintes* e ou *outros terceiros* servem de veículo introdutor apenas para as sanções tributárias administrativas. Uma das suas espécies é o *ato constitutivo de declaração de infração*, praticado, por exemplo, pelo contribuinte, ou por um responsável, ao preencher uma guia de recolhimento da sanção pecuniária onde conste expressa a infração cometida, desde que ao Fisco dela seja dada ciência. Diga-se, por fim, que o uso destes veículos pelos particulares é menos recorrente que os anteriores, visto que a prática de atos de auto sanção não é rotina em nosso universo social, mas que a atribuição de benesses ao auto-delator, como a diminuição quantitativa da sanção imputada, ou mesmo sua supressão, favorece a adoção deste tipo de conduta.

Assim, finalizado este capítulo, pode-se avançar ao seguinte para tratar das espécies de sanções que as normas jurídicas tributárias sancionadoras veiculam.

CAPÍTULO V – AS ESPÉCIES DE SANÇÕES QUE AS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS VEICULAM

Superada a classificação das normas jurídicas tributárias sancionadoras, realizada no capítulo antecedente, é necessário expor em detalhes quais são as espécies de sanções mais recorrentes que estas normas veiculam, tema deste sexto capítulo da dissertação. O assunto é de fundamental importância ao objeto desta dissertação, já que diz respeito ao resultado final do processo de produção e de aplicação da norma jurídica tributária sancionadora, ao apontar quais são as principais sanções imputadas àqueles que descumprem obrigações tributárias, *latu sensu*. Ademais, o alistamento das espécies mais usuais de sanções tributárias facilita o labor dos operadores do direito de identificá-las nas situações concretas em que elas devem ser incidir. E, ainda, o detalhamento destes castigos permite conhecer com profundidade a consequência objetiva da aplicação de uma dada norma jurídica tributária sancionadora, definindo-se com precisão cirúrgica quais serão os efeitos que dela serão irradiados.

O relato minucioso das sanções em espécie permite também a avaliação sistemática da pertinência de tal ou qual sanção, usualmente empregada, ao sistema do direito positivo. Ou seja, permite identificar quais punições extrapolam o legítimo direito estatal de castigar, tornando-se incompatíveis com o universo jurídico pátrio enquanto unidade sistêmica. Portanto, exposta a relevância do capítulo para as pretensões desta dissertação, cabe indicar como o tema proposto será trabalhado.

O capítulo será desenvolvido em três etapas, seguidas de uma síntese conclusiva. Uma primeira etapa, para tecer breves esclarecimentos sobre o ato de classificar e sobre quais foram os principais critérios escolhidos para agrupar em classes as principais espécies de sanções veiculadas pelas normas jurídicas tributárias sancionadoras, indicando ainda os motivos destas classificações. Uma segunda etapa, para relatar as principais *espécies* de sanções tributárias penais veiculadas pelas normas jurídicas tributárias sancionadoras, e, uma terceira etapa, para realizar idêntica providência acerca das sanções tributárias administrativas.

V.1 – Sobre o ato de classificar e os critérios de classificação das normas jurídicas tributárias sancionadoras

Segundo o *Dicionário Michaelis*²⁴⁶, classificar é, entre outras acepções, “(...) *1 Distribuir(se) em classes e nos grupos respectivos, de acordo com um método e sistema de classificação. (...)*”. Ao discorrer sobre a Teoria das Classes e tratar do tema da classificação, BARROS CARVALHO²⁴⁷ adota semelhante acepção para afirmar que:

Classificar é distribuir em classes, é dividir os termos segundo a ordem da extensão, ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas em relação às demais classes.

Por ambas as definições, pode-se constatar que o expediente classificador sempre demanda a identificação dos objetos a serem sujeitos à classificação, a definição dos critérios da classificação e a distribuição dos elementos identificados entre as classes.

Ademais, é importante saber que, para desenvolver a atividade classificatória, primeiro separamos os grupos maiores para depois desmembrarmos os grupos menores. Partimos, por exemplo, dos gêneros, para atingir as espécies, fazendo uso da nomenclatura da taxologia. O gênero comporta a espécie, que dele se distingue por apresentar qualidades especiais se cotejada com o primeiro, ou uma “diferença específica”, fazendo uso das palavras de BARROS CARVALHO²⁴⁸.

Ainda é necessário consignar que, nos expedientes classificatórios, os termos são sujeitos ao relativismo da tarefa de classificação, podendo ora operar como gênero, ou como classe ainda mais abrangente, e ora operar como espécie, variando de enquadramento conforme os critérios adotados para a classificação. Não é demais recordar que a importância da tarefa classificadora não está centrada no juízo de certo ou errado, mas sim na utilidade ou inutilidade de se repartir elementos em classes conforme critérios.

²⁴⁶ WALTER WEISZFLOG (Editor). *Dicionário Michaelis*. São Paulo: Melhoramentos, 2012. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?typePag=sobre&languageText=portugues-portugues>>. Acesso em: 12dez. 2013.

²⁴⁷ Cf. CARVALHO. 2011. p. 116-117.

²⁴⁸ Cf. CARVALHO. 2011. p. 118.

Por fim, cabe ponderar que a criação de classes não é tarefa sujeita a finitude, sendo recorrente a técnica científica fazer uso da classificação para demonstrar relações de aproximação e de distanciamento entre elementos de um dado objeto de conhecimento.

Com o direito tributário sancionador não seria diferente. O emprego de classificações é de grande utilidade ao desenvolvimento científico deste específico segmento do conhecimento jurídico. Um exemplo é a tarefa classificadora que reparte em classes de gêneros e espécies certos elementos atinentes às normas jurídicas tributárias sancionadoras, sendo inúmeras as perspectivas que se pode adotar para classificá-las. As principais adotam como parâmetro algum dos critérios, partículas ou demais elementos componentes de sua regra-matriz de incidência, ou, ainda, algum elemento que lhe é externo, mas, a ela, diretamente relacionado. Dentre os principais critérios usados para classificá-las, pode-se destacar: *o fator motivador do critério material; a vontade do agente em praticar o ilícito; a espécie de sujeitos passivos; a quantidade dos mesmos; a natureza da sujeição passiva; a quantidade de sanções veiculadas; a quantificação da sanção, a qualificação do objeto sancionador a ser cumprido; e a natureza do expediente punitivo ou o regime jurídico aplicável à sanção*, entre outros. Todas essas classificações citadas serão, em sequência, executadas. Vejamos.

Quanto ao *fator motivador do critério material*, pode-se classificá-la em *norma jurídica tributária sancionadora de obrigação principal*, que pune a inobservância do dever de pagar tributo ou obrigação tributária convertida em principal, ou em *norma jurídica tributária sancionadora de obrigação acessória*, que sanciona o não cumprimento ou o parcial cumprimento dos deveres instrumentais da tributação. Diz respeito à obrigação descumprida na norma precedente²⁴⁹, que, negada, compõe o critério material da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora²⁵⁰. Esta classificação é relevante para, nas normas jurídicas tributárias sancionadoras administrativas, estabelecer distinções entre as chamadas *multas moratórias* das *multas estritamente punitivas*, respectivamente correspondentes à primeira e à segunda classes.

²⁴⁹ O termo é trazido da doutrina de AURORA DE CARVALHO. É correspondente à *norma primária* de NORBERTO BOBBIO e à *endonorma* de CARLOS COSSIO. O tema da classificação das normas jurídicas entre primárias, secundárias e completas pode ser visto em maiores detalhes no subitem I.1.2.5.

²⁵⁰ O critério pessoal da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária é detalhado no subitem VI.3.1.2.1 desta dissertação.

Quanto à vontade do agente em praticar o ilícito, pode-se classificá-las em *dolosas*, quando o agente causador do ato ilícito atua com a vontade de praticá-lo, ou *culposas*, quando o agente atua com negligência, imperícia ou imprudência. Parcela da doutrina insere uma terceira classe, das chamadas infrações *objetivas*, onde o elemento volitivo da prática do ato seria plenamente suprimido. Adiante²⁵¹ será visto que, nesta dissertação, não se admite uma completa objetivação da infração tributária administrativa, havendo, em verdade, presunção de culpabilidade do infrator, que, ao reverso da responsabilização objetiva, pode ser afastada por prova em contrário, cabendo ao particular o ônus de produzi-la.

Quanto à sujeição ativa²⁵², pode ser classificada em *norma jurídica tributária sancionadora de ente federativo*, diretamente aplicada pela União Federal, por qualquer dos Estados Federados ou por qualquer dos Municípios, ou em *norma jurídica tributária sancionadora de terceiro com capacidade tributária sancionadora ativa*, qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, a quem o ente federativo delegue a capacidade para imputar a consequência da norma sancionadora individual e concreta. Cabe afirmar que a última hipótese é restrita ao âmbito do direito tributário sancionador administrativo, nunca alcançando o direito tributário sancionador penal.

Quanto à quantidade de sujeitos passivos, pode ser classificada em *norma jurídica tributária sancionadora individual*, quando sanciona apenas um particular, ou em *norma jurídica tributária sancionadora plural*, quando alcança mais de um particular, como, por exemplo, quando há sanção pelo não pagamento de Imposto pela Propriedade Territorial Urbana – IPTU ou de Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA de bem de titularidade conjunta, ocasião em que todos os proprietários poderão ser sancionados. No direito tributário sancionador penal, sempre haverá incidência da primeira classe, já que a experiência sancionadora penal não comporta sanções objetivas, exigindo apego mais retido ao princípio da culpabilidade. Ademais, quanto à natureza do sujeito ativo, pode ser classificada em norma jurídica tributária sancionadora de *contribuinte* ou de *responsável*.

²⁵¹ O assunto será objeto do subitem VII.2.3.6, que discorre sobre o princípio da culpabilidade, e do subitem VI.3.1.1.1, que faz relato do critério material da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, nele inclusa a discussão sobre o fator de subjetividade.

²⁵² O tema da sujeição ativa tributária pode ser pesquisado em detalhes no subitem VI.3.1.2.1, dedicado ao critério pessoal da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

Quanto à quantidade de sanções veiculadas, pode-se classificá-las em *normas jurídicas tributárias sancionadoras de sanção unitária*, ocasião em que veiculará uma única sanção para cada agente causador do ilícito, ou em *norma jurídica tributária sancionadora sanções múltiplas*, quando a incidência da norma dará causa a mais de uma sanção. Nota-se que a adoção de sanções múltiplas, apesar de não recomendável, não viola o princípio do *ne bis in idem*²⁵³. A multiplicidade de sanções se dá quando uma única norma contém mais de uma previsão sancionadora, fenômeno que decorre da operatividade do fator de multiplicidade, partícula componente do critério objetacional da norma jurídica tributária sancionadora, que será detalhado em momento seguinte desta dissertação²⁵⁴ e não se confunde com a múltipla incidência de normas sancionadoras.

Quanto à mensuração da sanção ou quanto à forma de medida do objeto de sua partícula quantificadora, podem ser classificadas em *norma jurídica tributária sancionadora de sanção fixa*, quando o *quantum* de sanção tributária é previamente definido, ou em *norma jurídica tributária sancionadora de sanção variável*, quando o *quantum* de sanção tributária será determinado posteriormente, conforme critérios de *proporcionalidade*, com a definição do quanto de sanção através da aplicação de um certo percentual ou número múltiplo a determinado parâmetro previamente eleito; de *progressividade*, com a definição do quanto de sanção pela escolha motivada do aplicador entre padrões mínimo e máximo predefinidos; e de *graduação*, com a definição do quanto de sanção entre parâmetros escalonados anteriormente estipulados.

Quanto à qualificação do objeto sancionador a ser cumprido, pode ser classificada em *norma jurídica tributária sancionadora pecuniária*, quando a sanção deverá ser prestada em pecúnia ou corresponder a uma obrigação de dar, e em *norma jurídica tributária sancionadora não pecuniária*, quando a sanção deverá ser prestada em objeto diverso da unidade monetária, correspondendo a outras espécies de obrigações, como as obrigações de fazer, de não fazer ou de submeter-se.

Por fim, quanto à natureza ou regime jurídico aplicável à sanção, pode ser classificada em *norma jurídica tributária sancionadora penal*, quando é submetida ao

²⁵³ O princípio do *ne bis in idem* é objeto do subitem VII.2.2.8 desta dissertação.

²⁵⁴ O fator de multiplicidade é tratado no subitem VI.3.1.2.2, dedicado ao critério objetacional da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

regime jurídico do direito tributário penal, ou em *norma jurídica tributária sancionadora administrativa*, quando é afeta ao regime jurídico do direito tributário administrativo.

Importa dizer que todos os critérios acima referidos guardam sua importância, dependendo sua utilidade do emprego a que se propõe. Entretanto, como o centro nuclear da norma jurídica tributária sancionadora, e de qualquer outra espécie de normas sancionadoras, é a sanção, e as suas espécies são o objeto das exposições deste capítulo, é no critério objetacional da regra-matriz de incidência destas normas e nas partículas ou elementos que o compõem, ou que a ele são relacionadas, em que serão buscados os principais critérios para classificá-las.

A primeira das classificações a ser adotada tem como critério *a natureza do expediente punitivo ou o regime jurídico aplicável à sanção*, dividindo as normas jurídicas tributárias sancionadoras entre *penais* e *administrativas*. Consequentemente, a primeira classe veiculará ***sanções tributárias penais*** e a segunda veiculará ***sanções tributárias administrativas***, que, para as pretensões desta dissertação, serão admitidos como os dois grandes gêneros para a tarefa de classificação das sanções tributárias.

A consequência desta classificação é nuclear ao direito tributário sancionador. É que, apesar de haver unidade ontológica do ilícito, certos princípios e regras irão operar com maior ou menor intensidade sobre cada uma dessas classes na limitação da pretensão punitiva tributária sancionadora, quer geral e abstrata, quer individual e concreta. Também por esta razão, a doutrina costuma empregar terminologias diversas para se referir ao ilícito tributário penal e ao ilícito tributário administrativo, fazendo uso das expressões ***delito tributário*** e ***infração tributária***, nas respectivas sinônimas.

Porém, para o caso específico das sanções tributárias administrativas, outro recorte ainda será necessário. Elas serão subdivididas, com base no critério de *qualificação da sanção*, entre ***sanções tributárias administrativas pecuniárias*** e ***sanções tributárias administrativas não pecuniárias***. A providência é necessária por duas razões: primeiro, em face do enorme número de sanções afetas à referida classe, dificultando os labores do aplicador do Direito de identificar os exatos princípios e regras jurídicas que incidirão em cada caso específico; e, segundo, porque a última das classes, das sanções

tributárias administrativas não pecuniárias, também chamadas de *sanções tributárias políticas*, sofrem grande questionamento quanto à sua constitucionalidade, que não se estende às demais. O recorte será desprezado nas sanções tributárias penais, já que, neste segmento do direito tributário sancionador, incidem inúmeras regras jurídicas de conversão das sanções, seja para converter sanção severa em sanção mais branda, seja para reverter a operação, quando há descumprimento pelo sancionado das condições para a conversão.

Portanto, as espécies de sanções tributárias mais recorrentes serão apresentadas em dois tópicos distintos: um dedicado às *sanções tributárias penais* e o outro dedicado às *sanções tributárias administrativas*, que, por sua vez, será subdividido em duas outros, respectivamente correspondentes às *sanções tributárias administrativas pecuniárias* e às *sanções tributárias administrativas não pecuniárias, ou políticas*.

Por fim, cabe ressaltar que, apesar do objeto deste capítulo ser o detalhamento das principais espécies de sanções tributárias, o imenso rol de sanções existentes, díspares em particularidades e em efeitos a ser irradiados, se elencado de forma sequencial desordenada, despida de qualquer critério classificador, serviria mais à multiplicação das dúvidas dos leitores desta dissertação do que à mitigação das incertezas. Por isto, foi necessário este expediente precedente, orientador da tarefa de classificação, o qual, ao permitir agrupá-las em classes, irá facilitar o conhecimento de seus predicados comuns pelos aplicadores e estudiosos do Direito.

V.2 – As sanções tributárias penais

O primeiro gênero de sanções tributárias que se investiga é aquele das *sanções tributárias penais*, que se diferenciam das demais sanções tributárias por se sujeitarem ao regime jurídico do direito tributário penal. São de exclusiva competência da União Federal e imputadas aos praticantes de crimes tributários como a apropriação indébita previdenciária, a sonegação fiscal, a fraude e o conluio tributário, entre outros.

Ao reverso das sanções tributárias administrativas, as sanções tributárias penais tem suas principais espécies definidas segundo um rol fixado em lei, no caso, o Código Penal Brasileiro. Ele estipula como espécies de sanções a *pena privativa de*

*liberdade, a multa penal e as penas restritivas de direitos*²⁵⁵. Esta última, tratada pelo Código como se representasse uma só classe, comporta as sanções de *prestação pecuniária, a perda de bens e valores, a prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas, a interdição temporária de direitos e a limitação de fim de semana*, que, por preferência didática, as quais, por preferência didática, serão tratadas nesta dissertação em mesmo subitem, já que contém certos predicados que as aproximam.

V.2.1 – A multa penal

Prevista genericamente na seção III, do capítulo I, do título V, da Parte Geral do Código Penal, a *multa penal* é uma primeira espécie de sanção tributária do gênero penal que pode ser imputada àqueles que cometem crime tributário. A seção é composta por quatro artigos, do 49º ao 52º, voltados, respectivamente, a definir a pena de multa penal e sua forma de cálculo, a discorrer sobre o seu pagamento, a tratar de sua natureza jurídica e a cuidar de sua suspensão.

Segundo determina o art. 49 do Código Penal, “*a pena de multa consiste no pagamento ao fundo penitenciário da quantia fixada na sentença e calculada em dias-multa*”. O valor do dia-multa, por sua vez, é fixado pelo magistrado que impõe a sanção, não podendo ser inferior a um trigésimo do salário mínimo vigente ao tempo da prática do delito, nem maior que cinco vezes este parâmetro. Ademais, o juiz deve fixar a sanção entre um mínimo de 10 (dez) e um máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa.

Esta é a regra geral da pena de *multa penal*, aplicada, por exemplo, aos crimes de apropriação indébita previdenciária²⁵⁶, de falsificação de selos de controle tributário ou de papel de emissão legal destinado à arrecadação de tributos²⁵⁷, de excesso

²⁵⁵ A previsão consta do art. 32, do Código Penal Brasileiro, que assim dispõe:

Art. 32. As penas são:

I – privativas de liberdade;

II – restritivas de direitos;

III – de multa.

²⁵⁶ O crime de apropriação indébita previdenciária é previsto no art. 168-A, do Código Penal.

²⁵⁷ A falsificação de selos destinados ao controle tributário ou de papel de emissão legal destinado à arrecadação de tributos é uma das condutas descritas no art. 293, do Código Penal. Observa-se que a fabricação dos instrumentos necessários à falsificação, ou a realização de outros atos correlatos a ela, é objeto de crime próprio, de produção de petrechos de falsificação, como determina o art. 294, do Código Penal, também punível com multa penal.

de exação²⁵⁸, de facilitação de contrabando ou descaminho²⁵⁹ e de sonegação de contribuição previdenciária²⁶⁰.

Entretanto, há exceções a esta regra. Nos crimes de sonegação fiscal, a *multa penal* é fixada entre duas a cinco vezes o valor do tributo sonegado, além de ser recolhida como receita pública extraordinária, conforme determinam, respectivamente, os artigos 1.º e 4.º da Lei Federal n.º 4.729/1965²⁶¹. Além disto, nos crimes contra a ordem tributária, a fixação do valor do dia-multa adota como parâmetro o Bônus do Tesouro Nacional – BTN, variando entre o mínimo de quatorze e o máximo de duzentas unidades do indexador, nos termos do parágrafo único, do art. 8.º, da Lei Federal n.º 8.137/1990²⁶².

Outra observação a ser feita sobre a *multa penal* é que, depois de transitada em julgado a condenação, ela se converte em dívida de valor, perdendo as características de sanção penal para ser cobrada como débito perante a Fazenda Pública. Isto poderia justificar sua alocação junto às sanções tributárias administrativas. Porém, se é certo que a etapa de execução da sanção de *multa penal* segue a sistemática das dívidas em favor da Fazenda Pública, também é fato que sua imputação segue os ditames das normas penais. Deste modo, e também por preferência didática, preferiu-se mantê-la junto ao grupo das sanções tributárias penais.

Resta observar que a sanção de *multa penal* não deve ser confundida com a pena restritiva de direitos de prestação pecuniária, prevista no art. 43, inciso I, do Código Penal, nem com as sanções tributárias administrativas de natureza pecuniária, podendo ser,

²⁵⁸ O crime de excesso de exação é definido no § 1.º, do art. 316, do Código Penal.

²⁵⁹ Fica a ressalva de que o crime de contrabando ou descaminho, previsto no art. 334, do Código Penal, não é punido com a sanção da multa penal, por falta de previsão legal. Todavia, o crime de facilitação do contrabando ou descaminho, tipo penal próprio previsto no art. 318 do Código Penal, é.

²⁶⁰ A sonegação de contribuição previdenciária é objeto do art. 337-A do Código Penal Brasileiro.

²⁶¹ O art. 1.º e o art. 4.º da Lei Federal n.º 4.729/1965, assim dispõem:

Art. 1.º Constitui crime de sonegação fiscal:

(...)

Pena – detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa de 2 (duas) a 5 (cinco) vezes o valor do tributo..

(...)

Art. 4.º A multa aplicada nos termos desta Lei será computada e recolhida, integralmente, como receita pública extraordinária.

²⁶² A redação do parágrafo único do art. 8.º da Lei Federal n.º 8.137/1990 é a seguinte:

Art. 8º (...)

Parágrafo único. O dia-multa será fixado pelo juiz em valor não inferior a 14 (quatorze) nem superior a 200 (duzentos) Bônus do Tesouro Nacional BTN.

com qualquer delas, cumulada. Outra cumulação possível é aquela da multa penal por crime contra a ordem tributária com a multa prevista no art. 9.º da Lei Federal n.º 8.137/1990, que permite a conversão de pena de detenção ou reclusão imposta em multa de valor, a ser fixada pelo Juízo segundo os parâmetros elencados no próprio dispositivo.

Por fim, cumpre destacar que a sanção da *multa penal* também pode decorrer da substituição de uma pena privativa de liberdade imposta ao condenado, nos termos do art. 44, § 2.º, e do art. 60, § 2.º, ambos do Código Penal²⁶³.

V.2.2 – As penas restritivas de direitos

Avançando às *penas restritivas de direitos*, relatadas na seção II, do capítulo I, do título V, da Parte Geral do Código Penal, temos que são elas: a *prestação pecuniária*; a *perda de bens e valores*; a *prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas*; a *interdição temporária de direitos*; e a *limitação de fim de semana*, rol este constante do art. 43 do Código Penal.

Das espécies acima elencadas, a interdição temporária de direitos pode ser considerada, em regra, pena restritiva de direitos específica, já que é empregada para substituir a pena de prisão por crimes praticados no exercício de determinadas atividades com violação de dever ou em situações específicas, como crimes de trânsito, ou crimes em que a proibição de frequentar determinados lugares se mostre como pena adequada. Logo, esta pena restritiva de direitos não corresponde àquela aplicada, por excelência, aos crimes tributários. Deste modo, tal espécie não merecerá, por ora, atenção mais retida.

De outro lado, as demais penas restritivas de direitos são consideradas genéricas, podendo ser aplicadas em qualquer situação, como aos crimes tributários, desde que preenchidos os requisitos objetivos e subjetivos estipulados pelo art. 44, do Código

²⁶³ O Código Penal Brasileiro autoriza a substituição da pena privativa de liberdade por pena restritiva de direitos e/ou multa, desde que respeitadas determinadas condições objetivas, como a não reincidência em crime específico, o não cometimento do crime com violência ou grave ameaça à pessoa e a pena de privação de liberdade não superior a quatro anos, e subjetivas, como a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado sejam favoráveis, e que as circunstâncias e os motivos do crime comportem a medida. A substituição também se aplica aos crimes culposos. A multa penal pode substituir uma pena de privação de liberdade igual ou inferior a um ano, ou pode ser cumulada com uma pena restritiva de direitos para cambiar pena de privação de liberdade maior que um ano e menor que quatro.

Penal²⁶⁴. Como regra²⁶⁵, elas cumprem a função de substituir a aplicação da pena de privação de liberdade imputada ao condenado, que lhe restringe a liberdade de ir e vir, pela limitação de outro direito individual.

Detalhando cada uma das penas restritivas de direitos genéricas, tem-se que a sanção de *prestação pecuniária*, definida no art. 45, § 1.º, do Código Penal²⁶⁶, impõe ao condenado pagar à vítima, aos seus dependentes ou a entidade pública ou privada com destinação social uma determinada quantia em dinheiro²⁶⁷, fixada entre um e trezentos e sessenta salários mínimos.

Importante ressaltar que a sanção penal de *prestação pecuniária* não deve ser confundida com a pena de multa penal, apesar das semelhanças que com esta mantém, já que é espécie de pena restritiva de direitos e também porque congrega características distintas daquela, como a destinação e a forma de cálculo. Aliás, se diga ainda que ambas podem ser cumuladas entre si, podendo também ser adicionadas a outras sanções tributárias pecuniárias, como aquelas de natureza administrativa.

Já a pena de *perda de bens e valores*, outra espécie de pena genérica de restrição de direitos, é matéria do art. 45, § 3.º, do Código Penal²⁶⁸. A sanção consiste em

²⁶⁴ Como relatado na nota de rodapé antecedente, o Código Penal Brasileiro autoriza a substituição da pena privativa de liberdade por pena restritiva de direitos, desde que respeitadas determinadas condições objetivas e subjetivas. A pena de privação de liberdade igual ou inferior a um ano pode ser trocada por uma pena restritiva de direitos ou por multa penal, enquanto as penas de privação de liberdade superior a um ano e inferiores a quatro podem ser substituídas por duas penas restritivas de direitos ou por uma pena restritiva de direitos e uma pena de multa penal, nos termos do art. 44, § 2, do Código Penal.

²⁶⁵ Fica a ressalva de que a pena de restrição de direitos pode ser aplicada diretamente como, por exemplo, no crime de porte de drogas, nos termos do art. 28, inciso II, da Lei Federal n.º 11.343/2.006, e em alguns crimes de trânsito, como o crime de homicídio culposo na direção de veículo automotor e o crime de racha, respectivamente previstos nos artigos 302 e 308 do Código de Trânsito Brasileiro - CTB.

²⁶⁶ Dispõe o art. 45, § 1.º, do Código Penal, que:

Art. 45. (...)

§ 1.º A *prestação pecuniária* consiste no pagamento em dinheiro à vítima, a seus dependentes ou a entidade pública ou privada com destinação social, de importância fixada pelo juiz, não inferior a 1 (um) salário-mínimo nem superior a 360 (trezentos e sessenta) salários-mínimos. O valor pago será deduzido do montante de eventual condenação.

²⁶⁷ O art. 45, § 2.º, do Código Penal, autoriza que o pagamento da pena de prestação pecuniária possa se dar em outro meio que não a pecúnia, desde que o beneficiário aceite.

²⁶⁸ O art. 45, § 3.º, do Código Penal, estipula que:

Art. 45. (...)

§ 3.º A *perda de bens e valores* pertencentes ao condenado dar-se-á, ressalvada a legislação especial, em favor do Fundo Penitenciário Nacional, e seu valor terá como teto – o que for maior – o montante do prejuízo causado ou do provento obtido pelo agente ou por terceiro, em consequência da prática do crime.

que o condenado veja seu patrimônio pessoal ser reduzido como punição pela prática de um delito, perdendo bens ou valores em proveito do Fundo Penitenciário Nacional ou de outro beneficiário que a legislação determina. Encontra limite no maior valor entre o prejuízo causado e o proveito obtido com o crime.

Ressalta-se que esta sanção não deve ser confundida com a perda, em favor da União, do lesado ou do terceiro de boa-fé, do produto do crime, ou de bem que com este tenha sido adquirido, como bem observa SANDRO SEGNINI²⁶⁹. Ela é um mero efeito específico da condenação, por força do que dispõe o art. 91, inciso II, alínea 'b', do Código Penal, e não uma sanção penal. Busca somente recompor o patrimônio do lesado ao *status quo* anterior à prática criminosa.

A sanção de *prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas*, por sua vez, “*consiste na atribuição de tarefas gratuitas ao condenado*”, conferidas conforme suas aptidões e a serem prestadas em “*entidades assistenciais, hospitais, escolas, orfanatos e outros estabelecimentos congêneres, em programas comunitários ou estatais*”, como ordenam os §§ 1.º, 2.º e 3.º do art. 46 do Código Penal. Tal pena só pode substituir condenações à pena de privação de liberdade superiores que sejam superiores a seis meses, sendo que cada hora de tarefa executada substitui um dia de condenação. Além disto, a condenação deve ser fixada de maneira que não prejudique a jornada de trabalho do condenado, havendo também o direito do condenado à pena de prestação de serviços superior a um ano de cumpri-la em tempo menor, desde que não inferior à metade da condenação²⁷⁰, por força do art. 46, § 4.º, do Código Penal.

Por fim, a sanção de *limitação de fim de semana* “*consiste na obrigação de permanecer, aos sábados e domingos, por 5 (cinco) horas diárias, em casa de albergado ou outro estabelecimento adequado*”, nos termos do *caput* do art. 48 do CP. Durante a permanência no recinto, o condenado poderia participar de cursos e palestras ou

²⁶⁹ DAVID TEIXEIRA DE AZEVEDO (Coordenador). ANTÔNIO CLÁUDIO DA COSTA MACHADO (Organizador); *Código Penal interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo*. São Paulo. Manole. 2011. p. 83.

²⁷⁰ Há autores, como SANDRO SEGNINI (Cf. DE AZEVEDO. 2011. p. 86), que criticam esta limitação ao cumprimento da pena de prestação de serviços em tempo inferior àquele da condenação, alegando ofensa ao princípio da isonomia pelo prejuízo do condenado a pena superior a seis meses e menor que um ano.

de atividades educativas. Todavia, a ausência de estabelecimentos estatais que cumpram a função de casa de albergue, na prática, torna rara a aplicação desta espécie de sanção.

V.2.3 – A pena privativa de liberdade

Última espécie de sanção tributária do gênero penal e mais grave dentre aquelas possivelmente impostas ao condenado, a ***privação da liberdade*** é matéria da seção I, do capítulo I, do título V, da Parte Geral do Código Penal. A punição consiste em privar o apenado de exercer na plenitude seu direito de liberdade, notadamente o direito de ir e vir, mantendo-o recluso em estabelecimento prisional ou detido em colônia agrícola ou industrial, em casa de albergado ou em sua própria residência²⁷¹.

São três os regimes de cumprimento da pena privativa de liberdade: o regime fechado, o regime semiaberto e o regime aberto. No regime fechado, o mais severo de todos, o condenado é recolhido a estabelecimento prisional de segurança média ou máxima, submetendo-se ao trabalho no período diurno e ao isolamento no período noturno. São raras as saídas temporárias e as possibilidades de trabalho externo. Já o regime semiaberto submete o condenado ao recolhimento em colônia agrícola, industrial ou em estabelecimento similar, havendo trabalho comum no período diurno, mas não havendo isolamento no período noturno. Além disto, permite-se o trabalho externo e a frequência a curso supletivo profissionalizante, de segundo grau ou de nível superior, desde que autorizado. Por fim, o regime aberto, pautado na autodisciplina e responsabilidade pessoal do condenado, permitirá que ele trabalhe, estude ou frequente outra atividade autorizada no período diurno, fora do estabelecimento prisional e sem vigilância, recolhendo-se nas folgas e no repouso noturno em casa de albergado, ou, inexistindo esta, ao seu domicílio.

Nota-se um gradual abrandamento na restrição à liberdade do condenado ao se avançar do regime fechado ao semiaberto e deste ao aberto, sendo que a legislação de

²⁷¹ O § 1.º do art. 33 do CP elenca os tipos de estabelecimentos onde a pena privativa de liberdade deve ser executada, sem fazer menção ao domicílio do condenado. O relato só é feito no art. 117, da Lei de Execução Penal, Lei Federal n.º 7.210/1984, que restringe a possibilidade de prisão domiciliar aos condenados com mais de setenta anos ou doentes graves e as condenadas gestantes, ou com filho menor, ou doente físico, ou mental. Todavia, a ausência de casas de albergado tem levado os Magistrados a permitirem o cumprimento da pena de prisão em regime aberto no domicílio do condenado, o que motiva a inclusão acima elaborada.

execução penal prevê uma sequencial progressão do condenado entre os regimes, dos mais aos menos gravosos²⁷², na perspectiva de favorecer sua reintegração a sociedade.

É útil destacar que nem toda pena de privação de liberdade inicia seu cumprimento no regime fechado. De regra, apenas as penas privativas de liberdade de reclusão se sujeitam ao início de cumprimento neste regime, imputando-se ao condenado à pena privativa de liberdade de detenção o cumprimento no regime semiaberto ou no aberto, nos termos do *caput* do art. 33 do Código Penal²⁷³. E dentre as penas de reclusão, a sujeição ao regime fechado só é regra quando a pena é superior a oito anos²⁷⁴, quando o condenado é reincidente²⁷⁵, quando o crime praticado é hediondo ou equiparado²⁷⁶, quando o crime decorre da atuação de organização criminosa²⁷⁷, ou quando o Magistrado, ao proceder à fixação do regime inicial de cumprimento de pena, ao aplicar o art. 59 do CP, entendê-la necessária²⁷⁸. As penas impostas aos não reincidentes superiores a quatro e inferiores a oito anos, em regra, devem ter iniciado o seu cumprimento no regime semiaberto, enquanto aquelas iguais ou inferiores a quatro anos no regime aberto, por força do que dispõem, respectivamente, as alíneas ‘b’ e ‘c’, do § 2º, do Código Penal. Portanto, fica claro que o tempo de condenação é um dos principais fatores a influir no regime inicial de cumprimento de pena.

²⁷² A previsão consta expressa no art. 33, § 2.º, do Código Penal, bem como no art. 112 da Lei de Execução Penal, Lei Federal n.º 7.210/1994. Há que se ressaltar que o caminho inverso também é possível. Nos termos do art. 118 da mesma Lei de Execução Penal, a regressão de regime pode ocorrer quando o condenado pratica crime doloso após o trânsito em julgado da condenação, quando o condenado pratica falta grave ou quando ele é condenado por crime anterior à condenação que cumpre e a soma das penas a cumprir não mais justifica o regime que lhe está sendo aplicado. Também se aplica quando o condenado, no gozo do regime aberto, podendo, frustra ou não paga a pena de multa penal cumulativamente imposta.

²⁷³ A distinção entre penas de reclusão e de detenção, adotada com mais rigor pela redação original do Código Penal Brasileiro, hoje é mais sutil. Antes da reforma do Código Penal de 1984, era obrigatória a separação, no cumprimento de pena, entre os detentos e os reclusos, sendo que os últimos podiam também permanecer isolados no período diurno e afastados do trabalho. Hoje, a principal distinção entre ambos é aquela acima apontada, de que só os crimes sujeitos a reclusão podem sujeitar-se, de pronto, ao regime fechado. Outras distinções, como bem observa SANDRO SEGNINI (Cf. DE AZEVEDO. 2011. p. 62), se dão quanto à incapacidade para o exercício do poder familiar, da tutela e da curatela, quanto à ordem de execução, quando cumuladas, quanto à aplicação de medida de segurança de internação ao inimputável, e quanto à fiança.

²⁷⁴ É o que determina o art. 33, § 2.º, alínea ‘a’, do Código Penal.

²⁷⁵ Ressalva-se que, se as circunstâncias judiciais forem favoráveis, o reincidente condenado a pena igual ou menor que quatro anos poderá cumpri-la no regime semiaberto, como bem observa a Súmula n.º 269 do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

²⁷⁶ A disposição é do art. 2.º, § 1.º, da Lei Federal n.º 8.072/1990.

²⁷⁷ A sujeição ao regime fechado decorre do comando do art. 10º, da Lei Federal n.º 9.034/1995.

²⁷⁸ Inúmeros doutrinadores criticam esta possibilidade, sendo que a Súmula de n.º 719 do STF exige motivação idônea para a imposição de regime de cumprimento mais severo do que a pena aplicada.

Vertendo o foco aos crimes tributários, nota-se que há manifesta prevalência das penas de reclusão, em detrimento das penas de detenção, denotando a severidade no tratamento sancionador dado às lesões ao erário público. Somente ao crime de sonegação fiscal e aos crimes previstos no art. 2.º da Lei Federal n.º 8.137/1990 se aplicam penas de detenção²⁷⁹. Por sua vez, a reclusão é aplicada, por exemplo, aos crimes de apropriação indébita previdenciária²⁸⁰, de contrabando ou descaminho²⁸¹, de facilitação do contrabando ou descaminho²⁸², de falsificação de selo tributário e de papéis públicos²⁸³, de excesso de exação²⁸⁴, de sonegação de contribuição previdenciária²⁸⁵, bem como aos crimes contra a ordem tributária art. 1.º e do art. 3.º da Lei Federal n.º 8.137/1990²⁸⁶.

É certo, porém, que os crimes tributários, apesar de, em sua maioria, se sujeitarem às penas privativas de liberdade de reclusão, têm, em regra²⁸⁷, penas bases inferiores a oito anos. Deste modo, eles acarretariam num regime inicial de cumprimento de pena aberto ou semiaberto, exceção feita aos casos de reincidência e aos casos dos crimes praticados por organização criminosa, bem como as situações em que as fases seguintes de dosimetria da pena atestem circunstâncias agravantes ou causas de aumento de pena suficientes a elevá-la por prazo superior a oito anos²⁸⁸. Porém, isto não mitiga a gravidade das sanções tributárias penais de privação de liberdade impostas àqueles que cometem crimes tributários, traduzindo-se esta na mais grave sanção tributária imputável.

²⁷⁹ Em ambos os casos, é cabível pena privativa de liberdade de prisão, de seis meses à dois anos e multa.

²⁸⁰ A pena base aplicada ao crime varia entre dois e cinco anos, mais multa, conforme o art. 168-A, do CP.

²⁸¹ O crime é apenado com pena entre um e quatro anos de reclusão, sendo dobrada quando o contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo, conforme o art. 334, do CP e seu § 3.º.

²⁸² A pena base para a facilitação do contrabando ou descaminho é de três a oito anos e multa, conforme o art. 318 do Código Penal.

²⁸³ O crime tem pena base de reclusão entre dois e oito anos, além de multa, como determina o art. 293, do CP.

²⁸⁴ A sanção ao excesso de exação é severa, variando entre três e oito anos, mais multa, na modalidade simples do art. 316, § 1.º, do CP, e entre dois e doze anos, mais multa, na modalidade qualificada do art. 316, § 2.º, do CP.

²⁸⁵ A pena base de reclusão aplicada ao crime varia entre dois e cinco anos, conforme o art. 337-A, do CP.

²⁸⁶ Os crimes do art. 1.º têm pena base de reclusão entre dois e cinco anos, além de multa, enquanto os crimes do art. 3.º têm pena base de reclusão entre um e quatro anos, além de multa.

²⁸⁷ A ressalva que se faz é que o crime de excesso de exação qualificado tem pena base máxima de 12 anos, nos termos do art. 316, § 2.º, do CP.

²⁸⁸ Seguindo o modelo trifásico de aplicação da pena, o art. 68 do Código Penal brasileiro determina que, após fixada a pena base, o Juiz verifique a ocorrência das circunstâncias atenuantes, dos arts. 65 e 66 do CP, e agravantes, dos arts. 61 e 62 do CP, para então aplicar eventuais causas de aumento ou de diminuição de pena previstas na legislação, chegando, por fim, a pena concreta a ser aplicada ao condenado. Assim, nos casos, por exemplo, dos crimes de contrabando ou descaminho praticado por transporte aéreo, de facilitação do contrabando ou do descaminho, de corrupção passiva tributária, de concussão tributária, de falsificação de selo tributário ou de inutilização de livro ou documento fiscal tributário, se fixada a pena base no máximo legal oito anos de reclusão, e se verificada qualquer circunstância agravante ou qualquer causa de aumento de pena que majore a pena base, o regime inicial de cumprimento de pena poderia ser fixado no fechado.

V.3 – As sanções tributárias administrativas

Superado o apontamento das sanções tributárias ditas penais, pode-se avançar ao estudo das **sanções tributárias administrativas**. Este grupo pode ser definido como o conjunto de castigos, previstos em lei, que podem ser imputados pelo Poder Executivo, ou por quem lhe faça as vezes, aos contribuintes, ou aos responsáveis tributários, em razão do descumprimento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. Ou seja, são as punições, de âmbito não penal, que recairão sobre os infratores das obrigações de pagar tributo ou dos deveres instrumentais que lhe são correlatos.

Devido à infindável vocação criativa dos legisladores, que, dia após dia, elaboram nova sorte de reprimendas administrativas a serem imputadas àqueles que descumprem as obrigações tributárias, é impossível descrevê-las em rol exaustivo. Assim, apenas as espécies de sanções tributárias administrativas mais recorrentes serão objeto de apontamento nesta dissertação.

Além disto, a extensa relação das sanções tributárias administrativas, amalgamadas pela característica comum que lhes fornece a última adjetivação, reclama uma nova segmentação que facilite seu estudo didático e que propicie o aprofundamento teórico daqueles que pretendem conhecê-las em minúcias. Desta forma, por preferência de rigor sistemático, se ramifica seu estudo em duas frentes: uma reservada às **sanções tributárias administrativas não pecuniárias**, também chamadas de **sanções tributárias políticas**, e outra reservada às **sanções tributárias administrativas pecuniárias**.

A escolha da pecúnia como elemento diferenciador se deve à necessidade de eleição de um fator capaz de, a um só tempo, fixar uma distinção excludente entre os elementos do conjunto sem criar novo conjunto de elemento unitário, o que foi possível, já que há mais de uma espécie de sanção tributária administrativa pecuniária. A escolha também se justifica porque a imposição de sanções em pecúnia é providência recorrente na inobservância da obrigação tributária, merecendo, assim, estudo retido.

Portanto, a análise das sanções tributárias administrativas pecuniárias e não pecuniárias em espécie segue adiante, cada qual em item próprio.

V.3.1 – As sanções tributárias administrativas não pecuniárias ou sanções tributárias políticas

As *sanções tributárias administrativas não pecuniárias*, também ditas *sanções políticas*²⁸⁹, representam as restrições administrativas através das quais o Poder Público, ou quem o substitua, grava, mitiga ou suprime, direta ou indiretamente, o gozo de determinado direito individual pela pessoa que descumpriu uma obrigação tributária, ou que deu causa ao seu descumprimento. Ou seja, correspondem aos artifícios empregados na seara administrativa para punir os inadimplentes tributários por outros meios que não a agressão direta ao seu patrimônio pecuniário.

Por vezes, as restrições impostas são tão sutis que se chega a questionar se correspondem ou não a um expediente sancionador. É o caso, por exemplo, do protesto da certidão de dívida ativa e da inscrição do contribuinte devedor em cadastro de maus pagadores, que só afetam indiretamente direitos individuais dos contribuintes. Todavia, questionamentos a parte, por opção didática, preferiu-se apontar neste tópico todas as espécies mais recorrentes de sanções tributárias políticas.

Assim, como principais espécies de sanções tributárias políticas, em sequência, serão objetos de análise: a *apreensão de bens ou de mercadorias* pelos órgãos públicos; a *sujeição do contribuinte ou responsável a regime especial de fiscalização e de cumprimento de obrigações*; o *impedimento à adesão e a cassação de regime especial*

²⁸⁹ O emprego da terminologia ‘sanções políticas’ pela doutrina é recorrente. Todavia, há muita ambiguidade semântica em seu uso, bem como é certo que não há uma proposta definitiva na doutrina acerca da tarefa de classificação das sanções tributárias. A providência mais comum é segmentá-las entre penais e administrativa, primeiro recorte realizado nesta dissertação, como fazem, por exemplo, ANGELA PACHECO, (Cf. PACHECO. 1997. p. 58-60), SOARES DE MELO, (Cf. MELO. 2012. p. 310-312), entre tanto outros. Todavia, é nos recortes posteriores que as confusões se estabelecem, já que há uma multiplicidade de critérios utilizados para classificá-las, bem como há certa confusão doutrinária no manejo destes critérios. Como exemplos de classificações, pode-se apontar a tripartição das sanções administrativas realizadas por PAULO BRAGA, que as segmenta entre pecuniárias, não pecuniárias e políticas (Cf. BRAGA. 2013. p. 58-60). COSTA JÚNIOR e ZELMO DENARI preferem classificar as sanções da ordem jurídica tributária em sanções civis, administrativas, tributárias, penais e perdimento de bens (Cf. COSTA JÚNIOR; DENARI. 2000. p. 70-94). HUGO DE BRITO, apesar de fazer expressa menção às sanções políticas, se furta a classificá-las (Cf. BRITO. 2007. p. 511-513). Já BARROS CARVALHO reserva subitem próprio para fazer menção a diversas das espécies sancionadoras tratadas aqui como sanções políticas, contudo, sem fazer menção a esta nomenclatura, fazendo uso do termo “excessos sancionatórios”, denotando a flagrante inconstitucionalidade das sanções políticas (Cf. CARVALHO. 2009. p. 587-589). Vê-se que a enorme fragmentação doutrinária na eleição dos predicados aptos a repartirem as sanções tributárias administrativas em grandes classes dificulta uma efetiva indicação de um conceito preciso de ‘sanção tributária política’. No entanto, nesta dissertação, optou-se por admiti-las como correspondentes ao rol de sanções tributárias administrativas não pecuniárias, aceção na qual a expressão será empregada.

benéfico de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias; a proibição de participar de licitações e de contratar com o Poder Público e com as suas autarquias, fundações públicas, empresas públicas, fundos especiais e com as sociedades de economia mista; a recusa do registro de atos societários e empresariais pelas Juntas Comerciais; a recusa da Fazenda Pública em emitir certidão negativa de débitos tributários; a recusa de autorização pelo órgão fazendário para emissão de talonários fiscais; o protesto da certidão de dívida ativa; a inscrição do contribuinte inadimplente em cadastro de maus pagadores; a vedação da concessão de recuperação judicial ao contribuinte inadimplente e o impedimento de extinção das obrigações de extinção da falência; além da indicação de outras espécies de sanções políticas.

V.3.1.1 – A apreensão de bens ou de mercadorias pelos órgãos públicos

Um primeiro tipo de sanção tributária de natureza administrativa que se pode apontar é a *apreensão de bens ou mercadorias pelos órgãos públicos* como meio de coagir o contribuinte inadimplente ao pagamento da obrigação tributária não saldada.

O não pagamento da taxa anual de licenciamento de veículo automotor, por exemplo, dá azo à penalização administrativa de seu condutor com a imposição de uma elevada multa e a *apreensão do veículo* pelo cometimento de infração gravíssima, nos termos do art. 230, inciso V, do Código de Trânsito Brasileiro²⁹⁰. O bem fica retido pela autoridade fazendária ou policial até que o tributo e as multas sejam recolhidos.

Já a *apreensão de mercadorias* como expediente coercitivo é determinada por diversas normas jurídicas, como aquela veiculada pelo item 4, do § 1.º, do art. 77, da Lei Estadual de São Paulo n.º 6.374/1989²⁹¹, que autoriza a apreensão de

²⁹⁰ Faz-se a ressalva de que o não pagamento do IPVA não implica na sanção administrativa de apreensão do veículo. Todavia, o § 2.º, do art. 130, do CTB, determina, entre outras restrições, que só será considerado licenciado o veículo que não possuir débito tributário. Assim, os órgãos executivos de trânsito do Distrito Federal e dos Estados impedem o devedor de IPVA de licenciar seu veículo, sujeitando-o, se conduzido, à apreensão como sanção pelo inadimplemento.

²⁹¹ O conteúdo do art. 77, § 1.º, item 4, da Lei Estadual SP n.º 6.374/1989 é o seguinte:

Art. 77. Ficam sujeitos a apreensão os bens e mercadorias que constituam prova material de infração à legislação tributária.

§ 1.º - A apreensão pode ser feita, ainda, nos seguintes casos:

(...)

4 – quando estejam em poder de contribuinte habitualmente inadimplente com o recolhimento do imposto, conforme disposto em regulamento.

mercadorias do contribuinte habitualmente inadimplente no pagamento do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços.

A legislação fluminense contém disposição semelhante ao permitir a apreensão de mercadoria pelo mero inadimplemento da obrigação de pagar tributo, nos termos do art. 203, inciso I, alínea b, do Decreto-Lei do Estado do Rio de Janeiro de n.º 5/1975²⁹², impondo como único óbice o fato de que a mercadoria esteja em via pública.

Nos casos acima descritos, a finalidade da apreensão é só uma: constranger o devedor de obrigação tributária de natureza principal a pagá-la. É necessário destacar, contudo, que a adoção da medida pela administração fazendária é questionável, uma vez que a Constituição Federal veda o confisco de bens e assegura o direito ao contraditório e à ampla defesa, seja no processo judicial, seja no procedimento administrativo.

Aliás, diga-se que o emprego recorrente da apreensão de mercadorias como forma de coação do contribuinte ao pagamento do tributo devido motivou a edição da súmula de n.º 323 pelo Supremo Tribunal Federal – STF, com o seguinte teor:

Súmula STF n.º 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo ao pagamento de tributos.

Ou seja, o Supremo Tribunal Federal - STF manifestou-se pelo descabimento deste tipo de medida como meio de coagir o contribuinte ao pagamento de débito de natureza tributária. Infelizmente, nos casos de apreensão de veículos automotores, a solução não tem sido a mesma, sob a justificativa de que a retenção do bem se dá em razão da falta de licença, e não em razão do débito de tributo.

²⁹² O art. 203, inciso I, alínea ‘b’, do Decreto-Lei Estadual RJ n.º 5/1975, é assim redigido:

Art. 203. Poderão ser apreendidos:

I – quando na via pública, se não tiverem sido pagos os tributos respectivos;

(...)

b) as mercadorias ou quaisquer outros bens móveis colocados à venda;

(...)

Por fim, é útil dizer que o mesmo Supremo Tribunal²⁹³ admite que mercadorias ou bens permaneçam apreendidos até que se comprove a regular posse por quem os detinha ao tempo da apreensão, ou mesmo pelo tempo necessário para a lavratura de auto de infração.

V.3.1.2 – A sujeição a regime especial de fiscalização e de cumprimento de obrigações

Um segundo tipo de sanção tributária administrativa que costuma ser aplicada pela administração fazendária é a ***sujeição do contribuinte inadimplente a regime especial de fiscalização ou de cumprimento de obrigações***, submetendo-o a fiscalizações ininterruptas de suas atividades, a reduções de períodos de apuração e de recolhimentos de tributos, ao controle eletrônico compulsório de operações, ao controle especial de emissão e impressão de documentos fiscais, além de outras disposições restritivas.

No âmbito federal, o *regime especial de fiscalização* foi introduzido pelo art. 33, da Lei Federal n.º 9.430/1996. O comando legal determina que o sistema diferenciado pode ser aplicado nas hipóteses de resistência ou de embaraço à fiscalização, bem como naquelas em que se evidencie o cometimento de crimes ou de manobras societárias fraudulentas. Porém, determina também que o regime especial de fiscalização pode ser aplicado se houver a “*prática reiterada de infração da legislação tributária*”²⁹⁴.

Ocorre que a administração fazendária tem entendido a inadimplência reiterada como situação suficiente a motivar a aplicação de *regime especial de fiscalização* ao contribuinte²⁹⁵. Assim, imputa-lhe medidas como a fiscalização diuturna de atividades, a diminuição dos períodos de apuração e recolhimento de tributos, o controle eletrônico

²⁹³ Foi esta, por exemplo, a solução dada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI n.º 395, onde o Tribunal decidiu que “(...) a retenção da mercadoria até a comprovação da posse legítima de quem o transporta não fere ao princípio do devido processo legal tributário”, inexistindo, no caso, “(...) coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública” (ADI n.º 395, Rel. Ministra CARMEN LÚCIA, Pleno, publicado no DJ em 17/08/2007).

²⁹⁴ Conforme prescreve o inciso V, do art. 33, da Lei Federal n.º 9.430/1996.

²⁹⁵ A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n.º 979/2.009 para regulamentar o regime especial de fiscalização de tributos federais. No art. 2.º, § 3.º, cuidou de definir prática reiterada como sendo: “(...) a ocorrência, em 2 (dois) ou mais anos-calendário, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações a dispositivos da legislação tributária, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizada por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento. Nota-se que o acréscimo da expressão “notificação de lançamento” ao final da frase torna possível ao Fisco incluir o contribuinte inadimplente por mais de um ano calendário no regime especial de fiscalização.

compulsório de suas operações, o controle especial de emissão e impressão de documentos fiscais e de movimentação financeira, entre outras disposições restritivas, capazes de colocá-lo em situação de desvantagem perante os demais atores no mercado.

Os Estados também têm implantado seus *regimes especiais de fiscalização*. No caso do Estado de São Paulo, o regime especial foi veiculado pelo art. 71, da Lei Estadual n.º 6.374/1989²⁹⁶, que, objetivando compelir o infrator contumaz ou o habitual inadimplente a obedecer à legislação tributária, disciplinou que a autoridade competente pode, de ofício, impor-lhe um regime especial de cumprimento das obrigações fiscais, bem como determinar o recolhimento antecipado ou simultâneo do ICMS devido.

O Estado do Rio de Janeiro, por sua vez, instituiu um sistema especial de controle, fiscalização e pagamento de tributos através do art. 5.º, do Livro XVI, do Regulamento do ICMS do Estado²⁹⁷. Seu regime especial engloba medidas como o *plantão permanente no estabelecimento do contribuinte*, a *prestação periódica de informações*, a *sujeição a regime especial de recolhimento do imposto* e o *impedimento à emissão de documentos fiscais relativos à saída de mercadorias pelo contribuinte*.

Outros Estados contêm disposições semelhantes, como o Paraná²⁹⁸, as Minas Gerais²⁹⁹, o Rio Grande do Sul³⁰⁰ e o Ceará³⁰¹, entre outros, cada qual com as suas peculiaridades. Fato é que, em qualquer dos casos acima apontados, o regime especial

²⁹⁶ O art. 71, da Lei Estadual SP n.º 6.374/1989, é assim redigido:

Art. 61. Em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento de obrigações fiscais.

§ 1º - O regime especial de ofício, em hipótese de infração contumaz à legislação ou de habitual inadimplência do contribuinte, reconhecida em despacho fundamentado da autoridade administrativa, em cada caso, pode determinar ainda:

1 - o recolhimento antecipado ou simultâneo do imposto devido, em decorrência de cada operação ou prestação realizada, mediante guia, assegurada a não cumulatividade do imposto;

2 - a prestação de informação relativa ao cumprimento do regime especial de ofício.

§ 2º - Na hipótese prevista no item 1 do parágrafo anterior, admitir-se-á o recolhimento englobado, por destinatário e/ou por períodos.

²⁹⁷ No caso fluminense, os incisos I a VII do referido artigo cuidam de apontar as hipóteses de cabimento do regime especial, que incluem situações como o inadimplemento de tributo ou o atraso no cumprimento de obrigação acessória, enquanto que o § 1.º trata de elencar as medidas a serem imputadas ao contribuinte.

²⁹⁸ No Estado do Paraná, o regime especial de controle, fiscalização e pagamento de tributos, chamado de “regime individual de controle e pagamento”, é objeto do art. 52, da Lei Estadual do PR n. 11.580/1996.

²⁹⁹ O regime especial de controle e fiscalização é objeto dos arts. 197 a 200, do RICMS/MG.

³⁰⁰ O regime especial de fiscalização é tema dos arts. 2.º e 3.º, da Lei Estadual RS n.º 13.711/2.011 e do Decreto n.º 48.494 daquele mesmo Estado, bem como do art. 2.º, do Livro IV, do RICMS/RS.

³⁰¹ O regime especial de controle e fiscalização é matéria do art. 873, do RICMS/CE.

imputado ao contribuinte opera em seu desfavor, seja ao reduzir prazos ou ao agravar as condições para o recolhimento dos tributos por ele devidos, seja ainda ao recrudescer a vigilância e a fiscalização sobre o devedor, todas estas providências de constitucionalidade duvidosa por afrontar o princípio constitucional da isonomia, além de outras violações constitucionais particulares a cada um dos regimes.

V.3.1.3 – O impedimento à adesão e a cassação de regime especial benéfico de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias

Em providência inversa àquela acima relatada, de imposição de regime especial de controle, fiscalização e pagamento de tributos ao contribuinte, opera outra sanção tributária de natureza administrativa, desta vez de ***impedimento à adesão*** ou de ***cassação do direito do contribuinte de valer-se de regime especial benéfico de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias***.

É que, em situações previamente definidas pela legislação tributária, o contribuinte pode optar pela adoção de uma sistemática simplificada de cumprimento das obrigações satélites que orbitam o dever de pagar tributo e que servem ao labor de fiscalizar exercido pela administração fazendária. Também lhe pode ser facultado recolher o tributo em situação mais vantajosa, com prazo alongado, por exemplo, ou ainda recolhê-lo lastreado em presunções capazes de, efetivamente, diminuir a tributação.

São os regimes especiais benéficos de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias, também chamados de regimes especiais de interesse dos contribuintes. Em geral, estes regimes especiais benéficos são de grande valia aos contribuintes, permitindo a eles a vantagem de submeterem-se a uma carga tributária reduzida ou de cumprirem as obrigações acessórias com menor burocracia. Porém, não é raro que a legislação tributária obste a adesão a tal regime como forma de sancionar o contribuinte, por inadimplência ou pelo descumprimento de obrigações acessórias.

É a hipótese, por exemplo, do art. 17, inciso V, da Lei Complementar Federal n.º 123/2.006³⁰², o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno

³⁰² Prescreve o art. 17, inciso V, da Lei Complementar Federal n.º 123/2.006, que:

Porte. Ele veicula previsão hipotética de sanção tributária administrativa não pecuniária ao impedir que a microempresa ou a empresa de pequeno porte em débito com o Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal recolha impostos ou contribuições na forma do Simples Nacional, regime benéfico de pagamento de tributos e de cumprimento de obrigações.

Também não é raro que a legislação tributária preveja a *cassação de regime especial benéfico ao contribuinte* em decorrência do descumprimento de obrigação tributária de natureza principal ou acessória. É o caso, por exemplo, do art. 450-F, do RICMS/SP³⁰³, que determina o descredenciamento do regime especial simplificado paulista do contribuinte que não cumpre a obrigação principal de pagar tributo, ou que não obedece às obrigações acessórias relatadas no artigo.

Outro exemplo é aquele do art. 29, inciso XI, da Lei Complementar Federal n.º 123/2.006³⁰⁴, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, que prevê a exclusão de ofício da empresa optante pelo Simples Nacional quando esta reiteradamente deixar de emitir documento fiscal de venda ou de prestação de serviços, na forma determinada pelo órgão responsável.

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa e a empresa de pequeno porte:

(...)

V – que possua débito com o Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS, ou com as fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade esteja suspensa.

(...)

³⁰³ O art. 450-F, do Regulamento do ICMS/SP, Decreto Estadual SP n.º 45.490/2.000, é assim redigido:

Art. 450-F – Será descredenciado do Regime Especial Simplificado de Exportação, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda e a partir da ocorrência das hipóteses a seguir indicadas, o contribuinte que:

I – for desabilitado do regime aduaneiro especial administrado pela secretaria da Receita Federal ou deixar de atender as condições previstas no § 2 do artigo 450-A;

II – não efetuar a entrega de declarações e informações econômico-fiscais ou deixar de cumprir qualquer outro controle estabelecido pela Secretaria da Fazenda;

III – deixar de observar o disposto nesta seção e na disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda;

IV – deixar de cumprir a obrigação principal. (...)

³⁰⁴ O art. 29, inciso XI, da Lei Complementar Federal n.º 123/2.006, determina que:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

V – houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26; (...)

Por sua vez, o inciso I, do art. 26, de mesma lei, prescreve que:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I – emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviços, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor. (...)

Por fim, cumpre lembrar que é comum a cumulação desta espécie de sanção com outros expedientes sancionadores, como as multas punitivas, a serem tratadas em momento seguinte desta dissertação.

V.3.1.4 – A proibição de participar de licitações e de contratar com o Poder Público e com as suas autarquias, fundações públicas, empresas públicas, fundos especiais e com as sociedades de economia mista

Outra espécie de sanção política é a ***proibição de contratar com a Administração***, imputada aos devedores das obrigações tributárias principais. Isto porque a regularidade fiscal é requisito exigido para a habilitação em procedimentos licitatórios, nos termos do art. 27, inciso IV, da Lei Federal n.º 8.666/1993³⁰⁵. Como a comprovação da regularidade fiscal se dá por meio da apresentação de certidões negativas de débitos tributários das Fazendas Públicas Federal, Estadual e Municipal e também do Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS, ou de certidões positivas com efeitos de negativas dos mesmos, conforme o art. 29, incisos II e IV, de mesma lei³⁰⁶, quem não faz jus à emissão delas não participa de licitações e nem contrata com os Entes da Federação, com suas autarquias, fundações, fundos especiais ou com as sociedades de economia mista da qual participam.

Semelhante comando normativo se aplica aos casos em que a Administração Pública mantém registros cadastrais para efeitos de habilitação em processo licitatório, já que o art. 37³⁰⁷ da mesma lei autoriza o cancelamento ou a suspensão do registro cadastral daquele que deixa de satisfazer as exigências para a habilitação.

³⁰⁵ Dispõe o art. 27, inciso IV, da Lei Federal n.º 8.666/1993 que:

Art. 27. Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a:

(...)

IV – regularidade fiscal e trabalhista;

(...)

³⁰⁶ O art. 29, incisos II e IV, da Lei Federal n.º 8.666/1993, prescreve:

Art. A documentação relativa à regularidade fiscal e trabalhista, conforme o caso, consistirá em:

(...)

II – prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei;

(...)

IV – prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de serviço (FGTS), demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei.

³⁰⁷ O art. 37 da Lei Federal n.º 8.666/1993 assim dispõe:

E, como se as vedações acima apontadas não fossem suficientes, o artigo 193 do Código Tributário Nacional³⁰⁸ trata de reforçá-las, *vedando a celebração de contrato e a aceitação de proposta em concorrência pública ao contribuinte inadimplente*. A finalidade de tais restrições é clara: coagir o inadimplente ao pagamento do débito tributário.

V.3.1.5 – A recusa do registro de atos societários e empresariais pelas Juntas Comerciais

A recusa de Junta Comercial a promover o registro ou o arquivamento de certos atos societários também é uma espécie de sanção tributária política, em atitude que serve tão somente para coagir as sociedades empresárias, seus sócios e seus representantes ao pagamento de seus débitos tributários inadimplidos.

O art. 1.º, inciso III, da Lei Federal n.º 7.711/1988³⁰⁹, lei que trata da melhoria da administração tributária, já exigia a comprovação da quitação de tributos e penalidades tributárias para o arquivamento de atos societários, exceto das microempresas. Todavia, sua constitucionalidade foi afastada por decisão do Supremo Tribunal Federal³¹⁰.

Porém, o art. 47, inciso I, alínea *d*, da Lei Federal n.º 8.212/1991³¹¹, veio reforçar tal espécie de exigência, impondo às entidades e sociedades empresárias e civis a

Art. 37. *A qualquer tempo poderá ser alterado, suspenso ou cancelado o registro do inscrito que deixar de satisfazer as exigências do art. 27 desta Lei, ou as estabelecidas para classificação cadastral.*

³⁰⁸ O art. 193 é assim redigido:

Art. 193. *Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.*

³⁰⁹ O art. 1.º, inciso III, da Lei Federal n.º 7.711/1988, assim determina:

Art. 1º *Sem prejuízo do disposto em leis especiais, a quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias, será comprovada nas seguintes hipóteses:*

(...)

III – registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa, conforme definida na legislação de regência.

(...)

³¹⁰ ADI n.º 394, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Pleno, publicado no DJ em 20/03/2.009.

³¹¹ O art. 47, inciso I, alínea *d*, da Lei Federal n.º 8.212/1991, contém a seguinte redação:

Art. 47 *É exigida Certidão Negativa de Débito – CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos:*

I – da empresa:

(...)

apresentação de Certidão Negativa de Débitos Previdenciários – CND para a prática de diversos atos societários, como redução de capital social, cisão, transformação ou extinção. Também impõe a mesma exigência na transferência de controle da sociedade de responsabilidade limitada e na baixa ou redução de capital na firma individual.

A mesma linha segue a Instrução Normativa do Departamento Nacional de Registro do Comércio – IN/DNRC n.º 88³¹², do, que dispõe que os pedidos de arquivamento de atos de transformação, incorporação, fusão ou cisão das sociedades empresárias sejam instruídos com inúmeras certidões negativas. Ou seja, ao regulamentar o arquivamento de atos de transformação, incorporação, fusão e cisão das sociedades empresárias, o normativo infralegal aproveitou para veicular indiretamente uma verdadeira norma jurídica tributária sancionadora política destinada ao contribuinte inadimplente, criando obstáculos para que este realize operações societárias.

Não cabe nesta dissertação, por limitação do objeto, se aprofundar nos pormenores da restrição, inclusive para tratar de vícios de constitucionalidade que ela comporte, o que tornaria a presente empreitada por demais extensa. Todavia, coube, aqui, destacar que a recusa de Junta Comercial a arquivar alteração societária dos contribuintes inadimplentes opera como verdadeira espécie de sanção tributária.

d) no registro ou arquivamento, no órgão próprio, de ato relativo a baixa ou redução de capital da firma individual, redução de capital social, cisão total ou parcial, transformação ou extinção de entidade ou sociedade comercial ou civil e transferência de controle de cotas de sociedade de responsabilidade limitada.

(...)

³¹² O art. 24, da IN/DNRC n.º 88/2001, contém a seguinte redação:

Art. 24. Os pedidos de arquivamento dos atos de transformação de tipo jurídico, incorporação, fusão e cisão de sociedades serão instruídos com as seguintes certidões:

I – Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais, para com a Fazenda Nacional, emitida pela Secretaria da Receita Federal;

II – Certidão Negativa de Débito – CND, fornecidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social – do INSS;

(...)

IV – Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União, fornecida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Parágrafo único – As referidas certidões serão apresentadas, em relação às sociedades incorporadas, fusionadas e cindidas, nas Juntas Comerciais onde se encontram registradas aquelas sociedades.

As certidões referidas nos incisos I e IV foram agrupadas num único documento, a ser emitido pela Receita Federal do Brasil, após a criação da Superreceita. Além disto, a certidão do inciso II, também passou a ser emitida pelo mesmo órgão.

V.3.1.6 – A recusa da Fazenda Pública em emitir certidão negativa de débitos tributários

Outra espécie de sanção tributária política veiculada ao contribuinte que descumpre a obrigação tributária de natureza principal é a *recusa da Fazenda Pública a lhe emitir certidão negativa de débitos tributários*.

Como visto anteriormente, a falta de certidão negativa de débitos tributários opera em desfavor do contribuinte ou responsável tributário, impedindo-o de participar de licitações e contratar com os órgãos da Administração direta, bem como com as empresas públicas, as fundações públicas, as autarquias, os fundos especiais e as sociedades de economia mista. Além disto, a falta da referida certidão impede o arquivamento de inúmeros atos societários.

Porém, estes não são os únicos prejuízos sofridos pelo contribuinte que tem negado seu pedido de emissão de certidão negativa de débitos tributários. Isto porque é corriqueiro que instituições financeiras exijam a apresentação de tal documento na contratação de empréstimos e financiamento. Ainda, no caso das pessoas jurídicas, é praxe que fornecedores venham a exigí-la na venda dos insumos necessários à produção, situação que se repete em infindáveis outras operações mercantis.

Logo, percebe-se que a *recusa da Fazenda Pública a emitir certidão negativa de débitos tributários ao contribuinte ou ao responsável tributário* é capaz de lhe sancionar politicamente, prejudicando-o tanto na vida civil quanto na vida empresarial.

Por fim, é importante indicar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por qualquer dos motivos elencados pelo art. 151 do CTN, bem como a efetivação da penhora do saldo devedor em ação de execução fiscal, impedem a recusa da Fazenda a expedir certidão, por força do que prevê o art. 206 do CTN³¹³.

³¹³ O art. 206 do CTN trata da chamada Certidão Positiva de Débitos Tributários com Efeitos de Negativa, ou seja, aquela onde, apesar de apontada a existência de débitos do contribuinte, certifica que estes estão garantidos ou com sua exigibilidade suspensa, servindo a efeitos idênticos àqueles da certidão negativa.

V.3.1.7 – A recusa de autorização pelo órgão fazendário para emissão de talonários fiscais

A *recusa dos órgãos fazendários a autorizar o contribuinte inadimplente a emitir talonários fiscais* é outra espécie de sanção tributária política. É usual que uma lei ou um ato normativo infralegal do ente político³¹⁴ contenha norma jurídica vocacionada a impedir o órgão fazendário de autorizar a emissão de novos talonários fiscais pelo devedor de tributos ou de outras obrigações tributárias ditas principais. Sua finalidade é impedir que o contribuinte devedor exerça sua atividade econômica, coagindo-o ao pagamento do débito tributário em atraso, imputando-lhe, portanto, verdadeira sanção política.

É certo que este tipo de sanção viola o valor da livre iniciativa, constitucionalmente consagrado pelo *caput* do art. 170, da CF/1988³¹⁵, impedindo que a empresa desempenhe a atividade econômica para qual foi constituída. O mesmo se pode afirmar sobre providências semelhantes adotadas pelo Fisco, como a exigência de oferta de garantia para a expedição de autorização, a apreensão de talonários de notas fiscais dos contribuintes inadimplentes ou a determinação de expedição de notas fiscais pelo devedor apenas nas dependências das repartições da Fazenda Pública.

Assim, cabe aos contribuintes atacar a constitucionalidade destas sanções tributárias políticas, seja pela via indireta do mandado de segurança, seja pela via direta da ação declaratória de inconstitucionalidade, sendo que, com frequência, os Tribunais Superiores têm decidido favoravelmente aos contribuintes³¹⁶.

³¹⁴ São, ou foram, exemplos os arts. 39, 40 e 48, parágrafo único da Lei Estadual RS n.º 8.820/1989; Lei Estadual MG n.º 6.763; itens 5.6 e 5.7 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil – IN/RF n.º 108/1989.

³¹⁵ Diz o *caput* do art. 170 da CF/1988:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (...).
(grifado e destacado)

³¹⁶ O STF editou a Súmula n.º 547 também para reafirmar que não é lícito à autoridade proibir o contribuinte devedor de exercer suas atividades profissionais. Além disto, o STJ vem decidindo, repetidas vezes, em favor dos contribuintes, condenando tanto a recusa de autorização para a expedição de novos talonários, como fez no julgamento do Recurso Especial - RESP n.º 798.842, do RESP n.º 736.912 e do RESP n.º 16.953, quanto a exigência de garantia, como fez no RESP n.º 1.143.668, no RESP n.º 1.017.919. Todavia, ressalva-se que a exigência de garantia para a impressão de notas fiscais pelo contribuinte devedor é tema de repercussão geral que ainda aguarda a decisão final do Recurso Extraordinário - RE n.º 565.048.

V.3.1.8 – O protesto da certidão de dívida ativa

Antes questionável quanto à sua legalidade, por falta de fundamento legal explícito, o ato formal e solene de *protesto da certidão de dívida ativa* agora encontra supedâneo no parágrafo único do art. 1.º da Lei Federal n.º 9.492/1997³¹⁷, com a recente redação que lhe foi dada pela Lei Federal n.º 12.767/2012.

Desta forma, os entes políticos se valem de outra espécie de sanção tributária para constranger o contribuinte devedor, ou responsável devedor, ao pagamento da obrigação tributária principal em atraso. As justificativas em sua defesa são o desafoamento do Poder Judiciário e das Procuradorias das Fazendas Públicas pela redução do número de execuções fiscais de pequena monta e as supostas vantagens aos contribuintes, já que, em regra, acarreta despesa com emolumentos inferiores em relação àquelas das custas judiciais e da verba de sucumbência e, também, porque não agride de pronto o patrimônio do devedor.

De outro viés, o protesto da certidão de dívida ativa é questionado por expressiva corrente doutrinária. Argui-se sua finalidade, já que, certo e líquido o crédito tributário, o protesto seria inócuo. Além disto, sublinha-se que a certidão de dívida ativa é constituída de forma unilateral, não como fruto do encontro de vontades em contratar, circunstância comum aos outros documentos passíveis de protesto. Censura-se, ainda, a discricionariedade no agir do órgão fazendário, posta pelo comando legal, uma vez que se sabe que a atuação do Fisco é sempre vinculada, não lhe cabendo margem de escolha.

No âmbito federal, tornou-se comum o protesto da certidão de dívida ativa da União de valor inferior a vinte mil reais, já que a Portaria do Ministro da Fazenda - PMF n.º 75/2.012, por seu art. 1.º, inciso II³¹⁸, determinou que não mais sejam ajuizadas execuções fiscais até este teto. Além disto, a Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda

³¹⁷ Segue a redação do parágrafo único, do art. 1.º, da Lei Federal n.º 9.492/1997:

Art. 1.º (...)

Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.

³¹⁸ A redação do art. 1.º, inciso II, da Portaria do Ministro da Fazenda de n.º 75/2012 é a seguinte:

Art. 1.º (...)

II – o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Nacional – PPGFN de n.º 321/2006³¹⁹, remetendo à antiga Portaria do Ministro da Fazenda de n.º 49/2004, substituída pela citada PMF n.º 75/2012, determinou que tais débitos poderiam ser levados a protesto.

Os Estados e Municípios também adotaram semelhantes providências, inclusive editando leis para veicular as previsões hipotéticas para o protesto de certidões de dívidas ativas³²⁰. Certo é que o emprego deste meio de coerção vem se multiplicando em nosso sistema do direito positivo, notadamente no intuito de impelir os contribuintes inadimplentes ao pagamento de tributos.

V.3.1.9 – A inscrição do contribuinte inadimplente em cadastro de maus pagadores

A somar-se ao protesto da certidão de dívida ativa, o ato *de inscrição dos dados do contribuinte inadimplente em cadastro de maus pagadores* é outra espécie de sanção tributária de natureza política. Conforme determinam os arts. 29 e 30 da Lei Federal n.º 9.492/1997³²¹, que trata do protesto de títulos e outros documentos, os cartórios são obrigados a fornecer às entidades representativas da indústria, do comércio ou vinculadas à proteção do crédito, quando solicitadas, relação dos protestos tirados e dos cancelamentos efetuados. De posse de tais informações, as citadas entidades irão elaborar bancos de dados de maus pagadores.

Sabe-se que estes bancos de dados, como os notórios SERASA e o SPC, apesar de não divulgados de forma ostensiva na imprensa, são pesquisados com frequência

³¹⁹ Diz o art. 1.º da Portaria do Procurador Geral da Fazenda Nacional de n.º 321/2.006:

Art. 1.º. As Certidões de Dívida Ativa da União, especialmente aquelas cujos valores não ultrapassem o limite estabelecido pela Portaria MF nº 49, de 1º de abril de 2004, poderão ser levadas a protesto, antes do ajuizamento da ação de execução fiscal. (...)

³²⁰ O Estado de São Paulo se valeu da Lei Estadual n.º 13.160/2008 para alterar as notas explicativas n.ºs 7 e 8, da Tabela IV, da Lei Estadual n.º 11.331/2002, e assim introduzir o protesto das certidões de dívida ativa no âmbito estadual. Os Estados do Rio de Janeiro e das Minas Gerais, respectivamente pelo art. 3.º, inciso I, da Lei n.º 5.351/2.008, e art. 1.º, da Lei n.º 19.971/2011, também adotaram semelhantes providências.

³²¹ Segue a redação do *caput* do art. 29 e do art. 30, da Lei Federal n.º 9.492/1997:

Art. 29. Os cartórios fornecerão às entidades representativas da indústria e do comércio ou àquelas vinculadas à proteção do crédito, quando solicitada, certidão diária, em forma de relação, dos protestos tirados e dos cancelamentos efetuados, com a nota de se cuidar de informação reservada, da qual não se poderá dar publicidade pela imprensa, nem mesmo parcialmente. (...)

Art. 30. As certidões, informações e relações serão elaboradas pelo nome dos devedores, conforme previsto no § 4º do art. 21 desta Lei, devidamente identificados, e abrangerão os protestos lavrados e registrados por falta de pagamento, de aceite ou de devolução, vedada a exclusão ou omissão de nomes e de protestos, ainda que provisória ou parcial.

por fornecedores de insumos às sociedades empresárias, por vendedores de bens de consumo para autorização de crediários e por financeiras e bancos para liberação de empréstimos, financiamentos e abertura de crédito, entre outros. Aliás, também se diga que algumas destas entidades privadas mantém convênio com as Fazendas Públicas ou pesquisam os distribuidores judiciais diuturnamente para manter cadastro das execuções fiscais ajuizadas.

Logo, a presença dos dados do contribuinte nestas listas funciona como verdadeira sanção tributária política, limitando suas perspectivas de atuação civil ou empresarial, por restrições de crédito. E, uma vez possível o protesto da certidão de dívida ativa, é certo que o contribuinte inadimplente também estará sujeito a tal constrangimento.

Porém, a listagem em cadastro dos contribuintes inadimplentes não se limita aos bancos de dados elaborados pelas entidades de natureza privada. Os Entes políticos têm criado cadastros próprios de devedores inadimplentes, como fez a União Federal, através da Lei Federal n.º 10.522/2.002, criando o Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal – CADIN FEDERAL, e o Estado de São Paulo, através da Lei Estadual n.º 12.799/2.008, que criou o Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Estaduais – CADIN ESTADUAL.

Em ambos os casos, a consulta ao cadastro é obrigatória aos órgãos da Administração direta e indireta antes da concessão de incentivos fiscais e financeiros, da celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam o desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, nos termos do art. 6.º, incisos II e III, e art. 5.º, incisos I e IV, respectivamente das citadas leis federal e estadual. Além disto, a lei federal obriga a consulta prévia para que se realize operação de crédito que envolva o uso de recursos públicos, nos termos do inciso I do mesmo artigo, enquanto que a lei paulista obriga a consulta prévia para conceder auxílios e subvenções e para repassar valores de convênios ou pagar contratos, nos termos dos incisos II e III, também do mesmo artigo.

Ou seja, os chamados CADINs operam como verdadeira sanção política ao contribuinte devedor, limitando-o no gozo de benefícios ou na captação de recursos junto à Administração Pública Direta e Indireta.

Diga-se, também, que os cadastros públicos de inadimplentes são usados com frequência pelos órgãos fazendários como forma de coação aos devedores de créditos tributários ainda sequer inscritos em dívida ativa a pagarem seus débitos, notadamente nos casos de pequena monta, providência questionável quanto à sua legalidade.

V.3.1.10 – A vedação da concessão de recuperação judicial ao contribuinte inadimplente e o impedimento de extinção das obrigações da falência

Outra espécie de sanção tributária de natureza política é aquela prevista pela hipótese do art. 191-A do CTN³²², de ***vedação da concessão do benefício da recuperação judicial*** às sociedades empresárias inadimplentes com qualquer Fisco.

A recuperação judicial, substitutiva da antiga concordata judicial, é o instrumento jurídico de que pode se valer o devedor em situação de crise econômica e financeira para resgatar a condição de regularidade, recorrendo aos meios de reorganização societária, de alongamento e repactuação de dívidas, de reestruturação operacional, entre outros meios. Serve, portanto, para preservar a empresa em situação de crise, resguardando sua função social pela manutenção da fonte produtora em operação, bem como dos interesses dos credores e dos empregos dos trabalhadores, além de estimular a economia.

Assim, ao impedir o contribuinte inadimplente de se valer desta benesse, estar-se-á lhe imputando uma verdadeira sanção tributária de natureza político-empresarial, limitando-lhe o uso dos instrumentos de reequilíbrio econômico-financeiro previstos na lei e, por consequência, colocando-o em situação de desvantagem em relação aos demais participantes do mercado.

Outra sanção semelhante ocorre quando, ao inadimplente com o Fisco, há a ***vedação à extinção das obrigações decorrentes de falência***. O impedimento consta do art. 191 do CTN³²³, obstando o falido devedor de tributo de se reabilitar, e, portanto, de

³²² O art. 191-A do CTN contém a seguinte redação:

Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 do desta Lei.

³²³ É redação do art. 191 do CTN:

Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos.

voltar ao mercado empresarial. É manifesta a pretensão sancionadora político-tributária de tal determinação legal, ao impor outro obstáculo à extinção das obrigações da falência.

Lembra-se, por fim, que os normativos indicados, apesar de previstos no CTN, não constam expressos da Lei de Falências. Além disto, são de constitucionalidade duvidosa. Porém, repete-se que esta análise não faz parte do objeto desta dissertação.

V.3.1.11 – Outras espécies de sanções tributárias administrativa não pecuniárias

Há ainda outras espécies de sanções tributárias administrativas não pecuniárias a se somarem àquelas acima elencadas. Por limitação de objeto, elas serão apenas elencadas nesta dissertação, já que esmiuçá-las exigiria todo um novo trabalho.

Uma delas consta do Código Tributário Nacional, sendo *o impedimento ao julgamento ou homologação por sentença de adjudicação ou partilha de bens* antes da comprovação da quitação dos tributos relativos aos bens ou rendas do espólio CTN³²⁴.

Outras constam de disposições inseridas em leis esparsas.

O art. 47, da Lei Federal n.º 8.212/1991, contém diversas delas, todas decorrentes da falta de certidão negativa de débitos previdenciários ou de certidão positiva com efeitos de negativa, como o *impedimento à empresa em receber benefício ou incentivo fiscal ou crédito concedido pelo Poder Público*³²⁵, *de alienar ou onerar bem imóvel ou direito a ele relativo, ou bem móvel, incorporado ao ativo permanente da empresa*, de valor superior a R\$ 42.933,60 (quarenta e dois mil e novecentos e trinta e três reais e sessenta centavos)³²⁶, bem como o *impedimento ao proprietário, seja ele pessoa física ou jurídica, de averbar no registro de imóvel obra de construção civil realizada por intermédio de trabalho assalariado*³²⁷.

³²⁴ O impedimento à homologação ou julgamento da partilha ou da adjudicação de bens e direitos consta do art. 192, do CTN.

³²⁵ Este impedimento é imposto pela alínea 'a', inciso I, do referido art. 47, da Lei Federal n.º 8.212/1991.

³²⁶ As vedações constam das alíneas 'b' e 'c', do inciso I, do art. 47, da Lei Federal n.º 8.212/1991. Diga-se ainda que, no que tange aos bens móveis, o valor indicado é fixado com periodicidade por portaria interministerial do Ministério da Previdência Social e do Ministério da Fazenda, vigorando atualmente o disposto no art. 8.º, inciso VI, da Portaria Interministerial MPS/MF n.º 15/2013.

³²⁷ O impedimento consta do inciso II, do art. 47, da Lei Federal n.º 8.212/1991.

Outro diploma normativo a veicular previsão hipotética de norma jurídica tributária sancionadora administrativa não pecuniária é a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil – IN/RF n.º 1.183/2.011. Por seu art. 26³²⁸, o normativo veicula o *impedimento a baixa da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ* da entidade que deva tributo, inclusive quando sua exigibilidade estiver suspensa, ou que tenha sido omissa no cumprimento de algumas obrigações tributárias acessórias por ele elencadas, como a entrega de declarações ao Fisco, ou que esteja sob procedimento fiscal tendente a apurar crédito tributário, ou, ainda, que esteja sob procedimento administrativo de exclusão de regime especial benéfico ao contribuinte apontado no normativo.

Outros exemplos ainda poderiam ser acrescentados ao rol acima elencado. Todavia, a providência se mostra desnecessária, uma vez que os exemplos apontados são suficientes a demonstrar a verdadeira proliferação de normas jurídicas tributárias sancionadoras administrativas não pecuniárias, que se verifica, no tempo presente, em nosso ordenamento jurídico.

Por fim, é importante alertar que uma boa parcela destes expedientes sancionadores padece de grave vício de inconstitucionalidade e ilegalidade, merecendo uma criteriosa análise por parte dos estudiosos e aplicadores do direito antes da sua adoção.

³²⁸ O art. 28, da IN/RF n.º 1.183/2011, é assim parcialmente redigido:

Art. 26. Impede a baixa da inscrição da entidade no CNPJ:

I - existência de débito tributário exigível, inclusive contribuição previdenciária, ou com exigibilidade suspensa;

II - omissão quanto à entrega, em caso de obrigatoriedade, da:

a) Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ);

b) Declaração Anual do Simples Nacional (DASN);

c) Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ) - Simples;

d) Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ) - Inativa;

e) Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);

f) Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf);

g) Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR); ou

h) Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP);

III - (...);

IV - estar sob procedimento fiscal, com processo administrativo que implique apuração de crédito tributário ou sob procedimento administrativo de exclusão do Simples, regime tributário de que trata a Lei n.º 9.317, de 1996, ou do Simples Nacional em andamento na RFB ou em qualquer dos órgãos convenientes;

V - existência de obra de construção civil não regularizada na RFB; ou

(...)

V.3.2 – As sanções tributárias administrativas pecuniárias

As *sanções tributárias administrativas pecuniárias*, por sua vez, correspondem às penalidades administrativas, de cunho imediatamente pecuniário, aplicadas pelo Poder Público, ou por quem o substitua, às pessoas que descumpriram uma obrigação tributária, seja ela de natureza principal ou de natureza acessória.

Ou seja, elas são as consequências punitivas pecuniárias diretas aplicadas, na seara administrativa, aos inadimplentes tributários, voltadas a franca agressão ao patrimônio do punido. Nota-se que nelas o foco imediato é agredir o patrimônio do punido, visando castigá-lo pela redução de suas riquezas, ao contrário do que ocorre nas sanções tributárias administrativas não pecuniárias, em que o ataque ao patrimônio do infrator é sempre indireto, sempre mediato.

Neste contexto, as espécies de sanções tributárias administrativas a serem aqui relatadas são o perdimento de bens ou de mercadorias, o agravamento tributário e as multas administrativas pecuniárias, estas em todas as suas especificidades. Também serão objeto de análise os temas da atualização monetária, dos juros de mora e dos acréscimos legais, rigorosamente nesta sequência.

V.3.2.1 – O perdimento de bens e de mercadorias

A sanção de *perdimento* pode ser definida como o castigo que se imputa a uma pessoa de perder um determinado patrimônio material em favor do Poder Público ou de pessoa por ele designada, em razão do descumprimento de uma norma jurídica. A punição pode ser consequência do descumprimento de uma norma jurídica de direito penal, quando normalmente é intitulada de pena de perdimento³²⁹. Todavia, na seara do direito tributário, a sanção de perdimento existe não enquanto pena aplicada em decorrência da

³²⁹ A pena de perda de bens tem previsão constitucional, no art. 5.º, inciso XLVI, alínea ‘b’. Neste sentido, o art. 91, inciso II, alínea ‘b’, do Código Penal, estabelece que o produto do crime, ou o proveito dele auferido, sejam perdidos em favor da União Federal. O art. 63, da Lei Federal n.º 11.343/2006, a Lei de Drogas, também contém disposição semelhante, ao permitir que o Juiz aplique a sanção de perdimento de bens ou valores adquiridos com os recursos da prática criminosa do tráfico de drogas, disposição semelhante àquela do art. 7.º, da Lei Federal n.º 9.613/1998, a lei de repressão ao crime de lavagem de dinheiro. Ainda, a própria Constituição Federal, por disposição, respectivamente, do *caput* do art. 243 e de seu parágrafo único, estabelece que as terras utilizadas para cultivo ilegal de plantas psicotrópicas serão objeto de perdimento, bem como os bens adquiridos com os recursos ganhos com o tráfico ilícito de drogas e entorpecentes.

prática de um crime, mas sim como punição administrativa, prescindindo, inclusive, de manifestação judicial para ser imputada³³⁰. Assim, por rigor científico, se emprega nesta dissertação o termo perdimento, em vez de se fazer uso da expressão pena de perdimento, recorrentemente usada pela doutrina.

No âmbito federal, a sanção de perdimento é genericamente prevista nos incisos I e II do art. 96 do Decreto-Lei n.º 37/1966³³¹, que trata do imposto de importação e de temas aduaneiros, podendo atingir veículos ou mercadorias de titularidade do punido. A *perda de mercadorias* se dá, por exemplo, quando a mercadoria estrangeira está desacompanhada da prova do pagamento dos tributos aduaneiros, quando os tributos aduaneiros relativos à mercadoria estrangeira desembaraçada foram, dolosamente, recolhidos a menor, quando há prova de burla à tributação, pela transferência imediata a terceiro de bem desembaraçado por pessoa que goza de isenção, e quando se fraciona a remessa da mercadoria para elidir, total ou parcialmente, o pagamento de tributos ou para valer-se do benefício de regime de tributação simplificada, respectivamente nos termos do art. 105, incisos IX, XI, XIII e XVI, do referido Decreto-Lei³³². Já a *perda do veículo*

³³⁰ Faz-se a ressalva de que NAVARRO COELHO, ao discorrer sobre o tema, não admite a sanção de perdimento como de natureza tributária, ao afirmar que “*O perder o dono a coisa e o dela apropriar-se o Estado, contudo, não traduzem sanção tributária*” (Cf. COELHO. 1995. p. 59), dando-lhe natureza administrativa ou penal. Com o devido acatamento, não se deve concordar com a conclusão do autor, já que, como antes exposto nesta dissertação, há sanções tributárias penais, bem como sanções tributárias administrativas.

³³¹ Ao dispor sobre as sanções aplicadas aos descumpridores das normas que prescreve, o art. 96, incisos I e II, do Decreto-Lei n.º 37/1966, estabelece que:

Art. 96 – As infrações estão sujeitas às seguintes penas, aplicáveis separada ou cumulativamente:

I – perda do veículo transportador;

II – perda da mercadoria;

(...)

³³² Os dispositivos citados contém a seguinte redação:

Art. 105 – Aplica-se a pena da perda da mercadoria:

(...)

IX – estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova de pagamento dos tributos aduaneiros, salvo as do art. 58;

(...)

XI – estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso.

(...)

XIII – transferida a terceiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros e outros gravames, quando desembaraçada nos termos do inciso III do art. 13;

(...)

XVI – fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a elidir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada.

(...)

ocorre, por exemplo, quando ele é usado para conduzir a mercadoria sujeita ao perdimento e é de propriedade do infrator, como reza o art. 104, inciso V, do mesmo Decreto-Lei³³³.

Ainda no âmbito federal, o Decreto-Lei n.º 1.455/1976, que dispõe, entre outros temas, sobre a bagagem de passageiros procedentes do exterior e sobre os entrepostos aduaneiros, também contém previsão de sanção de perdimento. Por meio do § 1.º, do art. 23, é prevista a sanção de perda de mercadorias, que se aplica a inúmeros casos, inclusive para situações idênticas às aquelas acima relatadas, como pela falta de prova do pagamento dos tributos aduaneiros, pelo recolhimento dos tributos aduaneiros dolosamente a menor, por outras tentativas de fraude ou burla à legislação tributária³³⁴. Percebe-se, com clareza, que o perdimento de bens e de mercadorias é uma sanção aplicada às graves infrações à legislação tributária, praticadas para suprimir ou mitigar a incidência da tributação aduaneira, tendo a dupla função de punir o infrator pela prática de um ilícito relacionado ao bem perdido e de ressarcir o erário pelos danos suportado.

Por fim, duas observações devem ser feitas. A primeira delas é que o Ministro da Fazenda tem competência para dispor, em ato normativo, sobre a relevação da pena de perdimento de bens de viajantes, desde que ocorra o pagamento dos tributos devidos e de multa administrativa pecuniária³³⁵. A segunda, por outro lado, é de que a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a sanção de perdimento, nem a multa administrativa pecuniária que lhe seja decorrente³³⁶.

³³³ O inciso V, do art. 104, do Decreto-Lei n.º 37/1966, é assim redigido:

Art. 105 – Aplica-se a pena da perda do veículo nos seguintes casos:

(...)

V – quando o veículo conduzir mercadoria sujeita à pena de perda, se pertencente ao responsável por infração punível com aquela sanção;

(...)

³³⁴ O próprio inciso IV, do art. 23, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, faz remissão direta às hipóteses elencadas nos incisos do art. 105, do Decreto-Lei n.º 66/1966.

³³⁵ A previsão consta expressa no art. 6.º, inciso I, do Decreto-Lei n.º 2.120/1984, que ainda estabelece que a multa administrativa pecuniária será igual a cem por cento do valor dos tributos devidos.

³³⁶ A conclusão se extrai da leitura do § 2.º, do art. 102, do Decreto-Lei n.º 37/1966. Vejamos seu teor:

Art. 102. (...)

(...)

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

V.3.2.2 – O agravamento tributário

O *agravamento de tributo*, também chamado de *agravação tributária* ou *agravamento tributário*, consiste na majoração da carga tributária incidente sobre o contribuinte ou responsável infrator em razão do descumprimento de outra obrigação tributária. Na prática, opera-se com o aumento real da carga de tributação incidente sobre o punido, seja pela elevação da alíquota, seja pelo aumento da base de cálculo.

Um exemplo prático de sua aplicação consta do *caput* art. 16 da Lei Federal n.º 9.249/1995³³⁷, que trata do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido. Referido comando normativo amalgama tributo à sanção ao determinar um acréscimo de 20% (vinte por cento) na base de cálculo do imposto de renda por arbitramento das empresas sujeitas à sistemática do lucro presumido. Todavia, é sabido que o arbitramento não é expediente sancionador, mas sim um mecanismo indispensável à apuração da tributação quando faltam os elementos necessários para tal. Logo, determinar a majoração da base de cálculo do arbitramento serve apenas para instituir sanção travestida de tributo.

A odiosa providência sancionadora da majoração de tributo certamente aninha mais as pretensões arrecadatórias do Fisco do que o objetivo punitivo, elemento intrínseco às sanções tributárias. Portanto, é duvidosa sua legalidade e até mesmo a sua constitucionalidade. Talvez por este motivo ela seja pouco empregada na prática. Talvez também seja esta a motivação dos poucos comentários nas obras doutrinárias sobre esta espécie de sanção tributária³³⁸, o que justifica a limitação dos comentários aqui reservados ao assunto, mas não a supressão do tema desta pesquisa.

V.3.2.3 – As multas tributárias administrativas

A *multa tributária administrativa*, por sua vez, pode ser definida como a obrigação, prevista em lei, de pagar uma prestação pecuniária, fixa ou variável, em favor

³³⁷ A redação do art. 16, da Lei Federal n.º 9.249/1995 é a seguinte:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.
(...)

³³⁸ A menção ao tema consta de forma tímida na boa obra de COIMBRA SILVA, já citada, à fl. 171.

de pessoa previamente estipulada, que é imputada a uma pessoa pelo Poder Público, ou por outra pessoa por ele autorizada, como punição pelo descumprimento de uma obrigação tributária, principal ou acessória.

É adjetivada como administrativa porque nasce neste âmbito e porque, como visto anteriormente, também há sanção de multa no âmbito penal, sendo, portanto, necessário diferenciá-las. É sempre prevista em lei, em respeito ao pálio da legalidade, previsto no art. 97, inciso V, do CTN, sob pena de macular-se pelo vício insuperável da ilegalidade. Ademais, é pecuniária porque é sempre fixada num *quantum* de dinheiro. É fixa quando correspondente a uma quantia previamente determinada; e variável por proporção, quando correspondente a uma fração ou a um múltiplo de um dado parâmetro, previamente escolhido, por graduação, quando livremente estabelecida entre patamares mínimo e máximo, ou por progressão, quando aumentada escalonadamente em função da ocorrência de certos critérios previamente previstos. É imputada pelo Poder Público ou por qualquer outra pessoa por ele designada, inclusive pelo próprio punido³³⁹. É pessoal porque imputada diretamente a pessoa que descumpriu a obrigação tributária, nunca a um terceiro alheio ao vínculo obrigacional.

Sabe-se que a multa tributária administrativa é o expediente sancionador aplicado de modo mais recorrente como punição pelo descumprimento de uma obrigação tributária. Sabe-se também que a proliferação de sua previsão normativa geral e abstrata pelos entes estatais enseja uma regulamentação, que ainda não veio, capaz de disciplinar o tema pela fixação dos parâmetros normativos gerais à espécie e dos aspectos específicos a cada uma das suas subdivisões.

Contudo, ainda que pendente de normatização regulamentar, muitas das diferentes multas administrativas tributárias vêm, recorrentemente, sendo introduzidas pelo legislador, ou nominadas pela doutrina, sob nomenclaturas padrão, com a mera identificação das características comuns que as agrupariam em grupos próprios, sem maiores preocupações de rigor científico na tarefa de classificá-las.

³³⁹ Ressalta-se o próprio sancionado é apto a dar nascimento, apenas e tão somente, às multas de mora.

É o caso das chamadas multas de ofício, das multas de mora, das multas isoladas, das multas agravadas e das multas punitivas, entre outros exemplos, que, muitas vezes, são estudadas como se cada qual correspondesse a um subgrupo próprio dentre o universo das multas tributárias administrativas, integrando-se cada multa especificamente considerada a apenas um dos subgrupos mencionados, como se eles contrapostos fossem. BARROS CARVALHO³⁴⁰ se atentou para o problema ao discorrer sobre as espécies de sanções tributárias, afirmando que, “*no falar cotidiano, diferentes apelidos são dados a um mesmo instituto*”, para em seguida concluir que as referências às espécies de sanções não eram “*(...) uma lista taxativa das modalidades sancionatórias, mas uma relação das principais expressão que são associadas à matéria Espécies de sanções tributárias (...)*”.

A providência, de rasa preocupação científica, serve mais a confundir ao estudioso e ao aplicador do direito do que a valer-lhes de subsídio ao conhecimento do tema. Assim, a análise científica das multas tributárias administrativas reclama tanto a exposição dos principais adjetivos que as qualificam, quanto a sua divisão em subespécies.

Deste modo, o estudo que aqui se realiza se divide nas duas etapas que virão a seguir. Uma primeira para apresentar as suas principais subespécies, em rigor científico. E uma segunda para indicar de forma breve os significados dos outros adjetivos que lhe são atribuídos de forma mais recorrente, tratando, assim, da multa de ofício, da multa isolada e da multa agravada.

V.3.2.3.1 – As principais subespécies de multas tributárias administrativas

Eleger as principais subespécies de multas tributárias administrativas demanda um ingresso no labor classificatório para dividi-las segundo parâmetros previamente eleitos. Nesta dissertação, o tema da classificação das sanções tributárias foi objeto de item próprio neste capítulo, não cabendo aqui retomar seus pormenores.

Porém, cabe lembrar que as sanções tributárias, dentre elas a *multa administrativa*, podem decorrer imediatamente do descumprimento da obrigação material,

³⁴⁰ Cf. CARVALHO. 2011. p. 870. Trecho grifado apenas destacado no original.

com o mero inadimplemento de um tributo ou de outra multa administrativa antes imposta, ou do descumprimento de obrigações outras que não o mero inadimplemento, como os deveres instrumentais. Neste diapasão, as multas tributárias administrativas poderiam ser repartidas entre as *multas de mora*, aplicáveis à primeira situação, e as *multas estritamente punitiva*, aplicáveis à segunda hipótese. Também cabe lembrar que as multas administrativas, enquanto sanções tributárias, podem ser exigidas em valores fixos, previamente determinados, ou variáveis, representados por uma fração ou múltiplo de um parâmetro, por um valor livremente eleito entre bases mínima e máxima ou por um mecanismo de progressão com escalonamento das punições em função de parâmetros previamente determinados. Relembremos, ainda, que as combinações entre os critérios de classificação das sanções tributárias são possíveis, prestando-se apenas a fins didáticos.

E, prezando pela didática, crê-se sejam estes os dois principais eixos divisores em subespécies das multas tributárias, servindo a reparti-las entre as *multas de mora* e as *multas estritamente punitivas* e entre as *multas de valor fixo* e as *multas de valor variável*. Assim, serão expostas a seguir as subespécies acima indicadas.

V.3.2.3.1.1 – As *multas de mora* e as *multas estritamente punitivas*

A *multa de mora* é a sanção tributária administrativa pecuniária que se aplica diretamente pelo descumprimento de uma obrigação tributária de cunho material. Mais especificamente, é a punição objetiva imputada pelo não pagamento, enquanto mero inadimplemento, pelo pagamento a menor ou pelo pagamento extemporâneo de um tributo ou de outra multa tributária pecuniária antes aplicada. Ou seja, pune a impontualidade.

É, como dito, sempre objetiva, não dependendo da vontade do punido de praticar o ato que lhe deu causa. E, em regra, é calculada pela aplicação de uma fração ou múltiplo sobre o valor do tributo devido. Porém, nada impede que ela seja imposta num valor fixo. Outros aspectos importantes a serem ressaltados sobre as multas de mora é que elas podem ser graduadas de acordo com o lapso de demora no pagamento e que podem ser limitadas a um teto, quando cobradas por fração do tributo a cada dia de atraso.

No plano federal, a previsão genérica da aplicação da multa moratória consta do art. 61 da Lei Federal n.º 9.430/1996, aplicado a todos os tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil. Ela é calculada à razão de trinta e três centésimos por cento ao dia, limitada ao total de vinte por cento do tributo devido. Já nos planos estaduais e municipais, a multa de mora é de livre fixação de cada ente tributante, podendo também variar de acordo com o tributo.

No Estado de São Paulo, por exemplo, a multa de mora do ICMS é graduada entre dois e vinte por cento do valor do imposto devido, a depender do prolongamento da demora no pagamento, conforme determina o art. 87 da Lei Estadual SP n.º 6.374/1989. Ainda no mesmo Estado, a multa de mora do ITCMD é idêntica àquela cobrada no plano federal, nos termos do art. 19 da Lei Estadual SP n.º 10.705/2000.

Muito já se debateu na doutrina, inclusive entre os estudiosos do direito tributário, sobre a sua natureza jurídica. As opiniões se distribuem entre os que sustentam a natureza sancionadora da multa moratória³⁴¹ e os que defendem seu caráter de indenização pela demora no pagamento³⁴². Há, ainda, aqueles que combinam as duas correntes, como, por exemplo, BARROS CARVALHO³⁴³ e REGIS DE OLIVEIRA³⁴⁴, apontando, ao mesmo tempo, aspectos indenizatórios e sancionadores às multas de mora. O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, reforça o aspecto sancionador da multa de mora ao afirmar, na redação da Súmula n.º 565, que “*A multa fiscal moratória constitui pena administrativa (...)*”.

Sua perspectiva punitiva fica evidente se considerarmos que, na seara tributária, a tarefa de recompensar a demora no pagamento caberia aos juros de mora, não à multa moratória. Além disto, a *multa de mora* não substituiu o tributo devido, como ocorre nos expedientes ressarcitórios, mas, ao contrário, cumula-se a ele. Ainda, não há relação de

³⁴¹ É esta, por exemplo, a conclusão de NAVARRO COELHO (Cf. COELHO. 1993. p. 68-74), de PAULO CÉSAR BRAGA (Cf. BRAGA. 2013. p. 229), de COIMBRA SILVA (Cf. SILVA. 2007. p. 125), e de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (Cf. BRAGA, p. 229). Também foi esta a conclusão de ROQUE GADELHA DE MELO, já nos idos de 1960 (Cf. DE MELO. 1960. p. 51).

³⁴² Cf. COSTA JÚNIOR; DENARI. 2000. p. 72-73.

³⁴³ O autor, ao mesmo tempo que reconhece que “*As multas de mora são também penalidades pecuniárias*”, pondera que “*Nelas predomina o intuito indenizatório*” (Cf. CARVALHO. 2011. p. 875).

³⁴⁴ Ao discorrer sobre as multas moratórias e as multas punitivas, REGIS DE OLIVEIRA primeiro afirma que “*(...) a multa denominada moratória também é sanção (...)*”, para logo em seguida concluir que “*(...) mas o efeito é apenas o de compensar ou ressarcir o prejuízo pelo retardamento do recolhimento do tributo.*” (REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA. *Infrações e Sanções Administrativas*. 2ª Ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2005. p. 93).

proporcionalidade entre ela e o dano efetivo, que pode ser maior ou menor que seu valor. De outro lado, não se pode negar que a *multa de mora*, ao mesmo tempo que serve de punição ao contribuinte inadimplente, também serve, de certa forma, a indenizar o sujeito ativo da tributação, por ele não ter disposto da pecúnia do tributo no tempo devido.

Porém, avançar a fundo no mérito do embate mereceria toda uma nova dissertação, projeto incompatível com o objeto desta pesquisa. Assim, se reconhece o propósito sancionador da multa de mora, providência suficiente para acrescê-la ao rol das espécies de sanções tributárias, independente de outras funções que ela desempenhe.

Por outro lado, a *multa estritamente punitiva* não padece da mesma controvérsia. É inequivocamente vocacionada a intimidar o punido a não mais praticar o ato ilícito sancionado. Pune toda a sorte de ilícitos tributários administrativos que não a impontualidade no pagamento do tributo pelo sujeito passivo ou a impontualidade no pagamento de outra multa tributária administrativa antes imputada, inclusive os ilícitos em que se faz necessário apurar a vontade do punido na prática do ato.

Em regra, sanciona o descumprimento de uma obrigação tributária de cunho formal, os chamados deveres instrumentais ou obrigações acessórias. Todavia, nada impede que também se preste a sancionar obrigações tributárias materiais por ilícitos outros que não o mero inadimplemento do tributo, como nas práticas de sonegação, supressão ou mitigação de tributo, que demandam a apuração da vontade do agente.

São inúmeras as características que as diferenciam das multas de mora. A primeira delas é que, ao reverso das multas de mora, punem tanto infrações objetivas quanto infrações subjetivas. Uma segunda característica diferenciadora é que a responsabilidade por seu cumprimento não se transmite a terceiros, o que ocorre com as multas de mora, por força do que dispõe o parágrafo único do art. 134 do CTN³⁴⁵. Outro fator de diferenciação é que sua constituição depende de um ato individual e concreto que nunca pode ser praticado pelo próprio sancionado, o que é possível nas multas de mora.

³⁴⁵ Ao discorrer sobre a responsabilidade de terceiros pela obrigação tributária principal, determina o parágrafo único do art. 134 do CTN que:

Art. 134. (...)

(...)

Parágrafo único O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter moratório.

O mais comum é que a multa estritamente punitiva seja taxada num valor fixo por infração cometida. Porém, nada impede que ela seja fixada dentre parâmetros, máximo e mínimo previamente definidos ou que seja imposta numa fração ou múltiplo do valor do tributo que deixou de ser recolhido aos cofres públicos, providência não recomendada nas situações em que ocorreu mero descumprimento de dever instrumental, por razões que serão no próximo tópico melhor explicitadas.

Outro aspecto importante sobre a multa estritamente punitiva é que ela deve ser graduada de acordo com a gravidade do ilícito administrativo praticado, sendo, em regra, menos contundente quando a prática do ato não implicou em não recolhimento do tributo. Outros fatores, como o dolo e a reincidência ou reiteração na prática do ilícito, podem servir como agravantes da sanção, enquanto que o bom histórico do contribuinte ou seu compromisso de não mais infringir as normas tributárias podem se prestar a atenuá-la, em ambos os casos, desde que haja expressa previsão legal para o aumento ou a redução.

Por fim, cumpre informar que as previsões gerais e abstratas das multas estritamente punitivas encontram-se, de regra, esparsas nos diplomas normativos dos entes tributantes, o que dificulta bastante o labor dos contribuintes em conhecê-las. Em geral, a veiculação desta espécie de sanção é feita, em parte, no corpo do mesmo diploma legal que disciplina cada tributo especificamente considerado³⁴⁶. Porém, nada impede que a instituição se dê de forma casuística no teor de outro diploma normativo qualquer³⁴⁷.

V.3.2.3.1.2 – As *multas de valor fixo* e as *multas de valor variável*

Outra subdivisão recorrente das multas tributárias administrativas se dá entre aquelas estipuladas em montantes fixos e as que variam de valor.

A ***multa de valor fixo*** é a sanção tributária administrativa pecuniária em valor monetário previamente determinado, imputada ao infrator de uma obrigação

³⁴⁶ No âmbito federal, por exemplo, inúmeras multas punitivas relacionadas pela inobservância de deveres instrumentais afetos ao imposto de importação constam dos arts. 106 a 108, do Decreto-Lei n.º 37/1966. O mesmo ocorre com o imposto sobre produtos industrializados, prevendo-se inúmeras multas punitivas entre os arts. 80 a 85 da Lei Federal n.º 4.502/1964. E o mesmo vale no âmbito estadual paulista, onde as multas estritamente punitivas referentes ao ICMS figuram no imenso rol do art. 85 da Lei Estadual n.º 6.374/1989, enquanto que aquelas relativas ao ITCMD são veiculadas pelo art. 21 da Lei Estadual n.º 10.705/2000.

³⁴⁷ A Lei Federal n.º 10.833/2.003, por exemplo, veicula multas punitivas de diversos tributos.

tributária. De regra, pune o descumprimento de uma obrigação acessória que não implicou no não recolhimento ou no recolhimento a menor de tributo. Ou seja, pune situações não traduzidas em prejuízo econômico ao Fisco. Também é, de regra, aplicada objetivamente, não dependendo da vontade da pessoa infratora em praticar o ato ilícito. Outra observação de relevo a ser feita é que elas podem nascer atreladas a um indexador pré-determinado, permitindo que seu valor monetário seja periodicamente atualizado sem cumprir as rigorosas exigências afetas aos processos legislativos, pela simples correção do indexador.

Exemplos das *multas de valor fixo* aparecem às centenas, quando compulsadas as leis tributárias. No âmbito estadual paulista, pode-se citar a multa pelo descumprimento de obrigação acessória referente ao ITCMD, fixada em 10 (dez) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs, conforme disposto no art. 21, inciso IV, da Lei Estadual n.º 10.705/2000³⁴⁸. Outro exemplo, agora no âmbito federal, é aquele da multa punitiva de R\$ 50,00 (cinquenta reais), imposta ao microempreendedor individual por não comunicar tempestivamente o desenquadramento da sistemática benéfica de pagamento de tributos, devida nos termos do art. 36-A, da Lei Complementar n.º 123/2006³⁴⁹.

Nas *multas de valor variável*, por sua vez, o *quantum* monetário da sanção tributária administrativa pecuniária que é imputada ao infrator não é previamente determinado, mas sim resultante de uma equação, de maior ou de menor complexidade, ou de um arbitramento, ato valorativo a ser realizado por um agente competente. Serve à sanção do descumprimento tanto das obrigações tributárias principais, quanto acessórias. Ainda, se aplicam tanto às infrações subjetivas, quanto às infrações objetivas e são três as formas de variação: *por proporção*, *por graduação* ou *por progressão*, dando azo, respectivamente, às *multas proporcionais*, às *multas graduáveis* e às *multas progressivas*.

³⁴⁸ Segue o teor do inciso IV, do art. 21, da Lei Estadual SP n.º 10.705/2000:

Art. 21. (...)

(...)

IV – o descumprimento de obrigação acessória, estabelecida nesta lei ou em regulamento, sujeita o infrator à multa de 10 (dez) UFESPs.

³⁴⁹ O art. 36-A, da Lei Complementar Federal n.º 123/2006 determina que:

Art. 36-A. A falta de comunicação, quando obrigatória, do desenquadramento do microempreendedor individual da sistemática de recolhimento prevista no art. 18-A desta Lei Complementar nos prazos determinados no seu § 7º sujeitará o microempreendedor individual a multa no valor de R\$ 50,00 (cinquenta reais), insusceptível de redução.

Na ***multa proporcional***, também chamada de *multa referencial*, o valor monetário da sanção tributária é definido pela operação aritmética de multiplicação de uma porcentagem ou de um número múltiplo sobre um dado parâmetro, legalmente eleito. Este parâmetro sempre deve guardar relação direta entre o ato sancionado e a dimensão econômica da materialidade da infração. Ou seja, sempre que possível deve confundir-se com o crédito tributário inadimplido, sonegado, suprimido ou reduzido. Em regra, a *multa proporcional* é a forma adotada para a instituição das multas de mora, bem como para a punição das condutas dolosas tendentes a omitir, a suprimir ou a reduzir o *quantum* da tributação. Sua adoção não é recomendável para punir o descumprimento de obrigações acessórias que não impliquem em efetivo prejuízo ao Fisco, visto que podem ser severamente gravosas aos sancionados. Porém, é comum que os entes tributantes às empreguem nestas situações³⁵⁰, violando regras e princípios aplicáveis às normas jurídicas tributárias sancionadoras, como será visto adiante nesta dissertação, no capítulo próprio reservado ao tema. Ainda, destaca-se que sua imputação não faculta discricionariedade ao aplicador, que deve impô-la na exata medida prevista na lei. Por fim, há que ponderar que limites quantitativos devem ser respeitados em sua instituição, apesar de inexistir previsão legislativa explícita neste sentido. Há sugestão de limitá-la em 30% (trinta por cento), quando sanciona a impontualidade no pagamento da obrigação tributária principal, e em 100% (cem por cento), quando sanciona infração dolosa e prejuízo ao erário³⁵¹.

A ***multa graduável***, por sua vez, corresponde à sanção tributária administrativa pecuniária cujo valor monetário é definido com discricionariedade pelo agente ou órgão administrativo aplicador, ou pelo órgão judicial, no papel de revisor, entre os patamares mínimo e máximo previstos na legislação tributária. Por conter o fator discricionário como critério diferenciador, permite a consideração de elementos como a vontade do sancionado de praticar o ato ilícito, sua primariedade ou reincidência, a existência de circunstâncias sazonais alheias à vontade do sancionado que influíram na prática do ato, entre outros fatores objetivos e subjetivos. Seu grande trunfo é de permitir a individualização da conduta do apenado, imputando a ele a exata medida de repreensão.

³⁵⁰ Um exemplo que se pode citar é o do art. 7º, incisos I e II, da Lei Federal n.º 10.426/2002, que sanciona a entrada a destempo de obrigação acessória com uma multa proporcional ao tributo que é nela declarado. Outro exemplo, agora no âmbito estadual paulista, é o do art. 39, inciso V, da Lei Estadual SP n.º 13.296/2008, que sanciona a não apresentação de documentos ou informações necessárias à inscrição ou ao Cadastro de Contribuintes do IPVA com multa proporcional ao valor do imposto.

³⁵¹ A opinião é de COIMBRA SILVA, que cita algumas decisões judiciais de redução de multas proporcionais abusivas antes de apresentar sua sugestão (Cf. SILVA. 2007. p. 168).

Todavia, apesar das vantagens antes destacadas, é ainda pouco aplicada³⁵², já que demanda aparato estatal mais robusto para proceder à análise casuística individualizada. De regra, sua aplicação fica limitada às normas jurídicas tributárias sancionadoras *em branco*. Ou seja, aquelas hipóteses em que o legislador almeja colher todas as situações danosas à Administração Tributária e não previstas em dispositivo legal específico, sendo exemplos o art. 84 da Lei Federal n.º 4.502/1964³⁵³ e o art. 92 da Lei Federal n.º 8.212/1991³⁵⁴.

Por fim, resta a ***multa progressiva***, que pode ser definida como a sanção tributária administrativa pecuniária cujo valor monetário é determinado dentre algumas faixas punitivas, que são delimitadas em valores fixos, porcentagens ou números múltiplos, dependendo o enquadramento da infração de critérios previamente apontados pela lei, como o tempo de mora, a reiteração ou reincidência do sancionado em infringir, entre outros. Diverge da multa graduável porque nela não há discricionariedade do aplicador na fixação da sanção, já que a orientação para a alocação nas faixas de punição depende do que restou prescrito em lei. Por outro lado, se não permite a completa individualização da medida sancionadora, possibilita, em certa dose, a dosimetria da sanção, fugindo dos rigores das multas fixas e das constantes das multas proporcionais. O maior ou menor número de faixas é que influirá na flexibilidade da dosimetria. Por óbvio, o critério de enquadramento deve guardar estreita relação com o ilícito punível, sob pena de ilegalidade da sanção. Seus exemplos, se não tão recorrentes quanto os das multas proporcionais, não são tão escassos quanto os das multas graduáveis. Pode-se citar o art. 21, inciso I, da Lei Estadual SP n.º 10.705/2000³⁵⁵, o art. 87 da Lei Estadual SP n.º 6.374/1989³⁵⁶ e o art. 169, inciso III, alínea ‘a’, do Decreto-Lei n.º 37/1966³⁵⁷, entre outros casos.

³⁵² A lei que regulamenta o ICMS paulista, por exemplo, institui mais de uma centena de multas tributárias administrativas, sem contudo, valer-se da multa graduável nem ao menos uma vez, só cuidando de fixar valores mínimos e máximo para algumas normas sancionadoras, mas sem entregar ao aplicador a discricionariedade de fixar a sanção livremente entre estes patamares.

³⁵³ É a seguinte a redação do art. 84 da Lei Federal n.º 4.502/1964:

Art. 84. Os que praticarem infração a dispositivo desta Lei ou de seu Regulamento, para a qual não seja prevista pena proporcional ao valor do imposto ou do produto, ou de perda da mercadoria, serão punidos com multas compreendidas entre os limites mínimos de Cr\$ 20.000 (vinte mil cruzeiros) e máximo de Cr\$ 500.000 (quinhentos mil cruzeiros).

³⁵⁴ O art. 92, da Lei Federal n.º 8.213/1998, contém a seguinte redação:

Art. 92. A infração a qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros, conforme dispuser o regulamento).

³⁵⁵ Diz o inciso I, do art. 21, da Lei Estadual SP n.º 10.705/2000:

Art. 21 (...)

Ainda sobre a *multa tributária administrativa de valor variável*, cumpre ressaltar que a eleição de sua base de cálculo deve sempre guardar estreita relação com o ilícito cometido, medindo sua real dimensão. Não se pode tomar qualquer predicado como base de cálculo, mas tão somente o atributo idôneo a cumprir o papel de anunciador do desvalor praticado no mundo fenomênico pela realização do ato ilícito sancionado. Por exemplo, nas hipóteses de não pagamento tempestivo ou de redução, supressão ou omissão de tributo, a base de cálculo da multa não pode ser outra diversa do montante do tributo não pago, reduzido, suprimido ou omitido, não cabendo, por exemplo, a adoção do valor da operação praticada como medida da sanção. Também, em outro exemplo, não pode o valor venal bruto de imóvel servir como medida da sanção se este fora levado à incidência da tributação decrescido da depreciação e do zoneamento periférico de localização do bem. Infelizmente, a eleição de bases incongruentes é teimosia recorrente dos legisladores.

Uma última observação que se faz é que a fixação de limites mínimos e máximos em nada afronta a divisão metodológica que se propôs das multas tributárias administrativas entre multas de valor fixo e multas de valor variável. A imposição de teto e piso a determinadas multas tributárias apenas busca atender ao princípio da razoabilidade,

I – no inventário e arrolamento que não for requerido dentro do prazo de 60 (sessenta) dias da abertura da sucessão, o imposto será calculado com acréscimo de multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor do imposto; se o atraso exceder a 180 (cento e oitenta) dias, a multa será de 20% (vinte por cento). (...)

³⁵⁶ O art. 87, da Lei Estadual SP n.º 6.374/1989, dispõe que:

Art. 87 – O valor do imposto declarado ou transcrito pelo fisco, nos termos dos artigos 56 e 58 desta lei, quando não recolhido no prazo estabelecido pela legislação, fica sujeito a multa moratória, calculada sobre o valor do imposto ou da parcela, de:

I – 2% (dois por cento), até o 30º (trigésimo) dia contado da data em que deveria ter sido feito o recolhimento.

II – 5% (cinco por cento), do 31º (trigésimo primeiro) ao 60º (sexagésimo) dia contado da data em que deveria ter sido feito o recolhimento.

III – 10% (dez por cento), a partir do 60º (sexagésimo) dia contado da data em que deveria ter sido feito o recolhimento.

IV – 20% (vinte por cento), a partir da data em que tiver sido inscrito em Dívida Ativa.

(...)

³⁵⁷ É a seguinte a redação do art. 169, inciso III, alínea ‘a’, do Decreto-Lei n.º 37/1966:

Art. 169. Constituem infrações administrativas ao controle das importações:

(...)

III – (...)

a) embarque de mercadoria após vencido o prazo de validade da Guia de Importação ou de documento equivalente:

1 – até 20 (vinte) dias:

Pena: multa de 10% (dez por cento) do valor da mercadoria.

2 – de mais de 20 (vinte) até 40 (quarenta) dias:

Pena: multa de 20% (vinte por cento) do valor da mercadoria.

tendo o condão de cambiar, por exemplo, uma multa proporcional por outra de valor fixo, sem alterar a natureza do que seja uma ou outra.

V.3.2.3.2 – Outras adjetivações recorrentes as multas

Em sequência, é necessário tecer breves considerações acerca das principais adjetivações, além daquelas já tratadas, empregadas para qualificar as multas tributárias administrativas. Combinadas com o substantivo que qualificam, são elas: a *multa de ofício*; a *multa isolada*; e a *multa agravada ou majorada*. Vejamos cada qual em tópico próprio:

V.3.2.3.2.1 – A multa de ofício

A *multa de ofício* pode ser definida como a sanção tributária administrativa pecuniária que é veiculada por ato administrativo individual e concreto de lançamento de ofício realizado pela autoridade administrativa. Ou seja, ela tem como notas características a existência de um procedimento administrativo por meio do qual a sanção é aplicada e a atuação de uma autoridade administrativa na aplicação da sanção.

Ainda sobre as *multas de ofício*, cabe destacar que é comum confundi-las com as multas estritamente punitivas, adotando-se ambas como expressões sinônimas. Isto ocorre porque toda multa punitiva é sempre lançada de ofício. Porém, também é possível o lançamento de ofício das multas de mora, que, deste modo, também estão habilitadas a compor o conjunto das *multas de ofício*. Assim, o fator diferencial para inclusão ou exclusão de uma determinada multa do rol das multas de ofício será a averiguação do procedimento de lançamento utilizado, excluindo-se do conjunto as multas de mora lançadas por homologação pelo próprio sancionado e incluindo-se todas as demais.

V.3.2.3.2.2 – A multa isolada

A *multa isolada*, por sua vez, corresponde à sanção tributária administrativa pecuniária que é, por disposição expressa de lei, aplicada e exigida isoladamente, inclusive da obrigação tributária cujo descumprimento lhe tenha dado

origem. Ou seja, na *multa isolada* apenas a sanção é exigida, deixando-se a cobrança de eventual crédito tributário devido por inadimplemento de tributo para ser realizada em separado. Segundo BARROS CARVALHO³⁵⁸: “*Trata-se de um atributo que qualifica a forma de exigência da multa pelo Fisco*”.

A vantagem de sua adoção pelo Fisco é sua desvinculação da obrigação tributária principal que eventualmente tenha sido desrespeitada, permitindo a exclusão de debates de mérito sobre a motivação do descumprimento. Outra vantagem é uma maior celeridade na formalização e cobrança do crédito tributário da multa tributária, vez que, aplicada em separado, não terá, de regra, sua exigibilidade suspensa por força de recursos administrativos ou judiciais interpostos contra a exigência da obrigação tributária principal eventualmente descumprida, como o não pagamento de tributo, que lhe tenha dado causa.

Seu emprego busca, por exemplo, coibir práticas que afrontem o regime de recolhimentos de tributos por estimativas e as outras regras de antecipação de ingressos, como o carnê-leão, nos termos do art. 44, inciso II, alíneas ‘a’ e ‘b’, respectivamente, da Lei Federal n.º 9.430/1996³⁵⁹, mas estas não são suas exclusivas hipóteses de aplicação³⁶⁰. Por fim, se observa que, em regra, são multas estritamente punitivas lançadas de ofício e ressalva-se que, apesar de ser prática recorrente do Fisco cumula-la com outra multa de ofício, punindo duplamente na esfera administrativa um mesmo fato com sanções pecuniárias, a providência é inadmissível, devendo-se cancelá-la.

V.3.2.3.2.3 – A *multa agravada* ou *multa majorada* ou ainda *multa qualificada*

A última adjetivação qualificadora das multas tributárias administrativas que resta a ser analisada é a da multa agravada, também chamada de ***multa majorada*** ou

³⁵⁸ Cf. CARVALHO. 2011. p. 873.

³⁵⁹ A imputação consta do art. 44, inciso II, nas alíneas ‘a’ e ‘b’, da Lei Federal n.º 9.430/1996, que segue:
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso da pessoa jurídica. (...)

³⁶⁰ Outros exemplos de *multa isolada* que poderiam ser mencionados são o art. 44, inciso I, e o art. 74, § 15º, ambos da mesma Lei, e o art. 89, § 10º, da Lei Federal n.º 8.212/1991.

de *multa qualificada*. Qualquer destas expressões indicativas sugere o aumento do rigor punitivo de uma dada multa tributária administrativa aplicada se presentes determinados elementos subjetivos ou objetivos previamente indicados pela lei. Assim, a *multa agravada* pode ser definida como a sanção tributária administrativa pecuniária que é aumentada num determinado múltiplo ou percentual, por disposição de lei, para ampliar a severidade da punição, quando presentes certo requisito subjetivo ou objetivo que a lei elenca.

Em regra, este requisito diz respeito ao dolo do sancionado em praticar o ato que deu azo à sanção, agindo com ardil na tentativa de ludibriar o Fisco, seja quanto à identificação e detalhamento do fato jurídico tributário, ou a quantificação do tributo. É o que ocorre na fraude, na sonegação, na omissão, na simulação e no conluio, por exemplo. Os §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei Federal n.º 9.430/1996³⁶¹ majoram a multa tributária administrativa, respectivamente, pelo dobro, na sonegação, na fraude e no conluio, e, pela metade, na omissão em prestar estrar esclarecimentos e em apresentar arquivos magnéticos ou documentos, sendo que a combinação das majorações pode levar a multa aplicada ao absurdo patamar de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento). Porém, o aumento também pode decorrer de circunstância objetiva, como no caso do § 5º do art. 33 da mesma Lei Federal³⁶², em que se dobra a multa tributária aplicada durante a submissão do contribuinte ao regime especial de fiscalização, subentendendo ser mais gravosa a infração.

Para concluir, vale lembrar que a *multa agravada* é sempre multa aplicada de ofício e estritamente punitiva, característica que a diferencia da multa

³⁶¹ Segue abaixo a redação do art. 44, § 1º e 2º, da Lei Federal n.º 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

§ 1º O percentual da multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I – prestar esclarecimentos;

II – apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III – apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

(...)

³⁶² Determina o § 5º, do art. 33, da Lei Federal n.º 9.430/1996:

Art. 44. (...)

(...)

§ 5º Às infrações cometidas pelo contribuinte durante o período em que estiver submetido a regime especial de fiscalização será aplicada a multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 desta Lei, duplicando-se o seu percentual.

progressiva, já que esta também pode ser uma multa de mora. Outro fator a diferenciá-las é que na *multa agravada* não há escalonamento ascendente na sanção imputada. Não há patamares intermediários, havendo sempre uma majoração direta. Também por isto, é importante haver redobrada prudência em sua aplicação, inclusive em face dos exorbitantes percentuais em que são imputadas.

Portanto, superada a análise das multas tributárias administrativas, pode-se avançar a pesquisa, que virá a seguir, de algumas rubricas pecuniárias importantes.

V.3.2.4 – A questão da atualização monetária

Vertendo o foco à problemática da *atualização monetária*, pode-se afirmar que esta já foi admitida por parcela da doutrina como um expediente sancionador, motivando árdios embates quanto à sua natureza jurídica. Todavia, hoje é quase pacífico que atualizar monetariamente um débito não corresponde a acrescer-lhe um *plus* ou a impingir uma punição ao devedor. Na doutrina tributária, por exemplo, é esta a conclusão de BARROS CARVALHO³⁶³, de NAVARRO COÊLHO³⁶⁴ e de CESAR BRAGA³⁶⁵.

Em verdade, a atualização monetária serve somente para recompor o valor do capital, corroído pelo fenômeno da inflação, que representa a tendência geral de aumento dos preços, constante no tempo e flexível quanto a sua amplitude. Assim, a atualização monetária de um débito opera para manter íntegro o poder de compra do capital a ele correspondente, quando o débito não é adimplido tempestivamente. Ou seja, ela não é uma espécie de sanção tributária, nem algo adicionado à dívida, mas, tão somente, o instrumento de manutenção do valor monetário da dívida.

Ainda quanto ao tema, cabe ressaltar que a previsão genérica de aplicação da atualização monetária aos débitos de tributos ou das multas tributárias

³⁶³ Cf. CARVALHO. 2011. p. 879. Ao discorrer sobre o tema, BARROS CARVALHO afirma:

(...) *não se enquadra como penalidade ao fisco, uma vez que é simples reposição do valor real da moeda, em decorrência da inflação, destituída, portanto, de qualquer caráter de sanção por ato ilícito.*

³⁶⁴ O autor também é incisivo em sua opção doutrinária, afirmando que “*Não é sanção nem ente autônomo*” e que sua adoção “*Não prejudica ninguém*” (Cf. COÊLHO. 1995. p. 77).

³⁶⁵ O autor sustenta que “*A correção monetária não se constitui em acréscimo ou penalidade em desfavor do infrator, de vez que sua finalidade refere única e exclusivamente à recomposição do poder de compra da moeda*”. Cf. BRAGA. 2013. p. 307-308.

pecuniárias consta do *caput* do art. 7.º da Lei Federal n.º 4.357/1964³⁶⁶. Destaca-se, também, que é usual que as Fazendas Públicas vinculem os saldos devedores de tributos ou sanções tributárias inadimplidas à unidades de referência, para, corrigindo-as, também corrigir de forma automática os débitos³⁶⁷.

V.3.2.5 – A questão dos juros de mora

À semelhança das observações antes elaboradas sobre a atualização monetária, também se pode afirmar que os *juros de mora* não repercutem pretensão sancionadora, não correspondendo a uma espécie de sanção tributária. Sabe-se que, por meio deles, objetiva-se remunerar o capital que, mesmo devido ao credor, permaneceu de posse do devedor, servindo, assim, de indenização em favor do primeiro.

Na doutrina tributária, por exemplo, é este o magistério de BARROS CARVALHO³⁶⁸, ao afirmar, sobre a natureza jurídica dos juros moratórios, que:

(...) Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isto atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mão do administrado por tempo excedente ao permitido. (...)

Este também é o entendimento de CESAR BRAGA³⁶⁹, que pondera que “(...) os juros de mora não tem caráter punitivo, eis que voltada a sua aplicação à remuneração do capital de que se viu privada a fazenda pública”. NAVARRO COELHO³⁷⁰ segue mesma compreensão, destacando que eles são pagos “(...) a título de compensar o Estado pela não disponibilidade do dinheiro, representado pelo crédito tributário (...)”.

³⁶⁶ A redação do *caput* do art. 7.º da Lei Federal n.º 4.357/1964 é a seguinte:

Art. 7º Os débitos fiscais, decorrentes de não recolhimento, na data devida, de tributos, adicionais ou penalidades, que não forem liquidados no trimestre civil em que deveriam ter sido pagos, terão o seu valor atualizado monetariamente em função das variações no poder aquisitivo da moeda nacional.

³⁶⁷ No âmbito federal, a UFIR – Unidade Fiscal de Referência foi o parâmetro de atualização dos débitos tributários, por força do art. 1.º da Lei Federal n.º 8.383/1991, vigorando até janeiro de 1995, quando foi substituída pela aplicação da Taxa Selic, a qual também substituiu, a um só tempo, a incidência de juros de mora. Alguns Estados e Municípios também se valem da aplicação da Taxa Selic como parâmetro de atualização monetária, enquanto outros cuidaram de fixar regras próprias, providência questionável.

³⁶⁸ Cf. CARVALHO. 2011. p. 876.

³⁶⁹ Cf. BRAGA. 2013. p. 311.

³⁷⁰ Cf. COELHO. 1995. p. 77.

Ainda sobre os *juros de mora*, cumpre observar que sua disciplina geral, em matéria tributária, é dada pelo art. 161 do CTN³⁷¹, que deixa que sua fixação se dê por livre previsão legal dos Entes da federação. Por fim, cabe ponderar que, no âmbito federal, após a adoção da Taxa Selic como mecanismo de correção dos débitos tributários, não há mais que se falar na incidência dos juros moratórios, já que a mesma serve para substituir a eles e a atualização monetária.

V.3.2.6 – A questão dos demais acréscimos legais

Também é necessário examinar, mesmo que de forma sucinta, os demais *acréscimos legais*³⁷² que usualmente incidem sobre os débitos de tributos inadimplidos tempestivamente, ou sobre as multas tributárias administrativas pagas a destempo, como eventuais custas e despesas judiciais e honorários advocatícios.

E, igualmente aos juros de mora e à atualização monetária, pode-se afirmar que eles não correspondem a expedientes punitivos. São taxas, cobradas em função da prestação de serviços específicos e divisíveis, como as custas judiciais, ou servem a fazer frente a despesas nascidas por motivação no inadimplemento, como as despesas com citação judicial, ou ainda são verbas de caráter remuneratório com igual motivação no inadimplemento, como os honorários advocatícios fixados em sentença judicial.

Logo, se prestam a ressarcir despesas suportadas, ou decorrentes, da inobservância de uma obrigação tributária, não servindo como instrumento de punição do infrator.

³⁷¹ A letra da lei estipula que o cabimento dos juros de mora será automático quando o crédito tributário não for devidamente saldato em seu vencimento. Vale recordar que os juros de mora têm cabimento tanto no inadimplemento dos tributos, quanto no inadimplemento de outras sanções tributárias pecuniárias, bem como que são devidos na razão de 1% (um por cento) ao mês na hipótese de não fixação em lei.

³⁷² A expressão *acréscimos legais* é aqui empregada em acepção ampla, congregando, além da correção monetária e dos juros de mora, anteriormente tratados, as demais rubricas, de caráter não punitivo, que incidem sobre os débitos tributários, ou de multas tributárias, inadimplidos.

V.4 – Síntese conclusiva

Como conclusões deste capítulo tem-se que o estudo das espécies mais recorrentes de sanções veiculadas pelas normas jurídicas tributárias sancionadoras foi de fundamental importância ao objeto desta dissertação, por dizer respeito ao resultado final do processo de produção e de aplicação destas normas, apontando os principais castigos imputados aos descumpridores das obrigações tributárias, *latu sensu*.

Preliminarmente, viu-se que o expediente classificador sempre demanda a identificação dos objetos a serem sujeitos à classificação, definição dos critérios da classificação e distribuição dos elementos identificados entre as classes. Viu-se também que, no caso desta dissertação, as sanções tributárias são os objetos da tarefa classificatória e que a natureza ou regime jurídico aplicável à sanção e a qualificação da sanção são os critérios eleitos para, respectivamente, classificá-las entre sanções tributárias **penais** e **administrativas**, como gêneros, e entre **pecuniárias** e **não pecuniárias**, como subgêneros. O primeiro expediente classificador foi necessário porque, apesar da unidade ontológica do ilícito, certos princípios e regras operam com maior ou menor intensidade sobre cada um dos gêneros na limitação da pretensão punitiva tributária sancionadora, quer geral e abstrata, quer individual e concreta. Ademais, facilitou o trabalho do aplicador e do estudioso do Direito na identificação de predicados comuns a cada gênero e subespécie. Já o segundo recorte fez-se necessário para segmentar as sanções tributárias administrativas não pecuniárias, ditas *sanções políticas*, das demais, já que há grande questionamento quanto à constitucionalidade dessas. E, ainda, o recorte foi desprezado nas sanções tributárias penais porque há, neste segmento, regras jurídicas de conversão das sanções severas em brandas, ou para reversão da operação, quando descumpridas as condições impostas, mitigando, portanto, os efeitos da aplicação da classificação, inútil, no caso.

A análise bipartida do estudo das espécies de sanções tributárias entre penais e administrativas, estas, por sua vez, seccionadas entre pecuniárias e não pecuniárias, foi opção classificadora assumida no intuito de favorecer a pesquisa do tema ao agrupar em mesmo bloco espécies com predicados comuns.

Assim, **quanto às sanções tributárias penais**, imputadas aos praticantes de crimes tributários por órgão do Poder Judiciário em sentença, acórdão ou decisão monocrática, pode-se elaborar as conclusões que seguem.

São três as suas espécies mais comuns: a *multa penal*, as *penas restritivas de direitos* e a *pena privativa de liberdade*, nada impedindo que outras venham a ser postas por lei. É não apenas possível, como de regra comum, que a *multa penal* seja cumulada com as demais, bem como é possível que ela e que as *penas restritivas de direitos* substituam a *pena de privação de liberdade*, em situações previamente definidas em lei, dado o menor rigor de reprimenda que ambas representam, ferindo direitos dos condenados menos caros que a liberdade, notadamente de ir e vir, afrontada pela privação da liberdade.

Conclui-se, também, que a *multa penal*, sanção de pena pecuniária fixada pelo Magistrado em sentença, acórdão ou decisão monocrática judicial, não se confunde com a pena restritiva de direitos de prestação pecuniária, nem com a multa tributária administrativa pecuniária, podendo cumular-se com qualquer delas. Em regra, é calculada em dias-multa, parâmetro legal variável em valor e em quantidade, conforme o crime cometido, a situação econômica do Réu e outros critérios objetivos e subjetivos da Lei, e recolhida ao Fundo Penitenciário Nacional, mas também pode ser fixada em um múltiplo do tributo sonegado ou do indexador Bônus do Tesouro Nacional – BTN e ter destinação diversa. Serve para punir os crimes contra a ordem tributária, de falsificação de selos de controle tributário ou de papel de emissão legal destinado à arrecadação de tributos, de apropriação indébita previdenciária, de excesso de exação, de facilitação de contrabando ou descaminho, de sonegação de contribuição previdenciária e de sonegação fiscal.

As *penas restritivas de direitos*, sanções de mitigação do exercício de direitos individuais dos condenados, em regra, servem para substituir as penas de privação de liberdade, quando preenchidos os requisitos objetivos e subjetivos da Lei, cambiando a supressão do direito de liberdade pela restrição de outro direito individual, porém, nada impede que a lei determine sua aplicação direta. Aos crimes tributários aplicam-se apenas as *penas restritivas de direitos* genéricas, como a *prestação pecuniária*, imposição de pagar quantia em dinheiro; a *perda de bens e valores*, redução do patrimônio pessoal do

condenado; a *prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas*, enquanto atribuição de tarefa obrigatória e gratuita ao condenado; e a *limitação de fim de semana*.

E a *pena de privação de liberdade* consiste na supressão temporária ou na limitação extrema do direito de liberdade do condenado, notadamente de ir e vir, mantendo-o recluso em estabelecimento prisional ou detido em colônia agrícola, industrial, em casa de albergado ou em sua própria residência, a depender do regime de cumprimento da pena, se fechado, semiaberto ou aberto, em respectiva gradação. A definição do regime inicial de cumprimento da pena depende de vários fatores, como o tempo de condenação, fatores subjetivos do acusado e objetivos do crime e a forma de apenar, se por detenção, ou por reclusão, caso em que o início do cumprimento pode dar-se já no regime fechado. No caso dos crimes tributários, há prevalência das penas de reclusão, denotando a severidade no tratamento sancionador dado às lesões ao erário público. Todavia, em sua maioria, estes crimes tributários imputam penas bases inferiores a oito anos, ensejando início de cumprimento de pena de privação de liberdade, de regra, no regime semiaberto ou aberto.

Quanto às sanções tributárias administrativas, conjunto de castigos, previstos em lei, que podem ser imputados pelo Poder Executivo, ou por quem lhe faça as vezes, aos contribuintes, ou aos responsáveis tributários, em razão do descumprimento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, correspondendo às punições de âmbito não penal, são elaboradas as seguintes conclusões.

Dada à infinita vocação criativa dos legisladores, é impossível descrevê-las em rol exaustivo, tendo sido objeto de apontamento apenas as espécies mais relevantes. Também por isto a subdivisão dos apontamentos se deu em dois grupos, das espécies de sanções pecuniárias e não pecuniárias, eleita a natureza pecuniária direta como elemento de distinção, por opção metodológica voltada a favorecer o futuro estudo didático do tema.

No que diz respeito às **sanções tributárias administrativas não pecuniárias**, também chamadas de sanções tributárias políticas, que gravam, mitigam ou suprimem, direta ou indiretamente, o gozo de algum direito individual do sancionado, optou-se por indicar mesmo os casos de sutil limitação, alargando o conceito de sanção.

Neste diapasão, foram apontadas como espécies e, portanto, objetos de análise: a *apreensão de bens ou de mercadorias pelos órgãos públicos*; a *sujeição do contribuinte ou responsável a regime especial de fiscalização e de cumprimento de obrigações*; o *impedimento à adesão e a cassação de regime especial benéfico de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias*; a *proibição de participar de licitações e de contratar com o Poder Público e com as suas autarquias, fundações públicas, empresas públicas, fundos especiais e com as sociedades de economia mista*; a *recusa do registro de atos societários e empresariais pelas Juntas Comerciais*; a *recusa da Fazenda Pública a emitir certidão negativa de débitos tributários*; a *recusa de autorização pelo órgão fazendário para emissão de talonários fiscais*; o *protesto da certidão de dívida ativa*; a *inscrição do contribuinte inadimplente em cadastro de maus pagadores*; a *vedação da concessão de recuperação judicial ao contribuinte inadimplente* e o *impedimento de extinção das obrigações de extinção da falência*; além da indicação de outras espécies de sanções políticas.

Como se percebe do rol indicado, pode-se concluir que estas espécies de sanções tributárias são, em geral, vocacionadas a mitigar o direito de livre atuação empresarial do sancionado, o que ocorre, por exemplo, na sujeição do contribuinte ou responsável a regime especial de fiscalização e de cumprimento de obrigações; no impedimento à adesão e na cassação de regime especial benéfico de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias; na proibição de participar de licitações e de contratar com o Poder Público e com as suas autarquias, fundações públicas, empresas públicas, fundos especiais e com as sociedades de economia mista; na recusa do registro de atos societários e empresariais pelas Juntas Comerciais; na recusa de autorização pelo órgão fazendário para emissão de talonários fiscais; na vedação da concessão de recuperação judicial ao contribuinte inadimplente e no impedimento de extinção das obrigações de extinção da falência.

Conclui-se, ainda, que estas espécies de sanções tributárias também podem servir para limitar, de forma direta ou indireta, o pleno gozo da vida civil pelo sancionado, o que ocorre, por exemplo, na recusa da Fazenda Pública a emitir certidão negativa de débitos tributários; na inscrição do contribuinte inadimplente em cadastro de maus pagadores; no protesto da certidão de dívida ativa; todas elas providências voltadas a

limitar o crédito do sancionado no mercado, na captação de recursos ou na empréstimos e financiamentos. Podem ainda, quando o devedor não tiver Certidão Negativa de Débitos Previdenciários, atingir o direito de propriedade, ao impedir a averbação no registro de imóvel de obra de construção civil realizada por trabalhador assalariado, ou a venda de bem imóvel ou de bem móvel de valor significativo da empresa, bem como o direito de herança, impedindo o julgamento ou a homologação por sentença de adjudicação ou partilha de bens antes da comprovação da quitação dos tributos devidos pelo espólio.

Nota-se, por fim, que, na maioria dos casos acima descritos, há o único objetivo de constranger o contribuinte inadimplente ao pagamento da obrigação tributária não saldada, sendo vários dos expedientes adotados maculados pela inconstitucionalidade ou pela ilegalidade, ferindo, casuisticamente, princípios como a isonomia, o não confisco e até a legalidade, como foi rigorosamente destacado no desenvolvimento do capítulo.

Por sua vez, quanto às sanções tributárias administrativas pecuniárias, repercussões punitivas pecuniárias diretas, com o fito de franca agressão ao patrimônio do punido, visando castigá-lo pela redução de suas riquezas, aplicadas na seara administrativa aos descumpridores das obrigações tributárias, tratou-se de apontar como suas principais espécies *o perdimento de bens ou de mercadorias*, o *agravamento tributário* ou *agravação de tributo* e as *multas administrativas pecuniárias*, merecendo estas um maior detalhamento. Analisou-se ainda a temática da atualização monetária, dos juros de mora e dos acréscimos legais, merecendo as conclusões a seguir elaboradas.

Sobre a sanção administrativa de *perdimento de bens ou de mercadorias*, castigo de perder um determinado patrimônio material em favor do Poder Público, ou de pessoa por ele designada, em razão do descumprimento de uma norma jurídica tributária, destacou-se sua maior aplicabilidade no desdém às normas aduaneiras atinentes ao imposto de importação, bem como sua dupla função de punir o infrator e ressarcir o erário.

Já sobre a *agravação de tributo*, sanção de majoração da carga tributária incidente sobre o contribuinte ou responsável infrator pela prática do ilícito administrativo, espécie de rara presença na legislação, conclui-se por sua questionável constitucionalidade e legalidade, por preterir o viés punitivo, em favor da sanha de arrecadar do Fisco.

E, quanto à *multa tributária administrativa*, sanção de pagar um *quantum* pecuniário, fixo ou variável, previsto em lei, em favor de pessoa previamente estipulada, pelo descumprimento de uma obrigação tributária, conclui-se ser o expediente sancionador previsto com mais frequência nas legislações dos entes tributantes, apesar de padecer da falta de parâmetros normativos gerais, ainda não fixados por lei complementar. O estudo que se realizou serviu primeiro para apresentar suas principais subespécies e em seguida para indicar a significação de outras adjetivações que lhe são recorrentes.

Na primeira etapa, conclui-se que os dois principais eixos divisores em subespécies das multas tributárias servem a reparti-las entre as *multas de mora* e as *multas estritamente punitivas* e entre as *multas de valor fixo* e as *multas de valor variável*, sendo possíveis as combinações entre os eixos. A *multa de mora*, sanção pela impontualidade no cumprimento da obrigação tributária, imputada em valor fixo ou em múltiplo ou fração do tributo devido, é sempre objetiva e pode ser gradual, tendo natureza sancionadora e, subsidiariamente, indenizatória, enquanto que a *multa estritamente punitiva* serve como sanção ao descumprimento de outras obrigações tributárias que não o mero inadimplemento, como os deveres instrumentais, sendo fixa ou variável, aplicada de ofício, não se transmitindo a terceiros e punindo infrações objetivas ou subjetivas. De outro lado, a *multa de valor fixo*, cujo *quantum* monetário é previamente determinado, mas que pode ser atrelada a um indexador, se opõe à *multa de valor variável*, em que o *quantum* é representado por uma fração ou múltiplo de um parâmetro, por um valor eleito entre bases mínima e máxima ou por um mecanismo de progressão em função de parâmetros previamente determinados. Esta última pode ser uma *multa proporcional*, também chamada de *referencial*, em que o valor da sanção resulta de uma operação aritmética de multiplicação ou de porcentagem sobre um parâmetro eleito, que deve guardar relação direta com o ato sancionado; uma *multa graduável*, cujo valor monetário é definido com discricionariedade pelo agente ou órgão administrativo aplicador, entre os patamares mínimo e máximo previstos na lei; ou uma *multa progressiva*, cujo valor monetário é determinado dentre algumas faixas punitivas, delimitadas em valores fixos, porcentagens ou números múltiplos, dependendo o enquadramento da infração de critérios previamente apontados pela lei, como o tempo de mora, a reiteração ou reincidência do sancionado em infringir, entre outros.

Por fim, quanto à indicação do sentido de outras adjetivações recorrentes das multas tributárias administrativas, foram objetos de análise a *multa de ofício*, erroneamente confundida como expressão sinônima da multa estritamente punitiva, que tem como notas características a atuação da autoridade administrativa na aplicação da sanção e a existência de um procedimento administrativo por meio do qual a sanção é aplicada, o lançamento de ofício; a *multa isolada*, sempre estritamente punitiva e lançada de ofício, que tem como nota característica o fato de ser, por previsão de lei, aplicada e exigida isoladamente, inclusive da obrigação tributária que lhe tenha dado origem, desvinculando-se dela para favorecer a celeridade na formalização e cobrança do crédito tributário; e a *multa agravada, qualificada ou majorada*, também sempre estritamente punitiva e aplicada de ofício, que tem como núcleo diferenciador o aumento do rigor punitivo de uma multa tributária administrativa aplicada se presentes certos elementos subjetivos, como o dolo do sancionado em praticar o ilícito, ou objetivos, previstos em lei.

E, sobre as rubricas pecuniárias da *atualização monetária*, dos *juros de mora* e dos *acréscimos legais*, como *custas* e *despesas judiciais* e *honorários advocatícios*, conclui-se não corresponder nenhum deles a um expediente sancionador, respectivamente, servindo para recompor o valor do capital, corroído pelo fenômeno da inflação, para remunerá-lo e para ressarcir taxas e outras despesas com cobrança suportadas pelo credor.

Assim, finalizado este capítulo, pode-se avançar ao seguinte, dedicado à regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

CAPÍTULO VI – A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA SANCIONADORA

Este sexto capítulo desta dissertação será dedicado ao estudo da homogeneidade sintática da norma jurídica tributária sancionadora, cuidando de sua perspectiva lógico-estrutural e perseguindo em detalhes seu padrão de funcionamento, como providência a favorecer o trabalho interpretativo dos aplicadores e investigativo e criativo dos legisladores e dos estudiosos do Direito.

Assim, espera-se como resultado deste capítulo a construção da regra-matriz³⁷³ da norma jurídica tributária sancionadora, dissecando sua estrutura para demarcar os lugares sintáticos onde o aplicador do direito alocará as informações extraídas do mundo social para formular as normas individuais e concretas de aplicação do Direito, em processo de desformalização. E a realização desta tarefa se fará por quatro etapas.

Uma preliminar para discorrer sobre a intersecção entre as ciências da lógica e do direito, notadamente pela aplicação da primeira à segunda.

Uma etapa intermediária para discorrer sobre a teoria da regra-matriz de incidência tributária enquanto teoria da norma jurídica, bem como sobre a aplicabilidade desta teoria às normas jurídicas tributárias sancionadoras.

Uma terceira etapa será reservada para a formulação da regra-matriz de incidência das normas jurídicas tributárias sancionadoras, momento em que se descreverá cada um dos lugares sintáticos desta estrutura lógica, bem como as partículas estruturais que os compõem e como elas se articulam, além de demonstrar com um exemplo prático sua operabilidade.

Por fim, uma etapa derradeira será reservada às conclusões deste capítulo.

³⁷³ A expressão regra-matriz é usada em idêntico sentido àquele empregado por BARROS CARVALHO em sua teoria da regra-matriz de incidência tributária (Cf. CARVALHO. 2009. p. 262-387).

VI.1 – A ciência da lógica e a ciência do direito

Como visto, antes de iniciar o estudo da estrutura das normas jurídicas tributárias é necessário um preliminar ingresso na ciência da Lógica.

Primeiro, para situar o leitor distante dos conhecimentos formulados em tal campo do conhecimento humano, apontando-lhe em resumo o conceito, o objeto, a importância, o histórico, a evolução e algumas das subdivisões metodológicas que lhe são propostas.

Em seguida, para indicar o papel da lógica no percurso formador do conhecimento e seu funcionamento enquanto estrutura.

E, por fim, para entrecruzar as ciências da lógica e do direito, apontando as influências e a aplicabilidade que a primeira área do conhecimento tem sobre a última.

VI.1.1 – A ciência da lógica: definição, objeto, importância, histórico, evolução e algumas das suas subdivisões metodológicas

A lógica é o campo científico do conhecimento humano voltado a tratar das leis ideais do pensamento e das suas estruturas, bem como da técnica ou da arte de sua aplicação correta no questionamento e demonstração da verdade. Ou seja, é a ciência que cuida das regras, das estruturas e do manejo da arte do pensar. Esta definição é similar àquela de CAFFÉ ALVES³⁷⁴, catedrático que se dedicou ao tema e que a define como:

(...) a ciência das leis ideais do pensamento e a arte ou a técnica de aplicá-las corretamente à indagação (busca) e à demonstração da verdade.

Ambos os conceitos, seguindo senda tradicional, servem para entregar à ciência da lógica dois objetos: as regras perfeitas do pensamento enquanto estrutura formal e as regras específicas ou métodos especiais ou variantes requeridos ao espírito humano por cada objeto que se pretende conhecer em ciência.

³⁷⁴ ALAÔR CAFFÉ ALVES. *Lógica: pensamento formal e argumentação: elementos para o discurso jurídico*. Bauru. Edipro. 2000. p. 134.

Sua importância ao desenvolvimento humano é fulcral, seja como campo autônomo de pesquisas científicas na perseguição da gênese e dos limites do conhecimento racional estruturado, seja como ciência possibilitadora de caminhos na busca pelo conhecimento dos objetos de outras ciências.

Há quem lhe credite como verdadeira sobreciência, gestando as condições necessárias ao desenvolvimento dos outros saberes e da própria linguagem. LOURIVAL VILANOVA³⁷⁵, por exemplo, ao tratar da reflexão lógica, já alertara que:

A análise lógica vem, historicamente, depois do conhecimento de objetos (...). Mas, uma vez encontradas as estruturas lógicas, vemos que elas valem antes de todo conhecimento, como condição formal a priori da possibilidade de qualquer conhecimento de objetos.

Quanto às suas origens, sustenta-se que tenha se dado com o *Organon* de ARISTÓTELES³⁷⁶, mas não se deve negar a importância dos pilares fixados por outros pensadores da Grécia Antiga na sistematização promovida pelo filósofo grego.

Da redução promovida por PITÁGORAS³⁷⁷ de tudo que existe às regras e as relações matemáticas à antinomia de PARMÊNIDES³⁷⁸ entre o existir e o não existir, dos paradoxos de ZENÃO DE ELÉIA³⁷⁹ ao relativismo de PROTÁGORAS³⁸⁰, da maiêutica de SÓCRATES³⁸¹ ao racionalismo de PLATÃO³⁸², tudo contribuiu para a que categorização da lógica como ciência fosse promovida por ARISTÓTELES.

³⁷⁵ Cf. VILANOVA. 2010. p. 6.

³⁷⁶ O *Organon*, que significa instrumento, já que vários filósofos antigos acreditavam que a Lógica era pressuposto à filosofia e como tal seu instrumento, não é uma obra, mas sim um conjunto de obras, cuja composição se tem por controversa, aceitando-se sem maiores embates a presença das obras aristotélicas *Categorias*, *Da interpretação*, *Primeiros analíticos*, *Segundos analíticos*, *Tópicos* e *Refutação aos Sofistas*. O termo se credita a DIÓGENES LAÉRCIO, profundo conhecedor e biógrafo dos filósofos gregos.

³⁷⁷ Não há notícia de que o filósofo grego tenha deixado obra escrita. O triângulo perfeito ou conjunto dos quatro elementos (tetraktys) se apresentava como o alicerce do mundo.

³⁷⁸ A premissa do metafísico monista grego, de que, admitindo-se que algo existe, refuta-se, por contradição lógica, que não exista, seria determinante para a elaboração da lei lógica da não contradição.

³⁷⁹ Pré-socrático e discípulo de PARMÊNIDES, o pouco que se sabe do filósofo grego provém das citações de outros autores, como ARISTÓTELES. Seu método consistia não em atacar as tese a que se contrapunha, mas sim em demonstra os absurdos.

³⁸⁰ Sofista, contribuiu à obra de ARISTÓTELES por desenvolver a arte da retórica, da argumentação, opondo-se à crença no absoluto. Só parte de seus textos remanescem.

³⁸¹ Sua abordagem dialética, com o exercício reflexivo de sucessivos questionamentos, promovidos pelo filósofo na busca da verdade das coisas, serviu a ARISTÓTELES.

Também há quem pondere que o racionalismo introspectivo de GAUTAMA³⁸³ seja o precursor da lógica ou, ao menos, uma importante influência na obra aristotélica. Porém, as observações de CAFFÉ ALVES³⁸⁴ de que o filósofo grego não a conheceu e de que o trabalho do filósofo hindu não concebeu lógica científica, parecem refutar tais argumentos.

Certo é que o labor de ARISTÓTELES em perseguir as regularidades nas formas do pensamento e em articular estas formas em relações é que ascendeu a lógica a categoria científica. Também por isso, sua importância para a lógica enquanto ciência permanece viva ainda no tempo presente.

É certo que a lógica aristotélica, também conhecida como lógica clássica, fulcrada nas três leis fundamentais da identidade³⁸⁵, da não contradição³⁸⁶ e do terceiro excluído³⁸⁷, e subdividida em lógica material e formal, permaneceu por quase dois séculos sem sofrer mudança de vulto. Porém, isto não significa que a Lógica não tenha seguido percurso evolutivo.

No século XVI, BACON³⁸⁸ propôs, através do empirismo, a reversão do enfoque lógico da inferência dedutiva para indução, estrutura que, todavia, como pondera CAFFÉ ALVES³⁸⁹, já era conhecida por ARISTÓTELES. O jusfilósofo observa ainda que DESCARTES também propusera a reforma do método aristotélico, todavia sem abandoná-lo. Porém, após período de calmaria, no século XIX, com o embate entre o psicologismo³⁹⁰ e o idealismo lógico³⁹¹, o tema da lógica enquanto ciência autônoma renasce e se revigora.

³⁸² A ruptura entre os mundos das ideias e dos sentidos, bem como a condução pelo racionalismo, certamente foram necessárias para que ARISTÓTELES iniciasse sua incursão na pesquisa da lógica enquanto objeto de estudo.

³⁸³ A perseguição racional do filósofo hindu da superação do sofrimento humano e a elaboração do *caminho óctuplo*, seriam, para alguns, bases necessárias ao estudo da lógica.

³⁸⁴ Cf. ALVES. 2000. p. 146.

³⁸⁵ Reza que uma proposição é falsa ou verdadeira, sendo um terceiro valor excluído.

³⁸⁶ Postula que uma proposição verdadeira não pode ser falsa e viceversa.

³⁸⁷ Postula que todo objeto é idêntico a si.

³⁸⁸ A proposta do filósofo britânico se dá através de sua obra *Novum organum*, de 1620.

³⁸⁹ Cf. ALVES. 2000. p. 147.

³⁹⁰ Confusão entre as ciências da Lógica e da psicologia, cujos expoentes foram THEODOR LIPPS e WILHELM WUNDT.

³⁹¹ Com gênese no idealismo absoluto de HEGEL e fenomênico de KANT, teve em HUSSERL seu maior expoente, pugnando a separação da lógica dos fatos psicológicos.

Novas correntes, dialogando com a lógica clássica, se propõem a contestá-la ou a complementá-la. A contestá-la notadamente através das chamadas lógicas anticlássicas³⁹², que sugerem a derrogação de pelo menos uma das três leis basilares da lógica clássica. A complementá-la quando se acredita que a lógica aristotélica é apenas parte de algo maior, havendo inúmeros outros campos lógicos que a ela se somam, num movimento que se pode nomear de nova lógica³⁹³.

Inserido nesta nova lógica³⁹⁴, ou vindo a somar-se à lógica clássica por agregar outros princípios às suas três leis fundamentais, está a lógica modal. Esta admite que a lógica aristotélica trabalhe com modos de tempo, de possibilidade e de necessidade, de certeza, de crença e de dever, proibição e permissão, respectivamente dando azo ao desenvolvimento da lógica temporal³⁹⁵, da lógica alética³⁹⁶, da lógica epistêmica³⁹⁷, da lógica doxástica³⁹⁸ e da lógica deôntica³⁹⁹.

Não se nega a importância à ciência da lógica de cada uma destas suas novas sendas, contudo, apenas a última será aqui tratada, não por razões de valoração, mas por preferência de recorte e afinidade com o objeto desta investigação científica sobre a estrutura das normas jurídicas tributárias sancionadoras. E, após indicados os pilares em que a ciência da lógica se funda, pode-se avançar ao seu funcionamento, notadamente no processo de construção do conhecimento, o que se faz na sequência.

VI.1.2 – A ciência da lógica e o seu funcionamento

Todo conhecimento humano reclama um sujeito cognoscente, um objeto a ser conhecido, atos de percepção ou de julgamento e proposições⁴⁰⁰, que, usando-se de

³⁹² As principais são a lógica paraconsistente, que rechaça o princípio da não contradição, a lógica para completa, que repele o princípio do terceiro excluído, e a lógica difusa, que derroga em parte o princípio do terceiro excluído para tratar de graus de pertinência.

³⁹³ A Nova Lógica compreenderia tanto a lógica matemática de GEORGE BOOLE e a lógica simbólica, quanto a lógica difusa de JAN LUKASIEWICZ, o positivismo lógico de GOTTLOB FREGE, BERTRAND RUSSELL e RUDOLF CARNAP e a lógica informal de RALPH JOHNSON e ANTHONY BLAIR, entre outros campos.

³⁹⁴ Cf. ALVES. 2000. p. 147-148.

³⁹⁵ Campo lógico que relaciona ideias de necessidade e possibilidade a noção de tempo.

³⁹⁶ Campo lógico que trabalha com os modais de necessidade e possibilidade.

³⁹⁷ Campo lógico que trabalha com os modais de certeza das sentenças.

³⁹⁸ Campo lógico que insere a problemática da crença nas estruturas modais.

³⁹⁹ Campo lógico que estuda com os modais de dever, permissão e obrigação.

⁴⁰⁰ Emprego o termo proposição na mesma semântica de WITTGENSTEIN em seu *Tratado lógico-filosófico*.

mecanismos relacionais, permitem que as informações percebidas sejam processadas e abstraídas. Estas proposições, se articuladas de acordo com o objeto que se pretende conhecer e se manejadas em metodologia conforme a natureza destes objetos, compreendem o substrato da lógica material. Contudo, se depuradas de todo conteúdo de linguagem e de valoração ética e se desatadas dos objetos que se pretende conhecer, representam o substrato da lógica formal em sua pureza.

Substrato este alcançado num processo de abstração, de reflexão lógica, de formalização, nos dizeres de HUSSERL, necessário a se atingir as estruturas do pensamento nuamente expostas em seu esquema formal. Todavia, não se deve confundir tal processo com a mera generalização do conteúdo material observado. VILANOVA⁴⁰¹ já alerta que:

Em outros termos: generalização e especificação (indivuação), como processos simétricos não são homólogos à formalização e desformalização. Ainda: generalizando não sairemos da órbita da concreção material para alcançar o domínio do formal.

No domínio da lógica formal, expurga-se da proposição tudo que é do mundo natural ou social para reter apenas sua estrutura em essência, isolando-a e decompondo-a em partículas de análise. Não que a linguagem seja integralmente suprimida. Símbolos⁴⁰² passam a ocupar os lugares sintáticos das proposições e a representar as partículas que as compõem, numa estrutura composta por partes constantes⁴⁰³ e por partes variáveis⁴⁰⁴. Nos dizeres de LOURIVAL VILANOVA⁴⁰⁵:

Então, a forma lógica é uma estrutura, cuja matéria é dada pelas variáveis e cuja relação é conferida pelas constantes.

As variáveis, símbolos fixos com valor variante, podem ser, quando articuladas no interior da estrutura da proposição, de predicado, de objeto e de classe, e,

⁴⁰¹ Cf. VILANOVA. 2010. p. 14.

⁴⁰² A semiótica foi o campo científico dedicado a estudar os signos, tendo entre seus expoentes FERDINAND DE SAUSSURE e CHARLES SANDRES PIERCE, e, mais recentemente, ROMAN JAKOBSON, CHARLES MORRIS e UMBERTO ECO.

⁴⁰³ Os sincategoremas, que são operadores intraproposicionais ou interproposicionais.

⁴⁰⁴ Os chamados categoremas, que são significações ou conceitos completos.

⁴⁰⁵ Cf. VILANOVA. 2010. p. 10.

quando articuladas as proposições em blocos, variáveis-de-proposição. Contudo, sempre pertencentes a um sistema de domínio próprio, como o sistema jurídico, o sistema filosófico etc.

Ou seja, cuida a lógica formal dos arcabouços estruturais a serem preenchidos pelos termos dos infindáveis campos do conhecimento nos julgamentos por raciocínio ou por inferência. Como tal, serve de verdadeira sobrelinguagem às outras áreas do conhecimento.

VI.1.3 – O entrecruzamento da ciência da lógica com a ciência do Direito

E com o campo da ciência do Direito não poderia ser diferente. A lógica, tanto quanto a linguagem, faz parte da própria gênese do direito enquanto ciência, que não resiste enquanto construção sistêmica sem qualquer deles dois. LOURIVAL VILANOVA⁴⁰⁶ destaca com propriedade que:

A linguagem e a logicidade são componentes da ontologia do direito: cabe recolhe-los em teoria de sistemas, se não exhaustivamente consistentes, pelo menos em sistemas quase-consistentes.

A linguagem, porque a ciência do direito, como outras ciências, precisa desta para existir, não se concebendo em universos não verbalizados, como, por exemplo, dos pensamentos humanos não transmitidos a terceiros, mantidos em singularidade por seus concebentes. A lógica, porque a ciência do direito, vista pelo ângulo interno, requer uma organização homogênea-estrutural dos comandos que almeja sejam obedecidos. Um modelo proposicional que, de forma consciente ou não, seja usado por seus aplicadores, que preencherão com informações os espaços vazios nos lugares sintáticos fixados pela lógica, dando operabilidade interna à ciência do direito.

É neste ponto que a ciência do direito mais que tangencia a ciência da lógica. Com ela se entrecruza para, aproveitando-se das estruturas proposicionais, criar padrões de operação, as proposições jurídicas. Como estruturas lógicas, as proposições jurídicas sempre requerem a presença do functor *dever-ser*, sincategorema, operador modal

⁴⁰⁶ Cf. VILANOVA. 2010. p. XXXVII.

que exerce o papel de *conceito funcional* de PFAENDER⁴⁰⁷ ou de *conceito relacional*, como pondera VILANOVA⁴⁰⁸.

Não que o modal do *dever-ser* só estivesse presente na seara da ciência do direito. O functor é característico da lógica deôntica ou normativa, conjunto que abrange a lógica jurídica, mas que se intersecciona também com outros campos do conhecimento humano, como o da moral, da religião, dos costumes, das normas sociais, abarcando todas as proposições que veiculam normas, não apenas as normas jurídicas.

Todavia, nas proposições jurídicas, o modal do *dever-ser* assume aspecto particularizante por ser parametrizado pelo universo da ciência do direito, dialogando com sua linguagem específica, a linguagem jurídica. Linguagem esta que possui o adjetivo peculiar da prescritividade, em contraposição à descritividade que caracteriza outros discursos científicos.

Assim, a proposição jurídica, enquanto modalizada pelo functor deôntico do *dever-ser* em suas flexões do obrigatório, do permitido e do proibido, em simbologia lógica respectivamente O, P e V, não é proposição apofântica, sujeita aos juízos de verdade ou falsidade.

Também não se sujeita aos ditames da lógica alética, nem com ela se compõe em enunciados. Pode com ela dialogar, mas sem alterar suas valências de validade ou não-validade com que opera, dialogando ainda com os modais ontológicos para evitar o sem-sentido formal ou o contrassenso factual, como bem observa VILANOVA⁴⁰⁹. Diga-se, ainda, que sua unidade irreduzível pode, por razões pedagógicas e científicas, ser decomposta em pressuposto, também intitulado de prótase, suposto ou hipótese, e em consequente, também nomeado de apódose ou tese, estrutura bipartível⁴¹⁰.

Tudo a demonstrar o entrecruzamento entre as ciências da lógica e do direito, intersecção que certamente influenciou HANS Kelsen na construção de sua *Teoria*

⁴⁰⁷ Cf. VILANOVA. 2010. p. 34.

⁴⁰⁸ Cf. VILANOVA. 2010. p. 34.

⁴⁰⁹ Cf. VILANOVA. 2010. p. 38.

⁴¹⁰ Segue-se, portanto, a bipartição estrutural adotada por CARLOS COSSIO, GARCIA MAYNEZ, PAULO DE BARROS CARVALHO e LOURIVAL VILANOVA, entre outros.

pura do direito, notadamente na elaboração de capítulo que versa sobre a estática jurídica⁴¹¹, bem como NORBERTO BOBBIO em sua *Teoria da norma jurídica*⁴¹² e PAULO DE BARROS CARVALHO⁴¹³, na elaboração de sua teoria da regra-matriz de incidência tributária.

Assim, indicada a contribuição da ciência da lógica à edificação de um sistema jurídico robusto, passa-se a cuidar das teorias sobre as normas jurídicas, em especial da teoria da regra-matriz de BARROS CARVALHO, para que se possa avançar à sua aplicação na elaboração de uma regra padrão de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

VI.2 – As teorias das normas jurídicas e a teoria da regra-matriz de incidência tributária

Uma vez demonstrada a importância da ciência da lógica à ciência do direito, notadamente na gestação de sua proposição basilar, a proposição jurídica como estrutura modalizada pelo functor deôntico nas flexões do obrigatório, do permitido e do proibido, é necessário a esta pesquisa averiguar as teorias da ciência jurídica voltadas a tratar desta estrutura, seja em seu aspecto interno ou de relacionamento intraproposicional, seja no labor de preenchimento de seus lugares sintáticos com conteúdo material adstrito ao âmbito jurídico.

Ou seja, é necessário tratar das teorias da norma jurídica e isto se fará em dois momentos.

Primeiro, retomando em resumo algumas considerações feitas no segundo capítulo desta obra sobre as teorias da norma jurídica, para tratar da teoria da regra-matriz de incidência tributária como uma teoria da norma jurídica, expondo em síntese sua proposta metodológica e suas premissas.

E, por derradeiro, para propor uma aplicação desta última teoria na elaboração de uma regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

⁴¹¹ Cf. KELSEN. 1998. p. 121-213.

⁴¹² Cf. BOBBIO. 2005.

⁴¹³ Cf. CARVALHO. 2009.

VI.2.1 – A teoria da regra-matriz de incidência como uma teoria da norma jurídica

A teoria da regra-matriz de incidência tributária é uma teoria da norma jurídica. Concebida pelo notável jurista PAULO DE BARROS CARVALHO dentro de bases científicas também propiciadas por seu convívio com os mestres GERALDO ATALIBA, ALFREDO AUGUSTO BECKER e LOURIVAL VILANOVA⁴¹⁴, bem como pela influência das obras dos juristas estrangeiros Kelsen, Husserl, Flusser e Cossio, busca a teoria promover uma redução eidética da forma de manifestação deontica das normas jurídicas que prescrevem tributos.

Em certo teor, a teoria da regra-matriz de incidência agrega de Kelsen a concepção do direito enquanto ciência, com objeto e método próprios, e a perseguição pelo modelo analítico-formal de funcionamento deste em seu olhar interno. De Husserl, agrega a perspectiva fenomenológica do direito, em complementariedade ao formalismo excessivo de Kelsen. De Cossio, agrega a adoção da norma jurídica completa em sua postura una e em sua estrutura bimembre, conforme destaca. E de Flusser agrega as influências da teoria da comunicação, como pondera o próprio BARROS CARVALHO⁴¹⁵ ao transcrever a afirmação do autor tcheco de que “(...) *nada aconteceu antes da invenção da escrita, tudo apenas ocorria*”.

Ainda, agrega também de Vilanova a proposta de um construtivismo lógico-semântico, da qual BARROS CARVALHO⁴¹⁶ afirma ser o esquema da regra-matriz “*um desdobramento aplicativo*”, além das infindáveis contribuições de todo o arcabouço estrutural elaborado pelo jusfilósofo em sua fértil produção científica. O mesmo a se dizer de Becker, que também contribui na conceituação distintiva entre fato jurídico e evento, como bem salienta BARROS CARVALHO⁴¹⁷:

entre a formulação abstrata redigida pelo legislador e o fato que se verifica no mundo empírico, sempre relacionado a condições espaço-temporais.

⁴¹⁴ Na apresentação que faz da obra *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, BARROS CARVALHO já destaca a importância da obra do jusfilósofo pernambucano em sua obra, seja quando aluno em curso por aquele ministrado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP em meados da década de 1970, seja em função do grupo de estudos das obras do mestre, por ele criado em meados da década seguinte.

⁴¹⁵ Cf. BARROS CARVALHO. 2011. p. 151.

⁴¹⁶ Cf. BARROS CARVALHO. 2011. p. 146.

⁴¹⁷ Cf. BARROS CARVALHO. 2011. p. 148.

As influências não diminuem o mérito do jurista. Ao contrário, servem a engrandecer o excelente trabalho teórico realizado por ele, que soube transitar nas obras de outros juristas de tão elevado prestígio e delas colher subsídios, para conceber sua teoria.

Não que outras contribuições não tenham ocorrido, como das obras de MIGUEL REALE e PONTES DE MIRANDA⁴¹⁸. Sabidamente ocorreram. Todavia, crê-se neste trabalho que as referidas acima foram fulcrais para a elaboração da teoria da regra-matriz de incidência de BARROS CARVALHO.

Teoria que, também por tão férteis contribuições de filósofos e teóricos gerais do direito, se inclui na classe das teorias sobre a norma jurídica. O próprio BARROS CARVALHO, ao discorrer sobre ela em sua obra *Direito tributário: linguagem e método*, aponta que a mesma:

(...) é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e Filosofia do Direito, expandindo as fronteiras do território científico.

Sua proposta metodológica é clara e precisa. Recorta como plano de assento a teoria comunicacional. Assim, parte da premissa de que as normas jurídicas apresentam heterogeneidade semântica, causando infundáveis juízos quando construídas pelos intérpretes em processo hermenêutico.

Contudo, reconhece que, do ponto de vista formal, as normas têm homogeneidade sintática, e, nesta perspectiva, idêntica arquitetura formal. E, desta conclusão, o autor parte a promover uma redução eidética das normas jurídicas que instituem tributos, buscando esta estrutura formal fixa.

Ou seja, pretende BARROS CARVALHO demarcar na estrutura mínima de manifestação do deôntico nas normas jurídicas tributárias que instituem tributos os lugares sintáticos a serem preenchidos pelo cientista do direito ou pelo aplicador na construção das normas jurídicas tributárias prescritoras de tributos.

⁴¹⁸ Sobre PONTES DE MIRANDA, fica a ressalva feita por BARROS CARVALHO de que, apesar da extensão e abrangência da obra do jurista, este deixou de teorizar sobre a norma jurídica, instigando outros autores, como o próprio BARROS CARVALHO, a fazê-lo. (Cf. CARVALHO. 2011. p. 126).

Como estrutura, tomada em sua homogeneidade sintática, tem-se que a norma jurídica sempre descreve um evento ou situação do mundo fenomênico. Este evento é colhido no universo dos eventos possíveis e não necessários, previsto por ato de vontade do legislador. E, quando verificado este evento no plano da realidade físico-social e traduzido em linguagem competente ao ordenamento, nasceria uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito, modalizada pelos operadores deônticos da obrigação, da proibição ou da permissão.

Nesta estrutura bimembre da norma jurídica, em esquema lógico formal representado na forma $H \rightarrow C$, onde ‘H’ denota a hipótese, ‘ $\rightarrow$ ’ o conectivo implicacional e ‘C’ o consequente, BARROS CARVALHO fixa os lugares sintáticos dos critérios material, espacial e temporal, no campo da hipótese, e pessoal e quantitativo, no campo do consequente.

Assim, visa anotar em essência o acontecimento fático a ser juridicizado pelo fenômeno jurídico da incidência, demarcando também a relação que se estabelece por tal fenômeno, os sujeitos por ela atrelados e os aspectos necessários a mensurá-la.

Na perspectiva do critério material, núcleo da hipótese, a conduta a ser juridicizada, sempre expressa por um verbo de predicação incompleta e pelo complemento e representativa de signo presuntivo de riqueza econômica, como pondera BARROS CARVALHO⁴¹⁹, que necessariamente lhe acompanha. Na perspectiva dos outros critérios da hipótese, espacial e temporal, as condicionantes de espaço e de tempo deste aspecto nuclear.

Por sua vez, no recorte do consequente, aloca no critério pessoal um sujeito passivo, a quem é acometido o dever jurídico de cumprir a prestação do tributo, e um sujeito ativo, a quem cabe o direito subjetivo de exigí-la. Já no critério quantitativo, aloca uma base de cálculo, sempre congruente com o signo presuntivo de riqueza definido pelo núcleo da hipótese, e uma alíquota, a definir o quinhão deste signo que representará a tributação. Segundo BARROS CARVALHO⁴²⁰, simbolicamente a fórmula da teoria poderia ser assim expressa: $D \{ [cm (v.c) . ct . ce] \rightarrow [cp (Sa.Sp) . cq (bc.al)] \}$

⁴¹⁹ Cf. CARVALHO. 2011. p. 148.

⁴²⁰ Cf. CARVALHO. 2011. p. 663-664.

Ainda segundo o autor, em decodificação simbólica, teríamos: ‘D’ como o dever-ser neutro de validade da norma jurídica; ‘[cm (v.c) . ct . ce]’ como a hipótese normativa; ‘cm’ como o critério material; ‘v’ como o verbo pessoal e de predicação incompleta; ‘c’ como o complemento do verbo; ‘ce’ como o critério espacial da hipótese; ‘ct’ como o critério temporal da hipótese; ‘.’ como o conectivo lógico conjuntor; ‘→’ como o conectivo condicional interproposicional; ‘[cp (Sa.Sp) . cq (bc.al)]’ como o conseqüente normativo; ‘Sa’ como o sujeito ativo; ‘Sp’ como o sujeito passivo; ‘bc’ como base de cálculo; e ‘al’ como alíquota.

Tal empreitada tem inegáveis conseqüências positivas, seja ao favorecer os percursos semântico e pragmático a serem percorridos pelo estudioso da ciência do direito ou aplicador do direito positivo na elaboração de uma norma jurídica geral e abstrata de incidência de um tributo, seja em idêntico processo na construção de uma norma jurídica individual e concreta de determinada situação fático-jurídica.

Favorece, assim, a incidência, operação lógica conotativa-denotativa entre as normas geral e abstrata prevista pela regra-matriz do tributo e a individual e concreta a ser apurada. Além disto, potencializa o labor hermenêutico do estudioso ou aplicador do Direito, apresentando a ele despida a estrutura lógico-formal da norma jurídica tributária instituidora de tributo e decodificando-o, permitindo-lhe um ingresso em camadas mais profundas dos processos lógico e hermenêutico.

E, também por ser recurso útil e operativo para a compreensão do fenômeno jurídico tributário em seus aspectos de instituição e incidência de tributos, acredita-se neste estudo que se possa ser transposto às normas jurídicas tributárias sancionadoras, tema a seguir tratado.

VI.2.2 – A aplicação da teoria da regra-matriz de incidência tributária à norma jurídica tributária sancionadora

Como teoria da norma jurídica que é, a teoria da regra-matriz de incidência tributária se aplica às normas jurídicas que instituem sanções tributárias, logicamente que com as necessárias adaptações.

É que a multiplicação das previsões sancionadoras por descumprimento de obrigações afetas ao direito tributário, seja das obrigações principais⁴²¹, seja das acessórias⁴²², é fenómeno que tem crescido em vulto no tempo atual. Tal crescimento se verifica não apenas na quantidade de previsões de normas sancionadoras gerais e abstratas, mas também na formulação de normas individuais e concretas pela aplicação destas. O fenómeno é potencializado pela revolução informática, que alarga a efetiva capacidade fiscalizadora do Estado e multiplica em quantidade as sanções aplicadas.

Assim, é premente que trabalhos dogmáticos analíticos jurídicos a refletir sobre o tema sejam elaborados, esmiuçando em detalhes a norma jurídica tributária sancionadora e as especificidades que lhes são inerentes, mas sem o desapego de desconsiderar o fenómeno jurídico na unicidade que o caracteriza.

Dentre estes trabalhos, se destacam aqueles voltados a cuidar da estrutura lógico-formal da norma jurídica tributária sancionadora, facilitando futuras análises mais aprofundadas sobre o tema e os labores dos aplicadores do direito.

E, aqui, ganha relevo a teoria da regra-matriz de incidência tributária. Em verdade, a praticidade de seu esquema operativo alça a teoria da regra-matriz de incidência tributária à verdadeira teoria da regra-matriz de incidência das normas, respeitadas as especificidades de cada senda jurídica, mas não esquecida a homogeneidade sintática que caracteriza as normas jurídicas em seu ângulo interno.

A segmentação em critérios identificadores de lugares sintáticos a serem preenchidos pelo aplicador do Direito na operabilidade do fenómeno de incidência normativa é metodologia reconhecidamente útil, seja às pretensões dogmático-analíticas dos estudiosos da ciência do direito, seja às necessidades de facilitação da tarefa hermenêutica com que se deparam os aplicadores do direito.

⁴²¹ O § 1.º do art. 113 do CTN define obrigação principal na semântica de representar o dever jurídico da prestação pecuniária do tributo que é acometido ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Engloba também no conceito de obrigação principal as penalidades pecuniárias, que fictamente converte em principais, conforme a parte final do § 1.º e o teor do § 3.º do mesmo art. 113 do CTN.

⁴²² As obrigações acessórias, por sua vez, estão definidas no § 2.º do art. 113 do CTN, compreendendo as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

E é certo que sua aplicação às normas jurídicas tributárias sancionadoras favoreceria a elaboração, pelo legislador, das normas gerais e abstratas, bem como ao aplicador do Direito na criação das normas individuais e concretas. De mesmo modo, potencializaria a hermenêutica destes, já que reduziria a complexidade de elaboração da estrutura lógico-formal da norma jurídica tributária sancionadora, decodificando-a, permitindo àqueles um ingresso em camadas mais profundas do processo hermenêutico.

Assim, a operação lógica conotativa-denotativa entre a norma geral e abstrata da regra-matriz de previsão hipotética da sanção tributária e a individual e concreta de imputação desta sanção seria simplificada, favorecendo o manejo operacional do repertório do ordenamento.

Nem se diga que a classificação da norma jurídica tributária sancionadora como norma secundária impediria a transposição da teoria da regra-matriz de incidência tributária a elas. Em primeiro plano, porque o expediente classificador serve apenas para facilitar a organização do objeto que se estuda, em nada influenciando em sua essência. Deste modo, as normas que prescrevem sanções tributárias permaneceriam normas em sua essência, sendo-lhes aplicável o modelo lógico concebido às outras normas do ordenamento, pensamento seguido por BARROS CARVALHO⁴²³. Em segundo lugar, porque, como bem observado por BOBBIO⁴²⁴, as sanções são característica do ordenamento, e não da norma, como acreditava Kelsen, apenas se compondo com outras normas na esquematização formal da norma jurídica completa e bimembre de COSSIO.

E, ainda, porque há funcionamento cambiante das normas entre primárias e secundárias, ou, na dogmática de TOMAZINI DE CARVALHO⁴²⁵, há normas precedentes e normas derivadas.

Portanto, sendo certo que o recurso útil e operativo da regra-matriz de incidência tributária demanda adaptações para tornar-se aplicável à norma jurídica tributária sancionadora, cuidará o item seguinte de procedê-las, ao mesmo tempo em que se elabora a regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

⁴²³ Cf. CARVALHO. 2011. p. 851.

⁴²⁴ Cf. BOBBIO. 2005. p. 119-124.

⁴²⁵ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 74-77.

VI.3 – A regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora

Vencidas as etapas precedentes, passa-se a tratar da regra-matriz de incidência das normas jurídicas tributárias que instituem sanções, o que se fará em três etapas. A primeira será dedicada a conceber a regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, aplicando a teoria da regra-matriz de incidência tributária como teoria da incidência jurídico-normativa e dialogando, um a um, com os critérios componentes da regra-matriz, para indicar ajustes, supressões e substituições que se mostrem necessárias. A segunda etapa, por sua vez, será destinada a expor em simbologia a nova regra-matriz edificada, servindo a etapa derradeira para demonstrar um exemplo de aplicação prática do novo modelo criado, como prova de operatividade.

VI.3.1 – Os critérios componentes da regra-matriz de incidência das normas jurídicas tributárias sancionadoras.

Autor da teoria da regra-matriz de incidência tributária, o próprio BARROS CARVALHO⁴²⁶ já ponderava a importância da análise retida de cada critério da regra-matriz de incidência quando transposta sua teoria às normas jurídicas sancionadoras ao afirmar que:

A indagação pormenorizada de cada um desses critérios, do antecedente e do consequente, propiciará elevado grau de aprofundamento teórico na pesquisa do tema das infrações e das sanções tributárias.

Assim, seguindo os conselhos do mestre, passa-se a cuidar de cada um deles, iniciando, por preferência didática, pelos critérios do antecedente, para, em seguida, cuidar dos critérios do consequente.

VI.3.1.1 – O antecedente da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora: critérios material, espacial e temporal

O antecedente da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora segue padrão semelhante ao da regra-matriz de incidência tributária. Contém

⁴²⁶ Cf. CARVALHO. 2011. p. 853.

um critério material, também núcleo desta hipótese de incidência, um critério espacial e um critério temporal. Entretanto, notadamente no primeiro, há especificidades que precisam ser analisadas, o que se passa a fazer a seguir.

VI.3.1.1.1 – O critério material da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora

O critério material da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, assim como o critério material da regra-matriz de incidência tributária, é composto por um *verbo*, sempre pessoal, no infinitivo e de predicação incompleta, e por um *complemento*.

Reclama um verbo por sempre dizer respeito a um ato de conduta humana, comissiva ou omissa. O verbo é pessoal porque, de rigor, é atado à conduta de um agente humano, não se admitindo os verbos impessoais ou sem sujeito, como os que exprimem estados da natureza ou expressões de tempo, como rigorosamente observa BARROS CARVALHO⁴²⁷.

Além disso, a flexão verbal costuma se dar no infinitivo, como pondera TOMAZINI DE CARVALHO⁴²⁸, para aludir “*à sua realização futura*”. E, ainda, deve o verbo ser de predicação incompleta, exigindo um complemento verbal, ou seja, um ou mais objetos relacionados à ação, já que o Direito configura-se como mecanismo relacional. Desprezam-se, assim, os verbos de sentido completo, que se exprimem por si mesmos, que não atendem ao requisito da relacionalidade.

Até aqui, pouca novidade no cotejo entre as duas regras-matrizes. Entretanto, a regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora agrega outro componente no critério material, aqui inovando em relação à regra-matriz de incidência tributária.

Adiciona-se ao verbo um advérbio, adjunto adverbial ou locução de negação, modificando-lhe a semântica, a que nominamos de *fator de negação*. Isto porque

⁴²⁷ Cf. CARVALHO. 2011. p. 290.

⁴²⁸ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 92.

a norma que institui sanção sempre pressupõe o cometimento de ato ilícito, no caso das normas de sanções tributárias, um ilícito tributário. Como pondera BARROS CARVALHO⁴²⁹:

O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento do dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não prestação do objeto da relação jurídica tributária.

A observação do autor explicita outra informação importante quanto ao critério material: o fato ilícito será qualificado pelo dever não observado em outra regra tributária antes prescrita. Assim, gera-se um elo estrutural entre aquela primeira norma e esta que ora se elabora, sendo esta última a perinorma de COSSIO ou a norma jurídica secundária de BOBBIO, como antes já visto.

No entender de TOMAZINI DE CARVALHO⁴³⁰, a primeira seria a norma precedente e, a outra, a norma derivada punitiva. A autora⁴³¹ faz ainda outra importante observação ao propor a inclusão de outro tópico no critério material das normas penais tributárias, o dado subjetivo. A proposta tem em vista a necessidade de perquirir nas normas sancionadoras sobre a vontade do agente em realizar a ação expressa no verbo e complemento. A partícula é inserida em qualquer espécie de norma tributária sancionadora, sendo o questionamento quanto à vontade do agente exigido em todas elas. Entretanto, os ilícitos tributários de natureza administrativa podem presumir a culpabilidade do agente, invertendo ao acusado o ônus da prova da ausência de culpabilidade na conduta praticada⁴³².

Como solução, propõe-se que seja inserida partícula de valência volátil no critério material, um *fator de subjetividade*. Um advérbio de modo que indique traço subjetivo da conduta do agente. Se agiu com culpa ou dolo, a ser aplicado à norma jurídica tributária sancionadora, tanto penal, quando administrativa, podendo, nesta última, ser relativamente presumido ou não.

⁴²⁹ Cf. CARVALHO. 2011. p. 851-852.

⁴³⁰ Cf. DE CARVALHO. 2009 p. 74-79.

⁴³¹ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 92-95 e 157-160.

⁴³² Na legislação, o art. 136 do CTN determina que a responsabilidade por infrações tributárias, em regra, não depende da intenção do agente. Assim, parcela expressiva da doutrina chega a sustentar que esta norma veicula a responsabilidade objetiva pela infração tributária. Todavia, como será visto adiante no subitem VI.2.3.6, que trata do princípio da culpabilidade, a referida norma só serve para permitir que a culpa também alcance as infrações tributárias, sendo nelas presumida para inverter o ônus da prova.

Sublinha-se, ainda, a *identidade do verbo com aquele da norma precedente* e a submissão da instituição das normas jurídicas tributárias sancionadoras ao princípio da legalidade⁴³³, *latu* ou *stricto sensu*, tema que será tratado em momento oportuno, quando enfocados os princípios que lhe são aplicáveis no nono capítulo desta dissertação. Assim, evolui-se ao critério temporal da hipótese.

VI.3.1.1.2 – Critério temporal da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora

No critério temporal da hipótese da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, há pouca novidade, se cotejado com o da regra-matriz de incidência tributária, indicando o marco de tempo no qual se dará o fato havido. Como bem define BARROS CARVALHO⁴³⁴, é:

(...) o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Sublinha-se que na norma jurídica tributária sancionadora o liame subjetivo poderá ser de natureza não pecuniária, nem sempre sendo pecuniário como alertou BARROS CARVALHO. Entretanto, sendo este tema do consequente, será tratado em momento posterior.

Tratando da regra-matriz da norma penal tributária, TOMAZINI DE CARVALHO⁴³⁵ define que:

O critério temporal é um feixe de informações que delimita o momento em que se considera ocorrido o evento penal, para fins de incidência da norma.

A autora⁴³⁶ ainda faz outra importante observação ao notar que podem ser explícita ou implicitamente demarcados pela lei penal, hipótese em que às normas

⁴³³ Decorre de ordem expressa do art. 97, inciso V, do CTN, e, ainda, aos crimes tributários, por disposição do art. 5º, inciso XXXIX, da CF/1988, também aplicável às outras infrações por interpretação extensiva.

⁴³⁴ Cf. CARVALHO. 2009. p. 295.

⁴³⁵ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 160.

jurídicas que prescrevem sanções tributárias penais será aplicado o disposto no art. 4º do Código Penal, considerando-se como sendo o momento da ação ou omissão do crime. TOMAZINI DE CARVALHO⁴³⁷ ainda alerta que nem sempre este instante coincide com o momento de consumação do ilícito penal.

Por fim, resta a lembrança de que o Direito sempre reclamará linguagem competente para constituir as relações que prescreve. Como bem observa BARROS CARVALHO⁴³⁸, sem o discurso jurídico na forma determinada pela lei, “*não há que se falar em fato e, muito menos, em relação*”. Assim, tecidas as considerações relevantes quanto ao critério temporal, segue-se ao critério derradeiro da hipótese.

VI.3.1.1.3 – O critério espacial da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora

O critério espacial da hipótese da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora também em muito se assemelha ao da regra-matriz de incidência tributária. Conjugado ao critério temporal, situa a ação prevista no critério material no eixo espaço tempo, indicando o lugar onde a conduta deve ocorrer. TOMAZINI DE CARVALHO⁴³⁹, ao tratar da regra-matriz das normas penais tributárias, assim o define:

O critério espacial é o conjunto de subsídios da hipótese que delimita exatamente o lugar em que o fato é considerado ocorrido, para que possa propagar os efeitos que lhe são próprios juridicamente.

E, discorrendo sobre o critério espacial, BARROS CARVALHO⁴⁴⁰ indica seu conceito, ao afirmar que:

(...) haverá sempre um plexo de indicações, mesmo que tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo.

⁴³⁶ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 95-96 e 160.

⁴³⁷ Cf. DE CARVALHO. 2009 p. 96.

⁴³⁸ Cf. CARVALHO. 2011. p. 617.

⁴³⁹ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 96-97.

⁴⁴⁰ Cf. CARVALHO. 2009. p. 291.

Ou seja, o critério espacial se expressa pelos limites geográficos fixados como campo de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, podendo, assim como o critério temporal, ser expresso ou tácito, como observou o professor. TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁴¹ alerta, ainda, que não se deve confundir-lo “*com o plano da eficácia territorial (...), nem com o momento de sua aplicação*”, apesar de poderem coincidir.

Nas normas jurídicas tributárias sancionadoras penais, por exemplo, por disposição do art. 6º do Código Penal⁴⁴², adota-se o critério da ubiquidade, colhendo tanto o lugar da ação quanto o do resultado como o lugar do crime, alargando nossa competência. Assim, superado o tema do antecedente da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, avança-se ao campo do consequente.

VI.3.1.2 – O consequente da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora: critérios pessoal e objetacional

No consequente da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, assim como no critério material da hipótese, é que estão as modificações mais substanciais em relação à regra-matriz de incidência tributária.

O critério pessoal permanece, com sua composição pelos sujeitos ativo e passivo mantida. Entretanto, o critério quantitativo é substituído por outro. É que, nas normas de incidência de tributos, a obrigação é sempre de cunho pecuniário, cabendo ao nomeado critério quantitativo medir a extensão patrimonial desta relação tributária, o fazendo por uma alíquota, cambiante, em regra, e uma base de cálculo, em regra a expressão da riqueza tributada. Todavia, nas normas jurídicas que instituem as sanções tributárias, a obrigação nem sempre será de cunho patrimonial. Poderá ser, sim, imputada ao punido uma obrigação de dar quantia em dinheiro, mas também lhe poderá ser prescrita outra espécie de obrigação de dar, bem como obrigações de fazer, de reparações de danos, ou de não fazer, como de não contratar com a Administração, além de pena de privação de liberdade.

⁴⁴¹ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 97.

⁴⁴² O art. 6º do Código Penal contém a seguinte redação:

Art. 6.º Considera-se praticado o crime no lugar em que ocorreu a ação ou omissão, no todo ou em parte, bem como onde se produziu ou deveria produzir-se o resultado.

Tentando resolver o impasse, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁴³, ao tratar da regra-matriz das normas penais tributárias, propôs a substituição do critério quantitativo por um *critério objetacional*, que define como:

Critério objetacional é um feixe de informações conotativas contidas no consequente da normal penal que nos permite identificar o objeto da relação jurídica penal.

A autora⁴⁴⁴ propôs, ainda, a decomposição deste critério em duas partículas. Uma *qualificativa*, “*que possibilita apontar se a obrigação é de ‘fazer/não fazer’ ou de ‘dar’*”, e outra *quantitativa*, que, segundo a autora, “*nos indica o numerário (de tempo ou pecuniário) do objeto da pena*”. Admite-se a nomenclatura e a permissão de substituição do critério quantitativo pelo objetacional formuladas pela autora, já que, no campo jurídico, as relações sempre se concebem entre pessoas em função de um objeto. Contudo, toma-se a liberdade de reajustá-lo, o que será feito no momento oportuno, quando o foco for tal critério.

Ainda sobre o consequente, pode-se afirmar que, no caso da norma jurídica tributária sancionadora, o modal deôntico, representado pelo functor dever-ser, é sempre flexionado como obrigatório ou proibida. Isto porque as sanções admitidas neste estudo são as negativas, prescritoras de castigos aos administrados. O mais recorrente é que o modal deôntico apareça na flexão obrigatória, já que, em regra, as normas sancionadoras imputam obrigações de dar, de fazer ou de submeter-se. Todavia, nas normas tributárias sancionadoras administrativas não pecuniárias, ditas políticas, a flexão poderá ocorrer no modal deôntico da proibição, como, por exemplo, no impedimento de contratar com a Administração, ou de encerrar uma falência em curso. Portanto, não lhe caberá o operador da permissão ou da faculdade, podendo o functor ser modalizado entre obrigação e a proibição. E, indicados os critérios que compõem o consequente da norma, passa-se a especificá-los.

⁴⁴³ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 106.

⁴⁴⁴ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 167.

VI.3.1.2.1 – O critério pessoal da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora: sujeitos ativo e passivo

Como antes já indicado, o critério pessoal da regra-matriz de incidência das norma jurídica tributária sancionadora apresenta poucas disparidades em relação ao da regra-matriz de incidência tributária, que BARROS CARVALHO⁴⁴⁵ assim define:

O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescriptor da norma, que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro.

Nota-se que as relações jurídicas reclamam ao menos dois sujeitos. Um, na qualidade de ativo, com o direito subjetivo de exigir do outro, na qualidade de passivo, o cumprimento de um dever jurídico, manifesto na relação. Ambos se atrelam para formar o liame pessoal conotativo da relação jurídica.

Retendo enfoque primeiro no sujeito ativo, temos que ele pode ser qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada. É que o *caput* do art. 7º do Código Tributário Nacional⁴⁴⁶ autoriza que a capacidade tributária ativa seja delegada, permitindo que as atividades de arrecadação e fiscalização de tributo sejam exercidas por terceiro que não o competente ativo para instituí-lo. Assim, sem restrições na lei, qualquer um poderia assumir o papel.

Todavia, é necessário fazer uma observação. É que há doutrinadores, como BARROS CARVALHO⁴⁴⁷ e TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁴⁸, que só admitem o Estado como titular do direito subjetivo de imputar sanções, já que limitam o conceito da sanção negativa a uma providência de cunho jurisdicional do Estado. Crê-se que tais doutrinadores só admitam o Estado na condição de sujeito ativo da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora. Não penso desta forma, já que alargo o conceito de sanção para compreender qualquer imputação de um mal ao contribuinte por descumprimento de

⁴⁴⁵ Cf. CARVALHO. 2009. p. 316.

⁴⁴⁶ O *caput* art. 7º do Código Tributário Nacional contém a seguinte redação:

Art. 7.º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito pública a outra, nos termos do § 3.º do art. 18 da Constituição..

⁴⁴⁷ Cf. CARVALHO. 2011. p. 844-846.

⁴⁴⁸ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 79-81.

dever jurídico que tenha o Estado, suas estruturas ou quem lhe faça as vezes, diretamente relacionados à imputação deste mal, abarcando, assim, também as chamadas sanções administrativas. De toda forma, fica a ressalva.

Outra observação sobre a sujeição ativa é que a expressão costuma ser usada na seara do direito penal para representar a pessoa sujeita à pena. Contudo, prezando pelo rigor metodológico deste trabalho e admitindo as conclusões de TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁴⁹, opta-se por ter o titular do direito subjetivo de exigir a sanção como o sujeito ativo da relação.

Vertemos agora o foco ao sujeito passivo. De início, valendo-se da explicação acima dada, fica afastado da condição de sujeito passivo o titular do direito subjetivo à ser exigido. Assim, elimina-se eventual confusão que a aplicação inversa dos conceitos no âmbito do direito penal possa causar. Portanto, o sujeito passivo é aquele a quem é acometida a obrigação de cumprir a sanção que lhe é imputada. BARROS CARVALHO⁴⁵⁰ o define como sendo:

(...) a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação (...).

A definição, elaborada pelo professor na proposta da regra-matriz de incidência tributária, deve ser transposta à regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora. Isto porque, conforme prescreve o art. 126 do CTN⁴⁵¹, qualquer pessoa, independente de capacidade civil, regularidade de constituição, se jurídica, ou de direitos restritos, seria capaz perante a lei tributária.

É certo que, na subclasse das *normas jurídicas tributárias sancionadoras penais*, há a questão da imputabilidade, excluindo-se da sujeição à pena o menor de 18

⁴⁴⁹ Cf. DE CARVALHO. 2009. p 98-100.

⁴⁵⁰ Cf. CARVALHO. 2009. p. 335.

⁴⁵¹ O *caput* do art. 126º do Código Tributário Nacional contém a seguinte redação:

Art. 126.º A capacidade tributária independe:

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

anos, o doente mental, retardado ou pessoa de desenvolvimento mental incompleto, sem discernimento algum ao tempo do fato, ou ainda o embriagado involuntário, respectivamente, na forma dos arts. 26, 27 e 28, § 1º, do CP⁴⁵². Todavia, tal questão deve ser compreendida como mutiladora do critério pessoal da regra-matriz, e, como tal, de sua completude, tema que, por preferência didática, não será tratado por ora.

Outra informação relevante sobre a sujeição passiva na *norma jurídica tributária sancionadora* é que a lei, em um determinado caso específico, pode limitar o universo de sujeitos a serem alocados no polo passivo da referida norma, como fazem, por exemplo, os arts. 123, 124 e 312 do Código Penal, nos chamados crimes de mão própria. Contudo, reitera-se que a heterogeneidade semântica da regra-matriz não lhe prejudica a homogeneidade sintática, em nada se alterando a partícula da sujeição passiva, a não ser para aqueles específicos casos concretos.

E, ainda sobre o sujeito passivo, é necessário destacar que nem sempre será aquele que realizou o fato ilícito tributário, podendo ser o responsável objetivo fixado pela legislação. Entretanto, como bem pondera TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁵³, o sujeito passivo deverá ter “*alguma relação na realização do fato jurídico penal*”, o que estende-se a qualquer outro fato jurídico que enseje incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

Por fim, sublinha-se que a relação mantida entre os sujeitos ativo e passivo da relação será assimétrica, irreflexiva e conversiva, como bem destaca BARROS CARVALHO⁴⁵⁴. Concluída a análise da sujeição, pode-se evoluir, assim, ao critério objetacional.

⁴⁵² O *caput* do art. 26, o art. 27 e o § 1.º do art. 28 do Código Penal contém, respectivamente a seguinte redação:

Art. 26. É isento de pena o agente que, por doença mental ou desenvolvimento mental incompleto ou retardado era, ao tempo da ação ou da omissão, inteiramente incapaz de entender o caráter ilícito do fato ou de determinar-se de acordo com esse entendimento.

Art. 27. Os menores de 18 (dezoito) anos são penalmente inimputáveis, ficando sujeitos às normas estabelecidas na legislação especial.

Art. 28. (...)

(...)

§ 1.º É isento de pena o agente que, por embriagues completa, proveniente de caso fortuito ou força maior, era, ao tempo da ação ou da omissão, inteiramente incapaz de entender o caráter ilícito do fato ou de determinar-se de acordo com esse entendimento.

⁴⁵³ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 102.

⁴⁵⁴ Cf. CARVALHO. 2011. p. 618.

VI.3.1.2.2 – O critério objetacional da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora

O critério objetacional resta como o derradeiro critério a ser analisado para a elaboração da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora. Uma análise superficial já fora elaborada no começo deste tópico sobre o consequente da regra-matriz, sendo que agora esta será esmiuçada em detalhes.

Já havia sido apontado que, TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁵⁵, ao tratar da regra-matriz das normas penais tributárias, lhe definira como:

(...) é um feixe de informações conotativas contidas no consequente da normal penal que nos permite identificar o objeto da relação jurídica penal.

Também já fora apontada a proposta da autora⁴⁵⁶ de subdivisão do critério em duas partículas. Uma *qualificativa*, “*que possibilita apontar se a obrigação é de ‘fazer/não fazer’ ou de ‘dar’*”, e outra *quantitativa*, que, segundo a autora, “*nos indica o numerário (de tempo ou pecuniário) do objeto da pena*”.

Admitida a nomenclatura do critério objetacional e seu papel substitutivo ao critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária de BARROS CARVALHO, passa-se a tecer algumas observações e a propor alguns ajustes à proposta teórica de TOMAZINI DE CARVALHO.

A função precípua do critério objetacional seria de indicar as características do objeto da relação jurídica punitiva que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Atenta a esta necessidade, TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁵⁷, ao tratar do consequente da norma jurídica penal, pondera:

*Logo, o consequente penal precisa conter dois critérios: um que identifique os sujeitos da relação (critério pessoal) e outro que **determine o seu objeto (critério objetacional)**. (destacado e grifado)*

⁴⁵⁵ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 106.

⁴⁵⁶ Cf. DE CARVALHO. 2009.p. 167.

⁴⁵⁷ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 98.

Pois bem. Adequada e perspicaz a observação da autora. A proposta seguinte de subdivisão em duas linhas de informações, uma a indicar a qualidade e outra a indicar a quantidade do objeto, também se mostra necessária providência. Acerta ainda a autora⁴⁵⁸ ao observar serem possíveis sanções múltiplas em decorrência de um mesmo fato.

Contudo, no momento seguinte, de indicação do conteúdo de cada uma destas partículas, é que se crê tenha a autora formulado uma proposta incompleta, apesar de louvável.

TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁵⁹ bem indicou que o conteúdo da relação obrigacional gestada pela aplicação da norma penal tributária possa assumir espécie diversa da obrigação de dar, como obrigações de fazer ou de não fazer. Entretanto, a autora apenas indica que a função da partícula de qualificação seja de apontar os dados qualificadores do objeto, todavia, sem apontar como. Sem indicar quais lugares sintáticos representariam estes dados em fórmula de redução eidética da homogeneidade sintática da norma de incidência penal tributária, no caso de sua análise.

Deixa de apontar, em sua proposta de qualificação do objeto, que este, à semelhança do critério material do antecedente, será representado por um ou mais verbos e um ou mais complementos. Deixa de apontar, ainda, o fator de multiplicidade das sanções tributárias. Pondera-se, assim, que este ou estes verbos serão de rigor pessoais, porque atados a uma conduta exigida ou imposta a uma pessoa, não se admitindo os verbos impessoais ou sem sujeito, como observa BARROS CARVALHO⁴⁶⁰. Além disto, a flexão verbal se dará no infinitivo, aludindo uma ocorrência futura.

E ainda, o verbo, ou os verbos, devem ser de predicação incompleta, exigindo complementação verbal, ou seja, um ou mais objetos relacionados à ação, já que o direito configura-se como mecanismo relacional. Desprezam-se, portanto, os verbos de sentido completo, que se exprimem por si mesmo, que não atendem ao requisito da relacionalidade.

⁴⁵⁸ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 167 e 168.

⁴⁵⁹ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 167.

⁴⁶⁰ Cf. CARVALHO. 2011. p. 290.

Deste modo, a partícula qualificadora do critério objetacional seria decomposta em verbo e complemento, que indicariam o tipo e a espécie de punição a ser aplicada.

Seguindo a análise para a partícula quantificadora do objeto, tem-se que outra observação há de ser feita. Em valiosa proposta metodológica, TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁶¹ segmenta a partícula quantificadora do critério objetacional em duas parcelas. Nomeia uma de *objetiva*, segundo a autora, determinante “*dos limites máximo e mínimo do objeto da prestação*”, e outra de *subjativa*, “*para determinação de um ponto dentro do limite estabelecido pelas notas objetivas*”.

Todavia, novamente aqui a autora se equivoca. Nem todos os parâmetros de volatilidade da pena são subjetivos, já que o art. 59 do Código Penal, por exemplo, ao demarcar os parâmetros de fixação das penas nos casos concretos, adota parâmetros de natureza não subjetiva quanto ao indivíduo delinquente, como as circunstâncias e as consequências do crime, bem como o comportamento da vítima. Assim, a nomenclatura utilizada por TOMAZINI DE CARVALHO se mostraria equívoca, podendo causar confusões no processo hermenêutico.

A autora se equivoca ainda ao afastar da regra-matriz de incidência das normas penais tributárias outros parâmetros voláteis, como as circunstâncias agravantes ou atenuantes, respectivamente dos arts. 61 e 62 e 65 do Código Penal, e as causas de aumento ou diminuição das penas. Semelhante situação de volatilidade também ocorre com as normas jurídicas tributárias sancionadoras administrativas, quando, não raramente, há previsões a majorar ou a diminuir a sanção aplicada, a depender de critérios fixados.

Para superar o impasse, propõe-se a manutenção da partícula quantificadora, mas sua bipartição em uma *base parametral* e um *fator de volatilidade*.

A *base parametral* serviria a indicar os mesmos limites mínimo e máximo estabelecidos para a norma jurídica tributária sancionadora. De outro lado, o *fator de volatilidade* serviria para conter quaisquer aspectos, objetivo ou subjetivo, de flutuação

⁴⁶¹ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 110 e 168-169.

dos limites da base parametral, como circunstâncias agravantes ou atenuantes, objetivas ou subjetivas, e causas de aumento ou de diminuição, também objetivas ou subjetivas.

Todo este conteúdo do critério objetacional seria fatorado pelo número de sanções veiculadas pela norma jurídica tributária sancionadora, uma partícula a que se pode nomear de *fator de multiplicidade*.

Por fim, é importante destacar que, na regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, a partícula de qualificação não necessita guardar relação alguma com o critério material da hipótese, podendo-se prescrever, por exemplo, uma sanção pecuniária ao cumprimento de uma obrigação de fazer, mas o mesmo não pode se afirmar sobre a partícula de quantificação.

Esta necessita manter relação de equivalência com o critério material, mensurando o desvalor ao bem jurídico tutelado pelo direito tributário sancionador. Inexistente esta equivalência, perderá a norma jurídica tributária sancionadora seu fundamento de justificação, deixando de pertencer ao sistema do direito positivo. Contudo, dada a complexidade do tema e por preferência didática não será a questão, por ora, analisada.

Crê-se, assim, finalizada a análise dos critérios componentes da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, podendo-se, portanto, avançar as etapas seguintes de formalização em simbologia lógica e desformalização em aplicação prática de sua estrutura.

VI.3.2 – A estrutura lógica da regra-matriz de incidência das normas jurídicas tributárias sancionadoras

Vencida a etapa de discorrer, um por um, sobre os critérios componentes da regra-matriz de incidência das normas jurídicas tributárias sancionadoras, passa-se, em processo de formalização, a expressar em simbologia sua estrutura lógico-formal. Assim, consideradas as ponderações efetuadas no subitem anterior, pode-se representá-la da seguinte forma:

D_{smo}

$D \{ [\text{cm} | \tilde{n}|.v.c.|s| . \text{ce} . \text{ct}] \rightarrow [\text{cp}(\text{Sa.Sp}) . \text{co} (q1(v'.c')).qt(\text{Bp.}|vl|)).|m|] \}$

Interpretando os símbolos, tem-se que:

“**D**” é o dever-ser neutro que atribui validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo interproposicional “→” para juridicizar o vínculo entre hipótese e consequente;

“ $[\text{cm} | \tilde{n}|.v.c.|s| . \text{ce} . \text{ct}]$ ” é a hipótese normativa ou proposição hipótese, aonde:

“**cm**” é o critério material, ou núcleo da hipótese normativa;

“ $|\tilde{n}|$ ” é o fator de negação, que, como advérbio, adjunto adverbial ou locução de negação, qualifica o verbo do critério material da hipótese normativa, denotando o cometimento do ato ilícito tributário;

“**v**” é o verbo, pessoal, no infinitivo, de predicação incompleta e idêntico aquele da norma precedente de TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁶², demonstrando um vínculo entre um comando anterior não seguido e esta nova norma;

“**c**” é o complemento verbal, também idêntico aquele da norma precedente de TOMAZINI DE CARVALHO;

“ $|s|$ ” é o fator de subjetividade, denotando o adjunto adverbial de modo, que qualifica o verbo pela vontade do agente em realizar a ação expressa no verbo e no complemento, manifestando-se pelo dolo (com dolo), pela culpa (com culpa), que pode ser efetivamente auferida ou relativamente presumida nas infrações tributárias administrativas;

“**ce**” é o critério espacial, ou condicionante de espaço da hipótese;

⁴⁶² Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 74-79.

“**ct**” é o critério temporal, ou condicionante de tempo da hipótese;

“**.**” é o conectivo lógico conjuntor;

“**→**” é o conectivo condicional interproposicional;

“**Dsmo**” é o functor dever-ser, modalizado nos operadores da obrigação ou da proibição, representando o vínculo de cunho obrigacional sancionatório que se estabelecerá entre os sujeitos da relação jurídica tributária sancionadora;

“**[cp(Sa.Sp) . co (ql(v'.c').qt(bp.|vl|)).|m|]**” é o consequente normativo, proposição relacional, aonde:

“**cp**” é o critério pessoal, aonde constam os sujeitos da relação;

“**Sa**” é o sujeito ativo, pessoa a quem é atribuído o direito subjetivo de exigir o cumprimento do objeto ou dos objetos da relação jurídica tributária sancionadora;

“**Sp**” é o sujeito passivo, pessoa quem tem o dever jurídico de prestar o objeto ou os objetos da relação jurídica tributária sancionadora;

“**co**” é o critério objetacional, onde é identificado, em qualidade e quantidade, o objeto, ou os objetos da relação jurídica tributária sancionadora;

“**ql**” é a partícula qualificadora do critério objetacional, que tem a finalidade de indicar pormenorizadamente o tipo e a espécie da obrigação a ser cumprida pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária sancionadora;

“**v**” é o verbo, pessoal, no infinitivo, de predicação incompleta e nem sempre idêntico aquele da norma precedente de TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁶³, que apontará a conduta objeto da relação jurídica tributária sancionadora.

⁴⁶³ Cf. DE CARVALHO. 2008. p. 74-79.

Reitera-se que a partícula recebe o acréscimo do fator diferenciador “” para demonstrar que este verbo nem sempre será idêntico aquele do critério material da hipótese;

“c” é o complemento verbal, ou os complementos verbais, também nem sempre idêntico aquele da norma precedente de TOMAZINI DE CARVALHO, que qualificara em detalhes a conduta objeto da relação jurídica tributária sancionadora. Reitera-se que a partícula é acrescida do fator diferenciador “” para demonstrar que este complemento nem sempre será idêntico àquele do critério material da hipótese;

“qt” é a partícula quantificadora do critério objetacional, que tem a finalidade de indicar em que quantidade o objeto será prestado, tendo vínculo umbilical com o critério material da hipótese, sob pena de perda do fundamento de justificação da norma;

“bp” é a base parametral, partícula que tem por função indicar os limites máximo e mínimo estabelecidos para a sanção tributária;

“|vl|” é o fator de volatilidade, partícula que contém os aspectos objetivos e/ou subjetivos de flutuação dos limites da base parametral;

“|m|” é o fator de multiplicidade do critério objetacional pelo número de sanções veiculadas pela norma jurídica tributária sancionadora;

“ (ql(v’.c’).qt(bp.|vl|)) ” é a estrutura do critério objetacional a ser multiplicada pelo fator de multiplicidade;

Assim, demonstrada em simbologia a estrutura lógico-formal da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora e interpretada a simbologia, resta apenas desformalizar sua estrutura, demonstrando a regra-matriz de incidência de uma norma sancionadora qualquer, e, através dela, a operatividade do modelo criado.

VI.3.3 – Um exemplo de aplicação prática da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora

Portanto, em fluxo reverso ao antes estabelecido, em processo de desformalização, passa-se a conceber a regra-matriz de incidência de uma norma jurídica tributária sancionadora especificamente considerada. O exemplo que se capta vem do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e a doação de qualquer bem ou direito, o ITCMD, no caso a ser abordado, àquele da lei paulista. A Lei Estadual de São Paulo n.º 10.705/2000, com as alterações que lhe foram dadas pela legislação posterior, tem como conteúdo de seus artigos 18, §§ 2º e 5º, 21, inciso II, e 24, o seguinte:

Artigo 18 - Na doação, o imposto será recolhido antes da celebração do ato ou contrato correspondente. (...)

§ 2º - Os tabeliães e serventuários, responsáveis pela lavratura de atos que importem em doação de bens, ficam obrigados a exigir dos contratantes a apresentação da respectiva guia de recolhimento do imposto, cujos dados devem constar do instrumento de transmissão.

(...)

§ 5º - Todo aquele que praticar, registrar ou intervier em ato ou contrato, relativo à doação de bem, está obrigado a exigir dos contratantes a apresentação da respectiva guia de recolhimento do imposto. (...)

Artigo 21 - O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, fica sujeito às seguintes penalidades: (...)

II - na exigência de imposto mediante lançamento de ofício, em decorrência de omissão do contribuinte, responsável, serventuário de justiça, tabelião ou terceiro, o infrator fica sujeito à multa correspondente a uma vez o valor do imposto não recolhido; (...)

Artigo 24 - Poderá o autuado pagar a multa fixada no auto de infração e imposição de multa com desconto de:

I - 50% (cinquenta por cento), dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da notificação da sua lavratura;

II - 30% (trinta por cento), até 30 (trinta) dias contados da intimação da decisão de primeira instância administrativa;

III - 20% (vinte por cento), antes de sua inscrição na dívida ativa.

Parágrafo único - O pagamento efetuado nos termos deste artigo:

- 1. implica renúncia à defesa ou recursos previstos na legislação;*
- 2. não dispensa, nem elide a aplicação dos juros de mora devidos.*

Valendo-se destes dados, pode-se elaborar a regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora prevista no art. 21, inciso II, da Lei Estadual de São Paulo n.º 10.705/2000 da seguinte forma: o contribuinte, responsável, serventuário de justiça, tabelião ou terceiro que deixar de exigir, quando lhe for obrigado, o imposto sobre a transmissão *causa mortis* ou doação deverá pagar uma multa correspondente a uma vez o valor do imposto não exigido ao Estado de São Paulo, que poderá ser reduzida de 20% a 50%, a depender da data do pagamento. Identificando no caso dado cada um dos critérios da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, tem-se:

- *critério material da hipótese de incidência*: “deixar de”, como o *fator de negação*; “exigir”, como o verbo pessoal, no infinitivo e de predicação incompleta; “o imposto sobre a transmissão *causa mortis* ou doação”, como o complemento verbal; tem-se ainda a presunção relativa de culpa no *fator de subjetividade*, dada a infração administrativa.

- *critério temporal*: é aquele “tempo do ato de omissão de contribuinte”;

- *critério espacial*: é “qualquer lugar onde a omissão pudesse ser praticada”;

- *critério subjetivo*: “o contribuinte, o responsável, o serventuário de justiça, o tabelião ou o terceiro” são os *sujeitos passivos*, enquanto o “Estado de São Paulo” é o *sujeito ativo*;

- *critério objetacional*: na *partícula qualificadora*, “pagar” é o *verbo* e “multa” é o *complemento*, indicando que a sanção tributária é da espécie das obrigações de fazer, do tipo pagar multa, enquanto que na *partícula quantificadora* tem-se que “uma vez o valor do imposto não recolhido” é a *base parametral*, enquanto que o *fator de volatilidade* fica por conta da previsão “de redução de 20% a 50% do valor da multa, a depender da data do pagamento”, destacando-se ainda que o *fator de multiplicidade* é “um”, já que a norma veicula apenas uma sanção tributária.

O exemplo expõe com clareza como o modelo criado é operacional, facilitador do trabalho do aplicador do direito positivo, podendo-se avançar às conclusões.

VI.4 – Síntese conclusiva

Como conclusões deste capítulo sobre a regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, tem-se que é real e efetivo o entrecruzamento da ciência da lógica com a ciência do direito, servindo o primeiro a este como verdadeiro componente ontológico ou linguagem de sobrenível.

Além disto, restou demonstrado que a teoria da regra-matriz de incidência tributária de BARROS CARVALHO, verdadeira teoria da norma jurídica, é aplicável com adaptações na formulação de uma regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

E, cuidando, um a um, dos critérios que a compõem, pode-se verificar que, no campo proposicional do antecedente, restaram os mesmos três critérios material, temporal e espacial. Os dois últimos sem significativas alterações, servindo a condicionar no eixo espaço-tempo a incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

Entretanto, o critério material sofreu expressivas alterações. Ainda é composto por um verbo, pessoal, no infinitivo e de predicação incompleta, e de seu complemento. Porém, ao verbo se adiciona a informação de identidade com aquele da norma precedente⁴⁶⁴ que deu azo à norma sancionadora.

Além disto, ao critério material se adicionam duas novas partículas. Um *fator de negação*, que, como advérbio, adjunto adverbial ou locução de negação, qualifica o verbo do critério material da hipótese normativa, denotando o cometimento do ato ilícito tributário e um *fator de subjetividade*, que, como adjunto adverbial de modo, qualifica o verbo pela vontade do agente em realizar a ação pelo dolo ou pela culpa, esta efetivamente comprovada ou relativamente presumida nas infrações tributárias administrativas.

⁴⁶⁴ Cf. DE CARVALHO. p. 74-79.

Conclui-se também que outra substancial alteração ocorre no functor do dever-ser, que relaciona as proposições do antecedente e do consequente, não mais modalizado nos operadores do permitido, do proibido e do obrigatório, mas apenas no dois últimos, representando o vínculo de cunho obrigacional ou proibitivo sancionador que se estabelecerá entre os sujeitos da relação jurídica tributária sancionadora.

De outro lado, tratando do consequente da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora, pode-se concluir que será composto por dois critérios. Contudo, da regra-matriz de incidência tributária apenas se mantém o critério pessoal, trocando-se o critério quantitativo por um critério objetacional, em adoção à terminologia de TOMAZINI DE CARVALHO.

O critério pessoal mantém sua segmentação em duas partículas. Um sujeito ativo, a quem é atribuído o direito subjetivo de exigir o cumprimento do objeto ou dos objetos da relação jurídica tributária sancionadora, e um sujeito passivo, pessoa quem tem o dever jurídico de prestá-los. A alteração neste critério fica restrita ao tipo de relação que se estabelece, de relação instituidora de tributo na regra-matriz de incidência tributária à instituidora de sanção na regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora.

Todavia, no consequente, é no critério objetacional, cuja função é de identificar o objeto ou os objetos da relação jurídica tributária sancionadora em qualidade e quantidade, que se encontram as maiores novidades, sendo ele decomposto em duas partículas.

Ele terá uma partícula qualificadora, para indicar em pormenores o tipo e a espécie da obrigação a ser cumprida pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária sancionadora, decomposta esta em um verbo, pessoal, no infinitivo, de predicação incompleta e nem sempre idêntico àquele da norma precedente, seguindo nomenclatura de TOMAZINI DE CARVALHO⁴⁶⁵, que apontará a conduta objeto da relação jurídica tributária sancionadora, e um complemento verbal, que qualificará em detalhes esta conduta.

⁴⁶⁵ Cf. DE CARVALHO. p. 74-79.

Terá também uma partícula quantificadora, que, por sua vez, irá indicar em que quantidade o objeto será prestado. Ela decompõe-se em uma base parametral, que servirá para indicar os limites máximo e mínimo estabelecidos para a sanção que a norma jurídica tributária sancionadora veicula e em um fator de volatilidade, onde restaram contidos os aspectos objetivos e/ou subjetivos de flutuação dos limites da base parametral.

Como novidade, há ainda um fator de multiplicidade do critério objetacional pelo número de sanções veiculadas pela norma jurídica tributária sancionadora, já que eles podem incidir em multiplicidade.

Ainda se pode concluir que, em processo de formalização, a regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora teria a seguinte estrutura simbólica:

$$D_{smo} \\ D \{ [cm | \tilde{n}|.v.c.|s| . ce . ct] \rightarrow [cp(Sa.Sp) . co (ql(v'.c').qt(Bp.|vl|)).|m|] \}$$

Por fim, conclui-se que o exemplo prático de aplicação da regra-matriz de incidência das sanções tributárias, comprovou, em processo de desformalização, a operatividade da estrutura e as conclusões edificadas neste capítulo, permitindo-se avançar ao capítulo seguinte.

CAPÍTULO VII – OS LIMITES À INSTITUIÇÃO E À APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS SANCIONADORAS

O estudo da norma jurídica tributária sancionadora sob a perspectiva da teoria geral do direito também reclama uma análise dos valores, princípios, postulados e regras jurídicas que orientam seu processo de positivação, desde a criação da norma sancionadora geral e abstrata até a imputação da norma sancionadora individual e concreta.

O assunto é de fundamental importância ao objeto desta dissertação, já que diz respeito aos elementos sistêmicos que irradiarão efeitos sobre os processos de elaboração e de positivação das normas jurídicas tributárias sancionadoras, no intuito de disciplinar e de limitar a pretensão e a atividade punitiva do Estado.

Ademais, a heterogeneidade semântica que caracteriza essas normas torna necessária a reflexão aqui proposta, já que o aplicador do direito deve conhecer todos os elementos sistêmicos que influenciarão sua ação hermenêutica de construção da norma sancionadora, sendo, portanto, os principais deles adiante relatados.

No desenvolvimento, o capítulo será segmentado em três partes. Uma primeira, dedicada à breve exposição do conceito, da importância e da diferenciação das categorias jurídicas do valor, do sobreprincípio, do princípio, do postulado e da regra jurídica, enquanto partes integrantes de sistema do direito positivo. Uma segunda, dedicada à indicação dos mais recorrentes sobreprincípios, princípios, postulados e regras jurídicas incidentes nos processos de instituição e de positivação das normas jurídicas tributárias sancionadoras. E uma parte final dedicada às conclusões do capítulo.

VII.1 – Sobre *valores, princípios, sobreprincípios, postulados e regras jurídicas*

Foi visto anteriormente que a homogeneidade sintática das normas jurídicas tributárias sancionadoras permite a elaboração de sua regra-matriz de incidência, propiciando ao aplicador do direito a exata identificação dos lugares sintáticos onde ele

deverá alocar as informações obtidas pela leitura dos diplomas normativos para construir, em labor cognoscente, cada norma sancionadora especificamente considerada.

Todavia, esta tarefa de construção de sentido do comando normado é semanticamente heterogênea, já que cada qual interpreta as prescrições do direito segundo sua própria hermenêutica. Para orientar o exercício cognoscente e fornecer certa regularidade ao processo hermenêutico, o sistema do direito positivo contempla diversos instrumentos, que servem a propiciar e a direcionar o processo decisório. Tais instrumentos se articulam para influir no modo e no resultado da produção e da aplicação normativa.

Nesse contexto, um estudo aprofundado da norma jurídica tributária sancionadora demanda, se não o esgotamento, ao menos um prévio ingresso na apreciação de elementos que interferem no percurso de positivação do direito sancionador, como os princípios, os postulados e as regras jurídicas que limitam o direito de sancionar do Estado. Contudo, como são constantes as confusões conceituais entre esses elementos, é razoável que se inicie por mitigá-las.

Neste contexto, pode-se afirmar que os conceitos de *valor*, *princípio*, *sobreprincípio*, *postulado* e *regra jurídica* não se confundem, apesar de relacionados. Cada qual corresponde a uma categoria jurídica própria, com especificidades que as distinguem das demais, e, sendo todas relevantes ao sistema do direito positivo, é útil diferenciá-las.

Valores são os predicados eleitos cognoscentemente como preciosos para a vida humana em sociedade, como a confiança, a boa-fé, a previsibilidade, a lealdade, entre outros. HANS Kelsen⁴⁶⁶, em sua *Teoria Pura do Direito*, propôs não considerar o *valor* como elemento integrante do sistema do direito positivo, enquanto que MIGUEL REALE supôs o reverso, ao admiti-lo no plano interno da experiência jurídica, em papel central na tríade de sua teoria tridimensional do direito. Fazendo uso da teoria dos valores de REALE, BARROS CARVALHO⁴⁶⁷ identifica nos *valores* características como a bipolaridade, a implicação, a referibilidade, a preferibilidade, a incomensurabilidade, a hierarquização, a objetividade, a historicidade, a inexauribilidade e a atributividade.

⁴⁶⁶ O tema permeia toda a *Teoria pura do direito* de Kelsen, sendo objeto de importantes considerações no tópico que trata da relação entre norma e valor (Cf. HANS Kelsen, p. 18-25).

⁴⁶⁷ Cf. BARROS CARVALHO. 2009. p. 158-162.

É razoável crer que os *valores* fazem parte da experiência jurídica como componentes axiológicos das normas. Entretanto, estes axiomas precisam ser objetivados ao serem integrados ao sistema jurídico, permitindo que este, apesar de heterogêneo semanticamente, guarda certa coesão que lhe permita operar enquanto sistema. Do contrário, a concatenação lógica do ordenamento seria consumida pelas subjetividades dos indivíduos, dando cabo, por decorrência lógica, às ideologias que nele se imiscuem.

Assim, os *princípios* se prestam a objetivar os *valores*, operando como instrumentos de integração dos axiomas na estrutura hierarquizada e articulada de normas do sistema do direito positivo. São, por certo, “(...) *normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade* (...)”, como demonstrou HUMBERTO ÁVILA⁴⁶⁸, em sua *Teoria dos Princípios*. O princípio é imediatamente finalístico porque se volta à realização do valor por ele amparado, constantemente o perseguindo como objetivo a ser paulatinamente atingido, através da sucessiva observância dos comportamentos por eles transmitidos. É também primariamente prospectivo porque se verte ao futuro, buscando orientar ações vindouras. É complementar porque contribui para a tomada da decisão, sem, todavia, pretender predizer sozinho a solução específica de cada casuística onde será aplicado. E, por fim, é parcial porque se dedica a orientar apenas uma parcela do processo decisório.

Ademais, podem ser implícitos ou explícitos no conteúdo dos textos normativos. Podem, também, ser veiculados em qualquer dos patamares da ‘pirâmide normativa’, quer nas leis, nos normativos infralegais, ou mesmo na própria Constituição, como lucidamente notou ROQUE CARRAZZA⁴⁶⁹. E, ainda, há quem sustente a classificação hierarquizada dos *princípios* entre *sobreprincípios*, *princípios* e *subprincípios*, como faz PAULO BRAGA⁴⁷⁰, em sucessiva gradação. BARROS CARVALHO⁴⁷¹ e HUMBERTO ÁVILA⁴⁷² são outros jurista a admitir os *sobreprincípios* como princípios em posição de prevalência ante os demais.

⁴⁶⁸ HUMBERTO ÁVILA. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª Ed. revista e ampliada. São Paulo. Malheiros. 2012. p. 203.

⁴⁶⁹ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 40.

⁴⁷⁰ Cf. BRAGA. 2013. p. 26.

⁴⁷¹ Cf. CARVALHO. 2009. p. 163-164.

⁴⁷² Cf. ÁVILA. 2012. p. 156.

Como instrumentos de objetivação dos *valores*, os *princípios* orientam a experiência jurídica de maneira decisiva, operando como verdadeiros alicerces do sistema do direito positivo. Há quem chegue a afirmar que nossa atual experiência jurídica corresponda a um *Estado Principiológico*, já que os *princípios* influem de forma crucial na construção do sentido do direito posto, se iniciando por eles todo o processo hermenêutico. A teoria inverte a lógica antes vigente, quando se indicava o emprego dos *princípios* em subsidiariedade, tão somente na ausência de expresse regramento legal⁴⁷³.

Ainda sobre o tema, cabe observar que, apesar de haver princípios afetos a determinados ramos do direito, é possível operar a transposição deles a outros diferentes ramos, quando houver razões que a justifique. É que a experiência jurídica é unitária, só sendo o Direito dividido por razões de cunho metodológico, como já dito e redito nesta dissertação. Logo, nota-se que a extrema setorização dos princípios confronta a característica de unidade do fenômeno jurídico. Concluindo neste sentido, LUCIANO AMARO⁴⁷⁴ criticou a redação do *caput* do art. 108 do CTN, que, no intuito de relatar os instrumentos de supressão da falta de expressas disposições normativas, elencou os princípios gerais do direito tributário em relação de prevalência sobre os princípios gerais de direito público. COIMBRA SILVA⁴⁷⁵, por sua vez, propôs a aplicação dos princípios do direito sancionador penal ao direito sancionador administrativo, no que chama de permeabilidade dos princípios, justificada pela identidade ontológica da pretensão de punir. PAULO BRAGA⁴⁷⁶ também conclui igualmente, o que só reforça a aplicabilidade.

As *regras jurídicas*, por sua vez, segundo HUMBERTO ÁVILA⁴⁷⁷, são “(...) *normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência (...)*”. São descritivas porque descrevem no modal deôntico do proibir, facultar ou obrigar a conduta a ser realizada. Retrospectivas porque operam para subsumir fatos passados. Ademais, pretendem-se decisivas porque almejam dar desfecho aos conflitos sociais e abrangentes, já que cobiçam conter todos os elementos decisórios.

⁴⁷³ Neste sentido operam o art. 4º, do Decreto-Lei n.º 4.657, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, o art. 108, incisos II e III, do CTN, e o art. 3º, do CPP, entre outros dispositivos normativos. KFOURI JÚNIOR foi incisivo em criticar o que chamou de relegação dos princípios a um segundo plano, reforçando a importância dos princípios como alicerces do Direito (Cf. KFOURI JR. 2010. p. 120-121).

⁴⁷⁴ Cf. AMARO. 2003. p. 207.

⁴⁷⁵ Cf. SILVA. 2007. p. 265-277.

⁴⁷⁶ Cf. BRAGA. 2013. p. 128.

⁴⁷⁷ Cf. ÁVILA. 2012. p. 203.

São muitas as propostas doutrinárias para dissociar os *princípios* das *regras*. HUMBERTO ÁVILA⁴⁷⁸ cuidou de apontá-las com maestria em sua brilhante *Teoria dos Princípios*, tratando de indicar os quatro critérios mais recorrentes de diferenciação. O primeiro, hipotético-condicional, sugere que as regras possuem hipótese e consequência para predeterminar a decisão, enquanto que os princípios se limitariam a indicar o fundamento a ser usado na futura decisão. O segundo, relacionado ao modo final de aplicação, supõe que a aplicação das regras ocorre pelos definitivos do tudo ou nada (ou se aplicam, ou não se aplicam), enquanto que os princípios têm aplicação gradual, maior ou menor em cada caso concreto. É o que sustentou RONALD DWORKING. O terceiro, de relacionamento normativo, pressupõe que o conflito entre as regras se resolve pelo reconhecimento da invalidade de uma delas, enquanto que o embate entre princípios se soluciona por ponderação, que poderá afastar a aplicação de um deles numa determinada situação concreta, mas que não lhe negará por completo a validade. Foi esta a proposta de ROBERT ALEXI⁴⁷⁹. E o quarto, atrelado ao fundamento axiológico, defende que as regras são despidas de fundamento axiológico explícito, este presente nos princípios, sendo esta, por exemplo, a opinião de CLAUS-WILHELM CANARIS.

Na sequência, o autor cuidou de criticá-las analiticamente, para então propor uma diferenciação baseada em outros três critérios, sendo eles a natureza do comportamento prescrito, a natureza da justificação exigida e a medida de contribuição para a decisão. Deste modo, os princípios cumpririam o dever imediato de promover um estado ideal de coisas e o dever mediato de adotar a conduta necessária para tanto, tendo por justificação a conexão entre os efeitos do último e a efetivação do primeiro e contribuindo para a decisão de forma concorrente com outras razões e parcial. As regras, por sua vez, cumpririam o dever imediato de empregar a conduta descrita e o dever mediato de manter-se fiel ao fim que nela subjaz e aos princípios que lhe orientam, tendo por justificação a correspondência de conceitos entre norma e fato e almejando ser exclusiva e abarcante, quanto à pretensão de decidibilidade.

Como visto, é arenoso o tema da dissociação entre princípios e regras, não sendo pretensão desta dissertação esgotá-lo, nem aprofundá-lo. O que aparenta ser evidente é a superioridade hierárquica dos princípios em face das regras, além da mais

⁴⁷⁸ Cf. ÁVILA. 2012. p. 38-70.

⁴⁷⁹ Cf. ÁVILA. 2012. p. 38-70.

acentuada carga axiológica dos primeiros em face das últimas. A superioridade foi apontada por PAULO BRAGA⁴⁸⁰ e SOARES DE MELO⁴⁸¹, dentre outros. Também se mostra conclusiva a mais frequente concretude da regra quando cotejadas aos princípios. Deste modo, serão adotadas estas conclusões como premissas de sua separação conceitual.

Por fim, resta tratar da categoria jurídica dos *postulados*. Novamente fazendo uso do magistério de HUMBERTO ÁVILA⁴⁸², pode-se defini-los como normas “(...) imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e a aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações de elementos com base em critérios”.

Ou seja, são metanormas que orientam o hermeneuta quanto ao método de aplicação de outras normas. Por isto, se diferenciam dos princípios e das regras. Primeiro porque operam em outro nível de linguagem. Segundo porque se orientam ao intérprete e ao aplicador do direito, e não aos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária sancionadora. E terceiro porque não estabelecem relação de conflito com as normas do metanível inferior. HUMBERTO ÁVILA⁴⁸³ observou todas essas distinções, tratando de detalhá-las, também notando que o *postulado* não descreve comportamento ou um fim ideal, não é cumprido de modo integral ou gradual, nem pode ser excluído do ordenamento ou ter peso móvel ou gradual. É, sim, uma constante que opera na estrutura.

Cabe expor que o próprio jurista⁴⁸⁴ ressalva que a expressiva doutrina admite os *postulados* enquanto *princípios*, ou *sobreprincípios*, para aqueles que admitem a classificação hierarquizada dos primeiros, ou ainda em outras espécies de categorias normativas *sui generis*.

Contudo, o rigor analítico empregado pelo jurista nos leva a acolher suas premissas, apartando em categorias diversas os *princípios*, os *sobreprincípios*, esses enquanto classe da categoria antecedente, as *regras jurídicas* e os *postulados*, nos termos dos respectivos conceitos antes desenvolvidos e diferenças apontadas.

⁴⁸⁰ Cf. BRAGA. 2013. p. 25.

⁴⁸¹ Cf. MELO. 2012. p. 13.

⁴⁸² Cf. ÁVILA. 2012. p. 204.

⁴⁸³ Cf. ÁVILA. 2012. p. 143-144; 156-157.

⁴⁸⁴ Cf. ÁVILA. 2012. p. 156.

VII.2 – A instituição e a positivação das normas jurídicas tributárias sancionadoras: princípios, sobreprincípios, regras e postulados aplicados em sua hermenêutica

Após tecidas breves considerações gerais sobre os princípios, os sobreprincípios, as regras e os postulados, é necessário indicar como cada uma destas categorias jurídicas opera no processo de instituição e de positivação das normas jurídicas tributárias sancionadoras.

Por opção didática, tal exposição será feita por meio de considerações sobre os mais relevantes elementos para o direito tributário sancionador de cada um dos conjuntos referidos. Também por finalidade didática, a exposição será segmentada em três etapas, correspondentes, sucessivamente, à perspectiva do sistema tributário nacional enquanto subconjunto do sistema do direito positivo, à etapa de instituição da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata e à etapa de positivação da norma individual e concreta.

A preferência da exposição em três perspectivas, da mais para a menos abrangente, se tomado por parâmetro o fenômeno jurídico, enquanto unidade, se justifica pela pretensão de favorecer o labor do estudioso e do aplicador do direito, sendo-lhe necessário primeiro conhecer o todo em perspectiva para então se enfrentar as peculiaridades das casuísticas individuais. Vejamos cada uma das perspectivas.

VII.2.1 – O sistema tributário nacional enquanto subconjunto do sistema do direito positivo

O sistema tributário nacional é um subconjunto do sistema do direito positivo, cuja homogeneidade reside na matéria por ele disciplinada, qual seja, o direito tributário brasileiro. É composto por normas jurídicas extraídas de conteúdos normativos dispostos em todos os níveis hierárquicos do ordenamento, que vão do texto constitucional aos diplomas normativos infralegais, passando por leis de pretensões generalizantes, ditas complementares, e por leis com propósitos normativos específicos, ditas ordinárias. Por óbvio, as normas de mais denso conteúdo estrutural do sistema advém da interpretação do texto constitucional, suficiente a fornecer expressiva parcela das limitações do Estado no exercício da competência de tributar e do poder de sancionar desobediências correlatas.

Não é objeto desta dissertação reduzir todas as complexidades deste sistema. Por ora, interessa-nos apenas reproduzir sua disciplina que, mais retidamente, se relaciona ao tema do direito tributário sancionador, por meio do apontamento de alguns mandamentos nucleares do sistema tributário nacional que irão diretamente influir na construção e na aplicação dos expedientes punitivos adotados pelo Estado como castigo à inobservância das normas de tributação, em sentido amplo.

Deste modo, esta breve incursão pelo sistema tributário nacional servirá para fazer menção aos *sobreprincípios da segurança jurídica*, da *capacidade contributiva*, da *isonomia* e da *dignidade da pessoa humana*, sempre com enfoque nos conteúdos por eles transmitidos que mais se aproximam com o tema do direito tributário sancionador, favorecendo, assim, que maior operatividade ao legislador e ao aplicador ou intérprete do Direito nas etapas subsequentes.

Por fim, é necessário ressaltar que nenhum destes sobreprincípios é exclusivo do subsistema tributário, exceção feita à capacidade contributiva. Todavia, é inquestionável que todos eles contêm especificidades afetas ao domínio da tributação, sendo, por isto, preferido deles tratar em tópico com o título do sistema tributário nacional. Passamos às suas análises.

VII.2.1.1 – O sobreprincípio da *segurança jurídica*

O primeiro sobreprincípio a orientar não apenas o sistema tributário nacional, mas todo o sistema do direito positivo, é a *segurança jurídica*. Implícito no texto constitucional, ele busca efetivar valores como a previsibilidade, a certeza, a estabilidade, a confiança, a lealdade, a tranquilidade, a credibilidade e a boa-fé.

Pode ser compreendido em duas dimensões: uma objetiva e outra subjetiva. Na dimensão objetiva, ou segurança jurídica em sentido estrito, é a “(...) *exigência objetiva de regularidade estrutural e funcional do sistema jurídico, através de suas normas e instituições*”, segundo o magistério de SOARES DE MELO⁴⁸⁵. Ou seja, nesta dimensão, importam apenas os elementos objetivos do sistema. É, nos dizeres de GOMES

⁴⁸⁵ Cf. MELO. 2012. p. 47.

CANOTILHO⁴⁸⁶, “(...) *garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito* (...)”. De outro lado, em sua dimensão subjetiva, a segurança jurídica dialoga com os aspectos subjetivos dos agentes submetidos à disciplina jurídica, para confundir-se com o primado da proteção da confiança e se efetivar enquanto certeza do direito que será aplicado. Ou seja, permite que o Poder Público e os particulares antevejam como seus conflitos serão resolvidos, fornecendo-lhes sensação de tranquilidade no agir.

Ademais, o sobreprincípio da segurança jurídica é bidirecional, conforme afirma BARROS CARVALHO⁴⁸⁷, já que, a um só tempo, permite previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos de uma dada conduta a ser praticada e assegura a perenidade de relações jurídicas já edificadas ou definitivamente decididas. Atinge, portanto, passado e futuro.

Outra característica que o qualifica é sua expressiva incidência na gênese de outros princípios e regras do sistema normativo, em razão da forte carga axiológica nele contida. Desta forma, a segurança jurídica guarda relação umbilical com os princípios da legalidade, da irretroatividade, do devido processo legal, da interdependência entre as instâncias punitivas e com diversas regras do sistema, como a vedação à analogia, sendo que todos eles serão objeto de considerações particularizadas na sequência deste capítulo.

Pode-se ver, ainda, que a *segurança jurídica* é um dos cânones essenciais do Estado Constitucional Democrático de Direito, uma vez que propicia o estabelecimento de uma relação de igualdade jurídica entre os governantes e os particulares, todos sujeitos ao império da lei. Assim, permite superar o Estado de Poder ou Estado Policial, onde o governante, em posição de superioridade, agia com liberdade em face dos governados, como salientou ROQUE CARRAZZA⁴⁸⁸, provocando incertezas e, não raramente, injustiças.

Portanto, resta demonstrado o seu papel fundamental na experiência jurídica normativa. E, nos limites do direito tributário sancionador, não seria diferente. Nele, a *segurança jurídica* opera, por exemplo, para impor ao Estado que só institua obrigações tributárias, deveres instrumentais ou pretensões sancionadoras de sua inobservância a serem impostas aos particulares por meio de rigoroso processo normativo.

⁴⁸⁶ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 421.

⁴⁸⁷ Cf. CARVALHO. 2009. p. 166.

⁴⁸⁸ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 388-389.

Opera também para impedir o Estado de criar hipóteses sancionadoras com atuação retrospectiva, bem como para obstar que ele sancione o particular quando este atuou segundo orientações dele recebidas. Opera ainda para determinar que o Estado seja claro e incisivo ao definir as condutas infracionais e delitivas. Opera, outra vez mais, para impor ao Estado a fixação de normas procedimentais predeterminadas e justificadas na apuração do ilícito e na aplicação da sanção, operando, igualmente, garantir a coerência decisória entre as instâncias administrativa e judicial. E opera, por fim, para permitir o questionamento intrasistêmico, judicial ou administrativo, dos meios sancionadores, sem que sejam impostos aos questionantes injustificadas barreiras para o exercício deste direito. ROQUE CARRAZZA⁴⁸⁹ é incisivo ao sustentar que a segurança jurídica fundamenta o acesso do particular ao judiciário para questionar possíveis violações aos seus direitos.

Logicamente que esses são apenas alguns exemplos de incidência do sobreprincípio da segurança jurídica sobre as normas jurídicas tributárias sancionadoras e sobre o direito tributário sancionador, sendo certo que existem inúmeros outros pontos de intersecção, específicos ou abrangentes. Ademais, a irradiação de efeitos da segurança jurídica nos casos citados se dá quase que integralmente por intermédio de outros princípios e regras que ela orienta, e que serão mais bem detalhados adiante, o que não suprime nem mitiga sua importância. Contudo, as ilustrações são necessárias para demonstrar o vigor da influência do sobreprincípio sobre o direito tributário sancionador, e, por decorrência lógica, sobre a norma jurídica tributária sancionadora.

Ainda sobre a segurança jurídica, cabem três observações. A primeira é que as limitações constitucionais impostas ao poder de tributar se aplicam ao direito tributário sancionador, já que operam, em verdade, como instrumentos de efetivação da segurança jurídica. PAULO BRAGA⁴⁹⁰, por exemplo, conclui neste sentido. A segunda é que existe um verdadeiro Estatuto de Defesa do Contribuinte, mesmo que ainda não traduzido em diploma normativo específico, no qual a segurança jurídica é elemento nuclear, sendo esta, por exemplo, a conclusão de ROQUE CARRAZZA⁴⁹¹. E a última é que a indicação de dispositivos normativos relacionadas à segurança jurídica será feita adiante, em análises casuísticas dos princípios e regras por ela influenciados, sendo dispensável aqui repeti-la.

⁴⁸⁹ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 432-448.

⁴⁹⁰ Cf. BRAGA. 2013. p. 268.

⁴⁹¹ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 415-420.

VII.2.1.2 – O sobreprincípio da capacidade contributiva

Outra influência decisiva sobre o direito tributário ocorre por meio do *sobreprincípio da capacidade contributiva*, que é explicitamente destacado no texto constitucional⁴⁹². Ele determina que cada contribuinte deve colaborar com recursos para a manutenção do Estado na exata medida de suas possibilidades contributivas.

Deste modo, importa consignar que o contribuinte deve ser tributado não porque possui recursos financeiros suficientes ao custeio do ônus fiscal (capacidade financeira), mas porque ostentou signo presuntivo de riqueza (capacidade econômica) e pode pagar o tributo sem comprometer a garantia de sua subsistência (capacidade contributiva). Ou seja, a capacidade contributiva é também a capacidade econômica, mas não apenas esta. Ela reclama tanto a constatação do signo admitido pelo legislador como presuntivo de riqueza, quanto a garantia de preservação do mínimo vital, enquanto núcleo de recursos indispensáveis à existência digna.

Na primeira situação, a eleição do sinal que fará presumir a fortuna é tarefa do legislador e se dá por meio da escolha da base de cálculo do tributo, numa *dimensão absoluta ou objetiva da capacidade contributiva*. De outro lado, a averiguação da garantia de não ofensa ao piso de condições de vida digna caberá ao Poder Judiciário, enquanto aplicador das normas, em *dimensão relativa ou subjetiva da capacidade contributiva*, em muito assemelhada ao conteúdo material do princípio da igualdade ou isonomia. Isto fez BARROS CARVALHO⁴⁹³ concluir que só a primeira situação denotaria o sobreprincípio da capacidade contributiva. ROQUE CARRAZZA⁴⁹⁴, por sua vez, bem

⁴⁹² A previsão consta do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, que determina:
Art. 145. (...)

(...)

§ 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.

A redação do dispositivo reclama duas observações. A primeira é que a infeliz redação do constituinte faz crer que a orientação de observância da capacidade contributiva só alcança aos impostos, quando é razoável crer que ela se estenda também as demais espécies tributárias. É esse, por exemplo, o pensamento de LUCIANO AMARO (Cf. AMARO. 2002. p. 140). A outra é que o comando normativo faz uso da expressão *capacidade econômica*, quando o mais adequado seria o emprego da expressão *capacidade contributiva*, já que há certa diferenciação conceitual entre as expressões, que será melhor detalhada em momento futuro.

⁴⁹³ Cf. CARVALHO. 2011. p. 332-335.

⁴⁹⁴ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 90-93.

observou que tanto o legislador quanto o Poder Judiciário são destinatários do sobreprincípio, o que nos faz concluir que ele opera em ambas as dimensões, ora tendo viés objetivo, ora tendo viés subjetivo.

Cabe observar que a *capacidade contributiva* é um instrumento do particular contra os arbítrios dos governantes e que orienta a tributação em duas perspectivas: no intuito de preservar as fontes de riquezas dos contribuintes; e de impedir as ofensas capazes de atingirem o mínimo de recursos necessários à sobrevivência. Sendo assim, a dimensão objetiva do sobreprincípio serviria preferencialmente para efetivar a primeira perspectiva, enquanto que a dimensão subjetiva atuaria no reverso.

Ainda sobre o tema da *capacidade contributiva*, é útil recordar que parcela da doutrina tem insistido em reduzir o sobreprincípio a uma faceta do primado da igualdade ou isonomia, como sugere fazer ANIS KFOURI JR.⁴⁹⁵. Tratando do assunto, LUCIANO AMARO⁴⁹⁶ foi feliz ao reconhecer que capacidade contributiva e igualdade, apesar de relacionadas, não se confundem, já que, se é certo que no tratamento desigual aos desiguais há certa similitude entre ambos, também é forçoso crer que o tratamento igual aos iguais não pressupõe a observância à capacidade contributiva.

É sempre importante recordar que ela opera como instrumento de efetivação do valor da justiça, suporte axiológico indispensável ao Direito enquanto sistema de normas direcionadas a reger as condutas humanas. É neste sentido o magistério de doutrinadores como SOARES DE MELO⁴⁹⁷, KLAUS TIPKE⁴⁹⁸ ou ROQUE CARRAZZA⁴⁹⁹, que, todavia, preferem fazer uso da expressão *justiça fiscal*, especificando o conteúdo do justo.

Todavia, se é inegável que a capacidade contributiva é aplicada ao direito tributário, ainda resta uma indagação que atenta para o objeto desta dissertação: em que medida o sobreprincípio se aplica ao direito tributário sancionador, inclusive por que há quem questione sua irradiação de efeitos sobre tal ramo do direito tributário?

⁴⁹⁵ Cf. KFOURI JÚNIOR. 2010. p. 128.

⁴⁹⁶ Cf. AMARO. 2002. p. 137.

⁴⁹⁷ Cf. MELO. 2012. p. 30.

⁴⁹⁸ Cf. TIPKE; YAMASHIDA. 2002. p. 27-35.

⁴⁹⁹ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 421.

Em primeiro lugar, antes de adentrar no mérito de sua aplicabilidade ao direito tributário sancionador, é necessário reconhecer que o descumprimento dos ditames da capacidade contributiva nas etapas de instituição e de imputação da tributação induzem, quando não obrigam, o descumprimento dos deveres tributários, extraindo a justa causa das normas sancionadoras relacionadas.

É o que acontece, por exemplo, quando o Estado impõe uma carga tributária exorbitante a determinado ramo de atividade econômica, propiciando que o contribuinte incorra em violação das obrigações de tributação para permanecer operante, ou quando há majoração violenta de determinado tributo já incidente, levando o pagador de tributos a dar de ombros às normas da tributação até conseguir adequar-se à nova situação. Nestas hipóteses, o *sobreprincípio da capacidade contributiva* irradiaria efeitos sobre o direito tributário sancionador, mesmo que por via reflexa, para fulminar a justa causa das sanções diretamente relacionadas ao seu descumprimento, eximindo o contribuinte de ver pesar sobre ele o braço austero do Estado. Nunca é demais lembrar que a tributação cômoda é direito do contribuinte e que a co-culpabilidade do Estado é motivo razoável ao afastamento da medida sancionadora.

Em segundo lugar, e agora já com relação ao mérito, é certo que a capacidade contributiva também deve orientar a atuação sancionadora do Estado. É que, como antes visto, sua orientação serve não apenas para preservar as fontes de riquezas dos contribuintes, mas também para coibir as ofensas capazes de atentar contra o mínimo de recursos necessários à sobrevivência digna⁵⁰⁰. Neste diapasão, mesmo que se permita que as medidas sancionadoras alcancem as fontes de riquezas dos contribuintes desobedientes, o que deve ocorrer sempre de forma moderada e proporcional, não se deve admitir que o mínimo vital seja atingido, provocando o encerramento da pessoa jurídica ou colocando em risco a existência digna do ser humano. PAULO BRAGA⁵⁰¹, por exemplo, chega a ser explícito ao defender a aplicação do sobreprincípio ao direito tributário sancionador. BARROS CARVALHO⁵⁰² é outro a seguir mesma diretriz, ao afirmar que “(...) *não interessa ao Estado-Administração e a comunidade em geral que uma unidade econômica produtiva*

⁵⁰⁰ É este o pensamento, por exemplo, de HUGO MACHADO (Cf. MACHADO. 2007. p. 69-70); KFOURI JR. (Cf. KFOURI JR. 2010. p. 128); RUBENS GOMES DE SOUZA (Cf. KFOURI JR. 2010. p. 129); LUCIANO AMARO (Cf. AMARO. 2002. p. 136); SOARES DE MELO (Cf. MELO. 2012. p. 31); entre inúmeros outros.

⁵⁰¹ Cf. BRAGA. 2013. p. 268.

⁵⁰² Cf. CARVALHO. 2009. p. 587-588.

venha a desaparecer (...)”. E, ainda, COIMBRA SILVA⁵⁰³ também reconhece sua aplicabilidade. Portanto, pode-se concluir que a *capacidade contributiva* se mostra como verdadeiro sobreprincípio orientador também da atuação sancionadora do Estado no direito tributário.

VII.2.1.3 – O sobreprincípio da igualdade ou isonomia

A igualdade ou isonomia é outro sobreprincípio a irradiar efeitos sobre o direito tributário sancionador que serve de alicerce não apenas do sistema tributário nacional, mas também a todo o sistema do direito positivo. Segundo ROQUE CARRAZZA⁵⁰⁴, “(...) é, de todos os nossos princípios constitucionais, o mais importante (...)”.

No altiplano da Constituição Federal, a isonomia está expressa no *caput* do art. 5º, que determina a igualdade de todos perante a lei. Consta ainda do art. 150, inciso II, em que o constituinte, instituindo a igualdade tributária, vedou a adoção de tratamento desigual entre contribuintes que vivenciem situações equivalentes. Todavia, referido princípio não se limita a estes dispositivos. Ele permeia todo o âmago da Constituição, servindo para garantir a igualdade de todos perante a lei (formal) e na lei (material), em relação visceral com os sobreprincípios da segurança jurídica⁵⁰⁵ e da capacidade contributiva⁵⁰⁶, respectivamente.

Como orientam LUCIANO AMARO⁵⁰⁷ e ROQUE CARRAZA⁵⁰⁸, o sobreprincípio tem como destinatários tanto os legisladores, em sentido amplo⁵⁰⁹, quanto os aplicadores do direito, sendo que seu alcance vai das normas legais às normas infralegais.

⁵⁰³ Cf. SILVA. 2007. p. 313

⁵⁰⁴ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 428.

⁵⁰⁵ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 427-429.

⁵⁰⁶ Sobre a relação entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, consultar ROQUE CARRAZZA (Cf. CARRAZZA. 2007. p. 87-90).

⁵⁰⁷ Cf. AMARO. 2002. p. 132-133.

⁵⁰⁸ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 90.

⁵⁰⁹ Segue-se aqui a orientação de BARROS CARVALHO, para quem o termo legislador, em sentido amplo, representa tanto “os órgão da atividade legislativa”, quanto “aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade” (Cf. CARVALHO. 2009. p. 167). Deste modo, o vocábulo comporta tanto os legisladores *stricto sensu*, quanto os órgãos normatizadores infralegais.

No âmbito do direito tributário sancionador, sob o aspecto formal, a isonomia determina que os legisladores e os aplicadores do direito submetam todos ao império das normas sancionadoras. Vedam-se, portanto, as perseguições arbitrárias e os favorecimentos excludentes, sejam eles fundados em privilégios ou em regalias pessoais. Ou seja, impõe-se que todos sejam sujeitos aos castigos do direito tributário sancionador e que seus ritos processuais ou procedimentais alcancem de forma idêntica a todos aqueles que estejam em situação de similitude.

Assim, é vedado o uso de critérios como o gênero, a raça, o credo, a orientação política, a classe social ou a ocupação profissional para estabelecer discriminações arbitrárias. Poder-se-ia citar como exemplo de ofensa ao sobreprincípio da igualdade, em seu aspecto formal, a regra de desistência ou arrependimento extintivo que imponha ao sancionado o pagamento à vista como requisito objetivo para sua aplicação, quando a legislação facultar o parcelamento do crédito tributário. Tal norma desigualaria injustamente o contribuinte mais abonado do menos abonado, já que o primeiro teria melhores condições de cumprir o dever legal.

Em outro exemplo, LUCIANO AMARO⁵¹⁰ chega a suscitar a violação da isonomia na aplicação da norma de anistia, já que esta, em regra, só favorece a quem ainda não cumpriu ou está cumprindo o seu castigo, desigualando o sancionado que obteve o perdão da sanção daquele que, punido anteriormente por infração praticada no período compreendido pela norma anistiante, cumpriu a sanção imposta. Ainda, sobre as normas de anistia, há quem sustente que o art. 195, § 11º, da Constituição Federal, incluído pela EC n.º 43/2003⁵¹¹, seria inconstitucional por violar o sobreprincípio da isonomia, ao prever a criação de norma que fixe limite máximo para a outorga de anistia de infrações referentes a certas contribuições sociais que especifica.

De outro lado, sob o aspecto material, o sobreprincípio da igualdade permite que seja dado tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades.

⁵¹⁰ Cf. AMARO. 2002. p. 441.

⁵¹¹ O art. 195, § 11º, da CF/1988, dispõe que:

Art. 195. (...)

(...)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

Todavia, não é fácil apontar quais são as discriminações permitidas e qual critério as orienta. HUGO MACHADO⁵¹² e SOARES DE MELO⁵¹³ apontam para a necessidade de um nexo lógico entre o critério da discriminação e seu objetivo, enquanto LUCIANO AMARO⁵¹⁴ sugere que a finalidade por ela pretendida deve sempre guardar relação direta com os valores constitucionais. ROQUE CARRAZZA⁵¹⁵, por sua vez, seguindo orientação de KLAUS TIPKE, elege a capacidade contributiva como principal meio de realização da igualdade, enquanto justiça fiscal. Contudo, o escalonamento do valor de uma sanção tributária de multa administrativa, em razão do valor envolvido na operação mercantil que lhe tenha dado causa, por exemplo, não guarda qualquer nexo lógico com o objetivo do castigo, o que só nos ajuda a concluir que esta faceta de discriminação positiva deve sempre ser usada com prudência no direito tributário sancionador, já que sua finalidade é permitir a efetivação de direitos, e não sua mitigação ou supressão temporária, que é regra nos expedientes punitivos. Assim, orienta-se que a igualdade material seja sempre buscada em benefício do acusado ou sancionado, e nunca em seu desfavor, até porque ela é sempre uma garantia do indivíduo em face do Estado, como nota LUCIANO AMARO⁵¹⁶, nunca o reverso.

Vê-se, portanto, pelo exposto, que a isonomia serve de instrumento de efetivação dos valores da igualdade e da justiça, sendo indispensável na conformação de nosso sistema do direito positivo, e, por óbvio, do direito tributário sancionador.

VII.2.1.4 – O sobreprincípio da dignidade da pessoa humana

A *dignidade da pessoa humana* é outro sobreprincípio estruturante do Estado Constitucional Democrático de Direito, irradiando seus comandos por todas as normas que integram, ou que venham a integrar, o sistema do direito positivo pátrio.

Sua determinação axiológica é direta, objetiva e definitiva: sempre admitir o ser humano enquanto fim, e nunca como meio para a realização de outro fim. Ou seja, sua orientação é de que toda experiência social, econômica, política ou normativa

⁵¹² Cf. MACHADO. 2007. p. 68-69.

⁵¹³ Cf. MELO. 2012. p. 30.

⁵¹⁴ Cf. AMARO. 2002. p. 133-134.

⁵¹⁵ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 90.

⁵¹⁶ Cf. AMARO. 2002. p. 134.

deve admitir o ser humano como elemento central, em torno do qual devem gravitar os demais elementos integrantes desses sistemas.

Ao discorrer sobre a dignidade humana enquanto supremo critério ético, FÁBIO COMPARATO⁵¹⁷ observa que sua fundamentação busca apoio em três perspectivas: uma religiosa; outra antropológico-filosófica; e uma terceira científica. Para o autor, a dignidade humana se fundamenta, na perspectiva religiosa, no destaque que a espécie humana recebe das principais tradições religiosas, notadamente as monoteístas, onde ela é elevada a uma condição de superioridade frente às demais espécies animais e em posição de proximidade à entidade divina. Já a perspectiva antropológica-filosófica funda a dignidade humana na racionalidade do homem, bem como em sua consciência de possuir esse predicado diferenciador. E, por sua vez, a perspectiva científica busca suporte à dignidade humana na posição dianteira por ela ocupada no processo evolutivo. O autor enfatiza, ainda, que as três perspectivas seriam complementares e não excludentes.

As três perspectivas denotam que a orientação ética deste mandamento guarda vestígios quase tão antigos quanto a própria experiência social, sendo fruto de intermitente processo evolutivo. Entretanto, é inegável que IMMANUEL KANT deu a contribuição definitiva para que seu conceito do sobreprincípio fosse, enfim, forjado, permanecendo íntegro, por mais de século, até a atualidade. O autor⁵¹⁸, em sua abordagem idealista transcendental, não deixou de fazer uso da razão, sempre orientadora de sua obra, para qualificar a dignidade humana como um *imperativo categórico*, cujo conteúdo foi por ele assim definido:

Seres racionais estão pois todos submetidos a esta lei que manda que cada um deles jamais se trate a si mesmo ou aos outros simplesmente como meios, mas sempre simultaneamente como fins em si.

Não que o conceito de dignidade humana tenha se mantido intacto ao longo deste mais de século, ou que o tema dos direitos humanos tenha se reduzido a ele no período. O conceito certamente recebeu os acréscimos semânticos que o predicado da

⁵¹⁷ COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 2ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2006. p. 481-483.

⁵¹⁸ Cf. KANT. 2005. p. 76.

historicidade, característica indissociável à temática dos direitos humanos, lhe propiciou, sendo criado e recriado no curso dos anos. Ademais, a disciplina dos direitos humanos mereceu um destacado desenvolvimento na experiência humana recente, propiciado, principalmente, pelas atrocidades cometidas nas grandes guerras mundiais e nos conflitos étnicos que eclodiram no último século, barbáries que a comunidade humana internacional tem se empenhado para não repetir. Entretanto, a contribuição do filósofo alemão, de tratamento recíproco da espécie humana sempre como fim, e não meio, continua sendo decisiva para a delimitação do núcleo central do sobreprincípio da dignidade humana, orientador objetivo de toda a atividade estatal.

No sistema do direito positivo pátrio, a dignidade humana ocupa papel de destaque, elencada explicitamente como fundamento do Estado Democrático de Direito no corpo do próprio texto constitucional, logo no art. 1º, inciso III, da CF/1988⁵¹⁹. Atinge, portanto, o predicado de direito fundamental, já que positivado⁵²⁰.

No âmbito do sistema tributário nacional não seria diferente. Nele, o sobreprincípio atua de maneira decisiva para limitar o poder de tributar do Fisco, impedindo que o Poder Público faça uso da espécie humana enquanto mero instrumento de recomposição e de engorda dos cofres públicos, em detrimento de ser o homem a verdadeira essência e o sentido da atividade tributante. Não é demais lembrar que a tributação só existe para satisfazer o homem em sua dignidade, por meio do retorno direito e indireto que o pagamento dos tributos propicia.

Na experiência do direito tributário sancionador, o sobreprincípio também irradia efeitos. Primeiro, para servir de fundamento axiológico ao desenvolvimento de inúmeros outros princípios e regras jurídicas, como os princípios da mínima intervenção sancionadora, da fragmentariedade do direito sancionador, da individualização da sanção, da pessoalidade da sanção, da insignificância ou bagatela,

⁵¹⁹ O art. 1º, inciso III, da Constituição Federal, dispõe que:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

III – a dignidade da pessoa humana.

⁵²⁰ Fica a ressalva que a doutrina tradicional diferencia os direitos humanos não positivados por uma ordem constitucional dos positivados, qualificando os últimos pelo título de *direitos fundamentais* (Cf. WEIS. 2010. p.24). Por certo, a distinção, didática, não atinge o atributo de universalidade que grava os direitos humanos.

entre outros que são seus corolários. Depois, para impedir o uso dos meios tributários sancionadores com o viés de prevenção geral negativa, travestindo o sancionado de fim a meio, já que ele será ‘exemplo’ aos outros indivíduos na perspectiva de se evitar futuras práticas delituosas ou infracionais. E, por fim, para reter foco na preservação da dignidade do agente sancionado, resumindo a perspectiva do interesse estatal ao interesse da coletividade, e alijando o interesse do Estado, enquanto agente econômico, do debate sancionador.

Logo, resta evidente a importância do sobreprincípio da dignidade humana ao direito tributário sancionador, incorrendo sua inobservância em grave vício de inconstitucionalidade. E, uma vez encerrada essa breve exposição dos sobreprincípios informadores do sistema tributário nacional mais relevantes à temática do direito tributário sancionador, é necessário avançar às análises particularizadas dos princípios, postulados e regras jurídicas que, com maior frequência, incidem na instituição e na positivação das normas jurídicas tributárias sancionadoras, o que se passa a fazer a seguir.

VII.2.2 – A etapa de instituição da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata: principais princípios e postulados aplicáveis

Na etapa dedicada a estabelecer a previsão geral e abstrata da norma jurídica tributária sancionadora, há diversos princípios, postulados, regras e técnicas jurídicas aplicáveis. No entanto, seria impossível fazer menção a todos sem prejudicar a limitação de objeto dessa dissertação. Assim, optou-se por discorrer brevemente acerca de princípios e postulados mais relevantes a esta etapa, na disciplina do direito tributário sancionador já a partir do início do percurso de positivação, sendo subsidiária a menção às regras e técnicas jurídicas incidentes. Cabe ressaltar que alocá-los nesse tópico não implica afirmar que cada qual deles incorre exclusivamente nesta etapa do processo de positivação, mas sim que vertem influências sobre a norma sancionadora já a partir desta etapa. Deste modo, serão analisados a seguir os princípios *da legalidade*, *da mínima intervenção sancionadora* e *da irretroatividade maléfica da norma sancionadora*, o *postulado da proporcionalidade*, além dos princípios *da pessoalidade da sanção*, *da individualização da sanção*, *da vedação ao confisco* e do *ne bis in idem*, além de algumas regras a eles correlacionadas. Vejamos cada qual sucessivamente na ordem antes relatada.

VII.2.2.1 – O princípio da legalidade e a regra jurídica da tipicidade

Dentre os princípios incidentes já a partir da etapa de elaboração da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata, o ***princípio da legalidade*** se afigura como um dos mais importantes, se não o mais fundamental entre todos.

Atuando em três perspectivas, a *legalidade* opera a um só tempo como direito fundamental, como limite de atuação do Estado e como garantia individual. É direito fundamental quando faculta ao indivíduo praticar todos os atos que a lei não lhe proíbe ou obriga a realizar, consagrando a liberdade de ação. É limite da atuação do Estado quando impõe que ele só atue quando e como a lei lhe permitir. E também é garantia individual aos administrados quando determina que só a lei pode impor-lhes obrigações.

Na primeira perspectiva, a *legalidade* possibilita que as pessoas tenham liberdade de agir sem sofrer a interferência do Estado nas situações que não foram por ele normatizadas, valendo, nos Estados Democráticos de Direito, a máxima do ‘tudo que não for expressamente proibido ou obrigatório é permitido’. Na segunda perspectiva, reversa à primeira, a *legalidade* impõe que o Estado só aja quando tiver a expressa permissão do ordenamento⁵²¹. Deve, ainda, ordenar sua atuação conforme os parâmetros definidos na permissão, em obediência ao princípio da conformidade, como bem orienta ROQUE CARRAZZA⁵²². E, na terceira perspectiva, a *legalidade* opera como garantia dos indivíduos contra a tirania e contra os excessos do Estado, funcionando como instrumento para a auto regulação da sociedade, sendo esta a perspectiva que mais interessa à presente dissertação.

Com base nela, podemos observar que o *princípio da legalidade* é resultado de um processo histórico de lutas da sociedade contra o jugo imposto pelos tiranos e soberanos. Tal princípio serviu, paulatinamente, para assegurar aos indivíduos a garantia de criarem as próprias normas que regulariam seu convívio mútuo. Assim, correspondendo à verdadeira essência do Estado Democrático de Direito, a *legalidade*

⁵²¹ A norma decorre do *caput* do art. 37 da Constituição Federal, que é assim redigido:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte. (...)

⁵²² Cf. CARRAZZA. 2007. p. 243.

serve de instrumento de efetivação de relevantes sobreprincípios, tais quais a segurança jurídica e a certeza do direito.

Também por isto, o princípio ganha status de elemento edificante de nosso sistema do direito positivo, sendo expressamente disposto no texto constitucional, no art. 5º, inciso II⁵²³. No âmbito do direito sancionador, em que a vulnerabilidade do indivíduo, quando cotejado ao poderio estatal, fica ainda mais latente, a garantia da legalidade mereceu novos reforços. No campo sancionador penal, foi capitulada logo na parte inicial do artigo primeiro do Código Penal⁵²⁴. E, no alcance do direito tributário sancionador administrativo, constou explícita no art. 97, V, do CTN⁵²⁵. As sucessivas reiteraões do *princípio da legalidade* seriam dispensáveis, não fossem as reiteradas tentativas do poder estatal de fazer uso de outros meios que não a lei para veicular no ordenamento normas obrigacionais ou sancionadoras a recair sobre os particulares.

Contudo, resta a indagação: no âmbito do direito tributário sancionador, o que significa exigir *lei* para que o *princípio da legalidade* se tenha por cumprido? A questão é respondida sob dois aspectos: um formal e outro material.

No aspecto formal, a observância da legalidade se confunde com o respeito às regras do processo de produção da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata, inclusive quanto à eleição do veículo normativo apto a introduzi-la no universo do direito positivo. Foi dito nesta dissertação, em momento antecedente⁵²⁶, que a *lei*

⁵²³ O art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, determina que:

Art. 5º. (...).

(...)

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

(...)

⁵²⁴ O art. 1º do Código Penal dispõe:

Art. 1º Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.

⁵²⁵ Segue a redação do art. 97, inciso V, do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

(...)

⁵²⁶ O assunto foi tema do item IV.2, alocado no quarto capítulo desta dissertação, dedicado a discorrer sobre os veículos introdutórios das normas jurídicas tributárias sancionadoras gerais e abstratas, e sobre ele faz-se apenas uma observação complementar. É que, como asseverou KFOURI JÚNIOR, a medida provisória, apesar da força equivalente a de lei, não tem idêntica natureza jurídica, inclusive em razão de sua provisoriedade, sendo inapropriado sua emprego como instrumento de introdução das normas sancionadoras (Cf. KFOURI JÚNIOR. 2010. p. 124).

ordinária é, por excelência, este instrumento. Também foi visto que a medida provisória não se presta a esta função, bem como não se prestam os normativos infralegais, sendo, portanto, desnecessário repetir agora os mesmos argumentos.

De outro lado, quanto às regas do processo de produção da *lei ordinária* enquanto espécie normativa, observa-se que elas se encontram dispostas, em parte, no próprio texto constitucional, bem como no bojo da Lei Complementar n.º 95/1998⁵²⁷. Em breve resumo, seguindo a doutrina de ROQUE CARRAZZA⁵²⁸, pode-se indicar que o processo legislativo atravessa três fases: uma *fase introdutória / inaugural*, na qual há a iniciativa da lei por meio de um projeto, que é proposto ao parlamento, onde tramitará recebendo a aquiescência, a recusa ou eventuais observações das comissões temáticas previstas na Constituição Federal ou nos Regimentos Internos, além de eventuais emendas, formais e substanciais; uma *fase constitutiva*, na qual se submete o projeto à deliberação do parlamento e, uma vez aprovado, à sanção ou ao veto do Poder Executivo; e a uma *fase complementar*, onde ocorre a promulgação e a publicação da lei, dando fim ao ato administrativo complexo.

É certo que cada uma das três fases apresenta complexidade maior que aquela acima relatada, sendo, porém, impossível reduzi-las por completo nesta pesquisa, já que a tarefa consumiria toda a dissertação. Todavia, cabe indicar que ROQUE CARRAZZA⁵²⁹ realizou um valioso estudo sobre o tema, que pode ser consultado por quem demande maiores esclarecimentos.

Resta uma última observação sobre o aspecto formal do *princípio da legalidade*. É que o tema da competência também é relevante ao processo de produção da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata, sendo indispensável saber que só o ente apto a promover a tributação terá competência para punir seus infratores, máxima que se aplica às infrações administrativas, já que os delitos penais são de competência somente da União. Atento à questão, ao discorrer sobre o assunto, ROQUE CARRAZZA⁵³⁰ afirmou que

⁵²⁷ O assunto é tratado na Constituição Federal principalmente na subseção III, da seção VIII, do título IV, dedicada as leis, notadamente nos arts. 61, 64, 65 e 66. A Lei Complementar Federal n.º 95/1998, por sua vez, é dedicada a estabelecer normas gerais para a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

⁵²⁸ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 301.

⁵²⁹ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 300-324.

⁵³⁰ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 250-251.

“(...) só quando a lei tributária é editada pela pessoa política que tem competência para fazê-lo resulta atendido o princípio da legalidade”.

No aspecto material, o princípio da legalidade serve para determinar que todos os elementos da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata sejam exaustivamente previstos em lei. Ou seja, todos os lugares sintáticos que irão compor a regra-matriz de incidência da norma sancionadora devem necessariamente ser ocupados com os dados trazidos pela lei, ou, do contrário, haverá vício de constitucionalidade. É esta a conclusão de HUGO MACHADO⁵³¹ quando afirma:

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária (...) com todos os seus elementos essenciais, e ainda a sanção, para o caso de não prestação.

E, ainda, BARROS CARVALHO⁵³² nomeia esta faceta do princípio de *estrita legalidade*, ao alertar para *“(...) a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”*.

O cumprimento desta faceta da legalidade no âmbito do direito tributário sancionador pelo legislador permite ao aplicador do direito identificar com clareza, de modo taxativo e completo, cada conduta proibida ou obrigatória segundo a legislação tributária, bem como a consequência de sua inobservância. São os *tipos* tributários sancionadores, que, sendo abstratos, gerais e impessoais, dão concretude à regra da *tipicidade* no direito tributário sancionador.

Tipicidade essa que deverá ser fechada ou cerrada, como orientam as doutrinas de LUCIANO AMARO⁵³³ e SOARES DE MELO⁵³⁴, impedindo que os dados indicativos a compor a regra-matriz de incidência da norma tributária sancionadora sejam vagos, imprecisos ou lacunosos, ou ainda pior, colhidos em outros normativos que não a lei. A mesma conclusão já era sustentada nos idos de 1974 pelo jurista espanhol GONZALO

⁵³¹ Cf. MACHADO. 2007. p. 64.

⁵³² Cf. CARVALHO. 2009. p. 174.

⁵³³ Cf. AMARO. 2002. p. 113.

⁵³⁴ Cf. MELO. 2012. p. 19.

MOURULLO⁵³⁵, quando afirmou que *“El principio de legalidad se convierte en letra muerta si no se traduce en certeza y claridad a la hora de configurar los concretos tipos de delitos”*. No reverso, os tipos penais abertos dão azo a que outros diplomas normativos sejam usados para completar as normas sancionadoras, por insuficiência do conteúdo normativo constante de seu veículo introdutor, inserindo incerteza no sistema jurídico.

Os debates sobre o tema fagulham e se acaloram ainda mais no âmbito do direito tributário sancionador penal, já que há quem sustente que toda norma tributária penal seria um tipo aberto ou uma norma penal em branco. AURORA DE CARVALHO⁵³⁶ refuta este argumento e demonstra que a avaliação deve ser casuística, considerando-se em branco apenas as normas cujo material normativo imediatamente apresentado ao aplicador do direito para conotação seja insuficiente, argumento com o qual se deve concordar. FERNANDO CAPEZ⁵³⁷, por sua vez, ao classificar as normas penais em branco, permite concluir que nem todas elas acarretarão violação da legalidade, já que as normas em branco homogêneas, ou seja, aquelas que são completadas por outra de idêntica fonte formal, ao serem preenchidas com conteúdo normativo veiculado por diploma de mesma origem, não representariam afronta aparente à legalidade.

Ainda sobre o tema da *tipicidade*, cabe destaque o magistério de CEZAR BITENCOURT e LUCIANA MONTEIRO⁵³⁸, que apontam a necessidade de constatação da dupla tipicidade no caso de certos crimes tributários, quando o delito fiscal pressupõe a prática antecedente de uma infração tributária para fazer incidir a norma sancionadora.

Por fim, retornando à perspectiva do princípio da legalidade enquanto instrumento limitador da atividade administrativa, vale ressaltar que a doutrina insiste que princípio opera no âmbito do direito tributário sancionador para conter o ímpeto fiscalizador estatal. Neste diapasão, BARROS CARVALHO⁵³⁹ e ROQUE CARRAZZA⁵⁴⁰ apontam para a vinculação do agente fiscal a lei no curso de todo o procedimento fiscalizador, chegando o primeiro a falar na vinculabilidade como princípio específico.

⁵³⁵ Cf. MOURULLO. 1974. p. 38-39.

⁵³⁶ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 150-155.

⁵³⁷ Cf. CAPEZ. 2008. p. 30-31.

⁵³⁸ Cf. BITENCOURT. 2013. p. 30-31.

⁵³⁹ Cf. CARVALHO. 2009. p. 174.

⁵⁴⁰ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 256; 260-261; 465.

VII.2.2.2 – O princípio da mínima intervenção sancionadora

Outro princípio a orientar a etapa de criação da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata é o *princípio da mínima intervenção sancionadora*. Ele determina que a atuação sancionadora do Estado só deve ocorrer quando estritamente necessária e nos limites indispensáveis à preservação do bem jurídico que, com a instituição da norma sancionadora, se pretende tutelar.

Ou seja, ao criar a norma sancionadora geral e abstrata não é facultado ao legislador se mover por circunstâncias episódicas, como a necessidade momentânea de divisas aos cofres públicos. Também não lhe cabe produzir às pressas farta legislação com a mera simbologia da recrudescência, fomentando a temeridade do contribuinte de sofrer a sanção em detrimento da adoção de medidas capazes de, no longo prazo, reduzir a sonegação e favorecer o cumprimento da legislação tributária.

Sua atuação deve ser pontual e prudente. Na atuação tópica é que reside a fragmentariedade do direito sancionador, escolhendo o legislador os raros episódios de violação aos bens valiosos à sociedade que merecerão a tutela do Estado. E a prudência em legislar é que assegura a preservação dos direitos humanos. O ato exige cuidado redobrado ao mitigar direitos caros ao homem, como a dignidade, a liberdade e o patrimônio.

Por fim, cabem duas observações. A primeira é que o princípio da mínima intervenção orienta o legislador para que sua atuação, além de fragmentária, deve ser subsidiária, só se aplicando quando falharem as demais tentativas de preservação do bem jurídico tutelado. Ao discorrer sobre o direito penal, JANAÍNA PASCOAL⁵⁴¹ observa que “(...) antes de recorrer à tutela penal, o Estado deverá lançar mão de todos os meios de controle disponíveis para proteger um bem caro à sociedade”, em entendimento que deve ser aplicado a todo expediente sancionador do Estado. E a segunda é que o princípio também irradia efeitos na etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta. Serve a coibir a punição de ato minimamente lesivo ao bem jurídico tutelado, como nas situações de insignificância da conduta ou de bagatela do valor envolvido, que serão analisadas em maiores detalhes em tópico seguinte.

⁵⁴¹ Cf. PASCHOAL. 2003. p. 15.

VII.2.2.3 – O princípio da irretroatividade maléfica da norma sancionadora

Outro pilar do direito tributário sancionador é a ***irretroatividade da norma sancionadora***. Ele determina que é vedado ao legislador criar uma norma jurídica voltada a sancionar evento anterior ao início de sua vigência. Seu objetivo é claro: efetivar valores caros à vida em sociedade como a confiança, a estabilidade das relações jurídicas já edificadas e a certeza das normas que irão incidir sobre um ato jurídico a ser praticado.

Deste modo, ao impedir que nova norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata irradie efeitos sancionadores sobre fatos pretéritos, afasta desvalores como a incerteza, a insegurança, a surpresa indesejada e a instabilidade, guarnecendo a segurança jurídica, sobreprincípio estrutural do direito.

No direito positivo, a irretroatividade da norma sancionadora penal em malefício do réu ou condenado é direito fundamental, assegurado pela parte inicial do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal. O preceito decorre ainda do inciso XXXVI, do mesmo artigo⁵⁴², como observa a doutrina de SOARES DE MELO⁵⁴³ e de PAULO BRAGA⁵⁴⁴. No direito tributário sancionador, sua aplicação também decorre da hermenêutica do art. 106 do CTN, que, ao tratar da retroatividade da legislação tributária, em rol taxativo, só a admite para beneficiar o sancionado, como se verá adiante, para interpretar outras normas, hipótese que o Código expressamente impede ser usada para aplicar sanção⁵⁴⁵.

Na doutrina tributária, PAULO BRAGA⁵⁴⁶ e KFOURI JÚNIOR⁵⁴⁷ alertam que não se devem confundir os princípios da irretroatividade e da anterioridade tributária. O

⁵⁴² A redação do art. 5º, incisos XXXVI e XL, da Constituição Federal, é a seguinte:

Art. 5º (...)

(...)

XXXVI – *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*

(...)

XL – ***a lei penal não retroagirá***, salvo para beneficiar o réu.

(...) – destacado e sublinhado.

⁵⁴³ Cf. MELO. 2012. p. 28.

⁵⁴⁴ Cf. BRAGA. 2013. p. 77.

⁵⁴⁵ A redação do art. 106, inciso II, do CTN, é a seguinte:

Art. 106. *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída à aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

(...)

⁵⁴⁶ Cf. BRAGA. 2013. p. 77.

primeiro impede que evento anterior à vigência da norma tributária seja por ela alcançado, enquanto que o segundo obsta que, por um prazo certo, evento posterior sofra a incidência de seus efeitos. Cumpre ressaltar que não há regra geral que fixe um prazo de anterioridade à incidência da norma jurídica tributária sancionadora, como há na instituição ou majoração de tributos, porém, nada impede para que ela venha a ser criada. HUGO MACHADO⁵⁴⁸ também dedica atenção ao tema da vigência da norma tributária, ponderando que a data de publicação do veículo normativo norma “(...) não é aquela inserida no Diário Oficial, mas a data da efetiva circulação daquele veículo de publicidade (...)”.

E, ainda na doutrina, ROQUE CARRAZZA⁵⁴⁹ ressalva com maestria que não é só a norma tributária seria impedida de retroagir negativamente. Para o autor, o princípio da irretroatividade também alcançaria os atos dos poderes Executivo e Judiciário, ao sustentar que a mudança de critérios administrativos ou judiciais só deveria alcançar os fatos jurídicos posteriores a sua adoção. Ele indica o art. 146 do CTN⁵⁵⁰ e o art. 2º, inciso XIII, da Lei Federal n.º 9.784/1999⁵⁵¹ como fundamentos das suas conclusões, argumentando que “(...) a jurisprudência também é fator de segurança jurídica e de proteção dos direitos de cidadania (...)”⁵⁵². LUCIANO AMARO⁵⁵³ faz coro ao colega BARROS CARVALHO⁵⁵⁴, defendendo que, apesar de afirmar não existir disciplina expressa a vedar o uso retroativo de nova jurisprudência, a mudança de jurisprudência não deveria ser empregada para surpreender o jurisdicionado. A lição dos eminentes juristas também se aplica ao direito tributário sancionador, em que o braço austero do Estado pesa com maior severidade, por extensão de mesmos argumentos e, na seara administrativa, também por

⁵⁴⁷ Cf. KFOURI JÚNIOR. 2010. p. 132.

⁵⁴⁸ Cf. MACHADO. 2007. p. 300.

⁵⁴⁹ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 350-356.

⁵⁵⁰ O art. 146 do CTN dispõe que:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

⁵⁵¹ O art. 2º, inciso XII, da Lei Federal n.º 9.784/1999, disciplina que:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

⁵⁵² Cf. CARRAZZA. 2007. p. 354.

⁵⁵³ Cf. AMARO. 2002. p. 338-344.

⁵⁵⁴ Cf. CARVALHO. 2011. p. 324.

disposição do parágrafo único do art. 100 do CTN⁵⁵⁵, que exclui a imposição de sanções aos contribuintes obedientes às chamadas normas complementares da legislação tributária, dentre as quais se incluem as práticas reiteradas da Administração, e por aplicação analógica do citado art. 146, do CTN. Nunca é demais recordar que a jurisprudência, administrativa ou judicial, sempre foi baliza à atuação do jurisdicionado, devendo, portanto, sua alteração somente incidir sobre fatos prospectivos. Do contrário, estaria se edificando o império da incerteza nos expedientes sancionadores, providência só compatível com os governos totalitários.

VII.2.2.4 – O postulado da proporcionalidade

O *postulado da proporcionalidade* também exerce influência decisiva sobre o direito tributário sancionador e já a partir da etapa de elaboração da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata, incidindo, ainda, durante todo seu percurso de positivação até o desfecho, com a imposição da sanção tributária e sua eventual ratificação pelo Poder Judiciário.

De plano, seguindo a doutrina de HUMBERTO ÁVILA⁵⁵⁶, cabe observar que a qualificação da *proporcionalidade* como postulado indica que ela opera como uma metanorma, servindo para estruturar racionalmente a aplicação de outras normas. Deste modo, o postulado nunca é exclusivamente desrespeitado, sempre havendo a inobservância dos princípios e regras que lhe são subjacentes.

Outra observação preliminar necessária, novamente com amparo nas conclusões do mesmo autor⁵⁵⁷, é que o postulado da *proporcionalidade* não se confunde com os postulados da ponderação, da concordância prática e da proibição do excesso, que correspondem, cada qual, a um critério específico de orientação de aplicação de normas. A *ponderação* sopesa elementos em colidência, sejam eles interesses, bens jurídicos, valores, princípios ou regras, atribuindo a cada um deles um peso distinto, indicando qual deles se

⁵⁵⁵ Reza o art. 100, parágrafo único, do CTN, que:

Art. 100. (...)

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo **exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.**

⁵⁵⁶ Cf. ÁVILA. 2012. p. 201 e 204.

⁵⁵⁷ Cf. ÁVILA. 2012. p. 163-164; 198-202.

coloca em posição de primazia, numa dada situação específica. A *concordância prática* harmoniza elementos em conflito, orientando a realização máxima dos valores em tensão. A *proibição do excesso*, por sua vez, obsta que a realização de um elemento acarrete na supressão de outro, orientando, por exemplo, que a incidência de uma regra ou princípio retire o mínimo de eficácia de um direito fundamental por ela afrontado. Esses três postulados são qualificados por HUMBERTO ÁVILA⁵⁵⁸ como inespecíficos, já que “(...) exigem o relacionamento entre elementos sem especificar, porém, quais são os elementos e os critérios que devem orientar a relação entre eles”. Ou seja, são apenas noções gerais de condução do aplicador do Direito, que não lhe orientam precisamente como se materializam, motivo pelo qual, apesar de incidentes no percurso de positivação da norma jurídica tributária sancionadora, não serão objeto de análise nesta dissertação.

De outro lado, a proporcionalidade, tanto quanto a *razoabilidade*, são postulados específicos, que orientam de modo mais efetivo a aplicação das normas, sendo ambos objeto de atenção desta pesquisa. Porém, a confusão entre esses conceitos também é recorrente na doutrina, que chega a admitir os termos em sinonímia, como fazem, por exemplo, COIMBRA SILVA⁵⁵⁹ e PAULO BRAGA⁵⁶⁰, ou que emprega pouco empenho em diferenciá-los, deixando dúvidas ao aplicador sobre o que os diferencia e quando cada um incidirá. Em verdade, o último autor adota a razoabilidade enquanto um dos três critérios indispensáveis à aplicação da proporcionalidade. Nesta dissertação, também se sustenta idêntico tripé. Porém, a análise de razoabilidade também comporta outro sentido. Não investiga a relação de causalidade entre um meio e um fim, como a proporcionalidade, mas de um critério com uma medida. O detalhamento da razoabilidade fica reservado para momento posterior desse trabalho, sendo certo que o rigor científico exige, por ora, a eliminação da ambiguidade semântica para evitar a confusão de dois fenômenos distintos.

Conceitualmente, a *proporcionalidade* corresponde a uma norma jurídica metódica, direcionada aos legisladores, intérpretes e aplicadores do Direito, que orienta a averiguação da relação de causalidade entre um meio escolhido para efetivação de um fim e este fim que se pretende efetivar. Sua aplicação é sempre tripartida entre a investigação de adequação, de necessidade e de justa medida ou pertinência do meio eleito.

⁵⁵⁸ Cf. ÁVILA. 2012. p. 163.

⁵⁵⁹ Cf. SILVA. 2007. p. 305 e 307.

⁵⁶⁰ Cf. BRAGA. 2013. p. 201 e 204.

A adequação exige que o meio conduza minimamente ao fim buscado e serve para expurgar o meio manifestamente inadequado. Sua análise é, por óbvio, abstrata, geral e prévia na norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata, e é concreta, individual e prévia na norma individual e concreta. Ademais, o controle do meio empregado deve seguir a um modelo fraco, em obediência ao princípio da separação de poderes, tudo na trilha do magistério de HUMBERTO ÁVILA⁵⁶¹. Isto não significa que a própria Administração, por seus órgãos superiores, ou que o Judiciário, estejam proibidos de se imiscuírem na averiguação da adequação da norma sancionadora. Todavia, só uma “(...) *demonstração objetiva, evidente e fundamentada* (...)”, nas palavras de ÁVILA⁵⁶², terá o condão de invalidar a providência sancionadora.

A necessidade, por sua vez, exige que seja eleito o meio que menos restringe os outros direitos fundamentais colateralmente afetados pela imposição da sanção. Ou seja, primeiro, demanda que se averigue acerca da existência de meios alternativos que também sejam capazes de promover o almejado fim, para, em seguida, havendo outros meios, promover a análise criteriosa das limitações que estes causarão aos direitos fundamentais afetados pela punição, optando-se pelo meio menos suscetível a interferir ou restringir outros direitos, conforme a doutrina de COIMBRA SILVA⁵⁶³.

E, por fim, a proporcionalidade em sentido estrito, também chamada de pertinência, ou ainda de justa medida⁵⁶⁴, exige que a intensidade da promoção do fim almejado seja maior que o desvalor inerente à restrição do direito fundamental perpetrada pelo meio. Na lição de HUMBERTO ÁVILA⁵⁶⁵, “(...) *exige a comparação entre a importância de realização do fim e a intensidade de restrição aos direitos fundamentais*”. O próprio autor reconhece a forte carga subjetiva inerente a esta averiguação, mesma conclusão a que chega HUGO MACHADO⁵⁶⁶, o que só reforça a importância de uma interpretação sistemática aprofundada, e, por consequência, de um rigoroso conhecimento da teoria geral do direito pelo aplicador do Direito.

⁵⁶¹ Cf. ÁVILA. 2012. p. 187-192.

⁵⁶² Cf. ÁVILA. 2012. p. 191.

⁵⁶³ Cf. SILVA. 2007. p. 311-312.

⁵⁶⁴ As sugestões de sinónímia são de COIMBRA SILVA (Cf. SILVA. 2007. p. 312), sendo que a preferência pela expressão ‘justa medida’ ou pelo termo ‘pertinência’ se justifica pela cautela de evitar a ambiguidade na hermenêutica do termo proporcionalidade.

⁵⁶⁵ Cf. ÁVILA. 2012. p. 195.

⁵⁶⁶ Cf. MACHADO. 2007. p. 147.

O uso do postulado da proporcionalidade é de fundamental importância às normas jurídicas tributárias sancionadoras, já que faz transparecer, com maior evidência, flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades geradas pela escolha de meios punitivos incongruentes com as finalidades de tutela da arrecadação tributária e de tutela da administração fiscal, finalidades que devem orientar o direito tributário sancionador.

É o que acontece, por exemplo, com as sanções políticas ou morais, que, segundo COIMBRA SILVA⁵⁶⁷, padecem de “*absoluta inadequação*”, em nada contribuindo para a regularização da situação fiscal do contribuinte desobediente. Outros exemplos seriam das sanções de prisão, que, no relato do mesmo autor, não sobrevivem ao crivo da necessidade, já que se mostram castigo exacerbado, exceto aos delitos dolosos, por limitar o direito de liberdade quando há outros meios menos restritivos que poderiam ser empregados para alcançar a finalidade almejada. E ainda, na averiguação da pertinência, ou proporcionalidade em sentido estrito, os exemplos se multiplicam. Não raramente são criadas normas sancionadoras do descumprimento dos deveres instrumentais da tributação com quantificação em porção do fato econômico relacionado à tributação, em flagrante impertinência entre a intensidade da sanção (parcela do fato econômico) e o fim a ser promovido pela norma punitiva (tutela da administração fiscal). Outra situação recorrente é se fixar a alíquota do critério quantitativo da norma sancionadora de forma tão severa que a própria fonte produtora de riqueza será mitigada ou suprimida para custear a sanção, tornando o fim de proteção da arrecadação tributária impossível ou prejudicado. Os exemplos são tantos que caberiam numa outra dissertação, importando, por ora, deixar claro ao leitor que o exame da proporcionalidade, *stricto sensu*, é indispensável à boa instituição e aplicação da norma jurídica tributária sancionadora.

Importante recordar que é nessa etapa em que o elemento subjetivo se faz presente com maior intensidade. HUGO MACHADO⁵⁶⁸ chega até a equivaler o proporcional ao justo, reforçando o subjetivismo da análise, mas aumentando a confusão entre proporcionalidade e a razoabilidade, conceitos que, neste trabalho, se preferiu distinguir. Isto não impede que o legislador estabeleça, em normas gerais, critérios objetivos para orientação de outros legisladores e aplicadores do direito. O valor do proveito econômico

⁵⁶⁷ Cf. SILVA. 2007. p. 310-311.

⁵⁶⁸ Cf. MACHADO. 2007. p. 147.

obtido com o ato ilícito para as multas seria, por sugestão de PAULO BRAGA⁵⁶⁹, um desses critérios.

VII.2.2.5 – O princípio da pessoalidade da sanção

Outro princípio a incidir já na etapa de instituição da previsão geral e abstrata da norma sancionadora, impedindo que o legislador preveja a transferência do encargo da sanção a pessoa diversa daquela responsável, direta ou indiretamente, pela prática do ato ilícito é o ***princípio da pessoalidade da sanção***. Ele ordena que a sanção imputada pelo cometimento de um ato ilícito não deve alcançar terceiros alheios ao fato sancionado. Todavia, é na etapa seguinte, de imputação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta, que ele opera com maior efetividade.

Em nosso ordenamento jurídico, a garantia se encontra no altiplano da Constituição, no art. 5º, incisos XLV⁵⁷⁰, que, apesar de fazer menção à pena, signo representativo da sanção penal, também se aplica aos demais expedientes sancionadores, por interpretação ampliativa da norma voltada à garantia de direitos humanos. E, ao contrário do que se possa crer, o princípio não é mitigado pela transmissão ao sucessor da sanção de perdimento de bens imposta ao sucedido, até o limite de seu patrimônio, como prevê o mesmo comando normativo. É que, nesta hipótese, é a massa patrimonial do sucedido que responde pela sanção, inexistindo prejuízo efetivo ao sucessor.

O Código Tributário Nacional também assegura a pessoalidade da sanção tributária. Ao tratar da responsabilidade dos sucessores e de terceiros, entre os arts. 129 a 134 do CTN, o legislador limitou-a ao pagamento dos tributos devidos, silenciando em estendê-la às sanções tributárias. Quanto à responsabilidade dos terceiros, foi ainda mais explícito ao prescrever que a eles só se aplicam as rubricas de caráter moratório⁵⁷¹, que, como visto em capítulo antecedente, não são sanções tributárias. O Código só excepciona esta regra nas situações em que o sucessor ou terceiro sancionado agiu com dolo ou culpa,

⁵⁶⁹ Cf. BRAGA. 2013. p. 92.

⁵⁷⁰ O referido dispositivo está transcrito na nota de rodapé n.º 590.

⁵⁷¹ O parágrafo único do art. 134 do CTN dispõe que:

Art. (...)

(...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

previstas nos arts. 135 e 137 do CTN. Porém, a própria exceção serve para efetivar o princípio da pessoalidade, já que determina que a sanção tributária seja imputada ao agente causador da infração.

Resta consignar, por fim, que o princípio da pessoalidade da sanção impede o oferecimento de denúncia genérica quando há mais de um acusado no expediente sancionador. No âmbito do direito tributário sancionador penal, a denúncia vaga violaria a regra do art. 41 do Código de Processo Penal – CPP, que dá guarida ao princípio ora estudado. JANAÍNA PASCOAL⁵⁷² e MAXIMILIANO FÜHRER⁵⁷³ compartilham de mesma conclusão, ambos observando os riscos de mitigação do princípio nos crimes contra a ordem tributária.

VII.2.2.6 – O princípio da individualização da sanção

Também incidente nas etapas de instituição genérica e de aplicação efetiva da norma jurídica tributária sancionadora, com maior projeção sobre a segunda, o ***princípio da individualização da sanção*** é muitas vezes confundido com o princípio antes estudado, da pessoalidade da sanção. Há doutrinadores compreendem o último como uma das facetas do primeiro, incorporando a pessoalidade ao tema da individualização. Prefere-se, nesta dissertação, admiti-los como distintos, analisando cada qual em item próprio.

Por meio da individualização da sanção, almeja-se particularizar a medida punitiva aplicada a cada sancionado, de acordo com parâmetros objetivos e subjetivos relacionados ao agente, à vítima e ao ato ilícito praticado. Seu vínculo é umbilical com a proporcionalidade, todavia, não se resume a esta. No direito tributário sancionador penal, o princípio da individualização da sanção encontra fundamento no altiplano da Constituição Federal, por expressa ordem do art. 5º, inciso XLVI, *caput*⁵⁷⁴. Como relata JANAÍNA PASCOAL⁵⁷⁵, a individualização, no âmbito penal, se dá em três

⁵⁷² Cf. PASCHOAL. 2003. p. 112-113.

⁵⁷³ Cf. FÜHRER. 2010. p. 59-60.

⁵⁷⁴ O *caput* do inciso XLVI do art. 5º da CF/1988, estipula que:

Art. 5º (...)

(...)

XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, dentre outras, as seguintes:

(...)

⁵⁷⁵ Cf. PASCHOAL. 2003. p. 107-108.

momentos. Primeiro, o legislador cria a norma jurídica sancionadora geral e abstrata e estabelece parâmetros máximo e mínimo para a sanção ao tipo penal. Depois, o magistrado fixa a pena do réu entre estes parâmetros, valendo-se dos critérios elencados no *caput* do art. 59 do Código Penal⁵⁷⁶. E, por fim, a execução da pena também se orienta por critérios de individualização.

Todavia, no direito tributário sancionador administrativo, o princípio raramente ganha efetividade, por inúmeras razões. Primeiro, porque não há norma explícita a garantir sua aplicabilidade. É certo que uma interpretação sistemática conduziria a concluir por sua imperatividade também à norma tributária sancionadora administrativa, em analogia à regra penal, inclusive porque o direito sancionador, limitador do pleno exercício dos direitos humanos, merece, sempre que possível, ter mecanismos de contenção dos castigos. Segundo, porque o legislador raramente estipula parâmetros máximo e mínimo para que a sanção tributária administrativa seja aplicável, tornando quase impraticável a particularização da medida punitiva. Terceiro, porque mesmo quando o legislador se propõe a estabelecer parâmetros de individualização, sua tarefa é onerada pela ausência de lei complementar a trazer a disciplina geral do direito tributário sancionador. Assim, mesmo o legislador competente não encontra subsídios na efetivação do princípio, por não ter certo os limites do que pode e do que não pode fazer. E, quarto, porque a objetivação da responsabilidade é regra nas normas tributárias sancionadoras, por força do art. 136 do CTN, afastando os critérios atinentes ao agente ou ao ato praticado da mensuração da reprimenda.

Deste modo, o princípio da individualização da sanção é mitigado no direito tributário sancionador administrativo. Mitigado, mas não suprimido, já que nada veda que ele seja inserido em qualquer das etapas do processo de positivação⁵⁷⁷. Ademais, nas normas sancionadoras administrativas que requerem a análise do juízo de culpa ou dolo do agente, sua aplicação seria mais que recomendável.

⁵⁷⁶ O art. 59 do Código Penal diz:

Art. 59. O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e consequências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime:
(...)

⁵⁷⁷ São exemplos de sua aplicação as normas que estipulam redução ou supressão de sanção tributária aos desobedientes primários, ou, por exemplo, o art. 527-A do Regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Serviços – ICMS/SP, que permite a efetivação da individualização a posteriori do processo de positivação, introduzindo como critérios de individualização o porte econômico e os antecedentes fiscais do contribuinte.

VII.2.2.7 – O princípio da vedação ao confisco

Ainda quanto à etapa de instituição das normas jurídicas tributárias sancionadoras gerais e abstratas, resta discorrer sobre o *princípio da vedação ao confisco*. Ele orienta que o Poder Público, no exercício do poder de tributar, não deve arruinar o patrimônio, a renda ou a atividade econômica desenvolvida pelo administrado na odiosa intensão de acrescer seu patrimônio. Sua aplicação é inquestionável na instituição de tributos, por expressa disposição da Constituição Federal⁵⁷⁸. Porém, é doutrinariamente controversa às normas tributárias sancionadoras, por falta de menção constitucional.

HUGO MACHADO⁵⁷⁹ é um dos juristas contrários a sua aplicação, sob a justificativa de que a sanção do ato ilícito deve ser severa para desestimular o cometimento de novas infrações, devendo representar “(...) *um efetivo sacrifício para o infrator* (...)”. Do lado oposto, se situam, dentre outros, PAULO BRAGA⁵⁸⁰, COIMBRA SILVA⁵⁸¹ e THEODORO NASCIMENTO⁵⁸². O primeiro sustenta que, quanto à sanção tributária pecuniária, a convolação da obrigação tributária acessória em principal, nos termos do art. 133, § 3.º, do CTN, fundamentaria a aplicação. Os dois últimos, por sua vez, argumentam que o direito tributário sancionador é uma extensão do poder de tributar, sendo, portanto, também sujeito às limitações que afetam a esse, como a vedação ao confisco, justificativa que, acredita-se, deve ser admitida. Outro jurista a apontar o emprego do princípio à norma tributária sancionadora é SOARES DE MELO⁵⁸³, porém, o faz ao mencionar a reiterada jurisprudência dos tribunais superiores⁵⁸⁴, sem ingressar no mérito da controvérsia.

A doutrina é menos controversa em reconhecer a dificuldade objetiva de determinar quando há ou não confisco. BARROS CARVALHO⁵⁸⁵, ROQUE CARRAZZA⁵⁸⁶,

⁵⁷⁸ A disposição consta do art. 150, inciso IV, da CF/1988, sendo um dos direitos fundamentais alocados fora do rol do art. 5.º.

⁵⁷⁹ Cf. MACHADO. 2007. p. 70-72 e 302-303.

⁵⁸⁰ Cf. BRAGA. 2013. p. 98-104.

⁵⁸¹ Cf. SILVA. 2007. p. 316-317.

⁵⁸² Cf. COSTA; SHOUERI (Coordenadores). 2001. p. 14-23.

⁵⁸³ Cf. MELO. 2012. p. 36.

⁵⁸⁴ Os exemplos são vastos no Supremo Tribunal Federal, como a ADI n.º 551, a ADI n.º 1.075, o RE n.º 523.471, o AI n. 482.281, o AgRg no RE n.º 637.717. Também é importante salientar que o RE n.º 640.452 reconheceu a repercussão geral do tema e que seu julgamento, ainda pendente, pode dar desfecho a matéria.

⁵⁸⁵ Cf. CARVALHO. 2011. p. 328-329.

⁵⁸⁶ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 100-102.

LUCIANO AMARO⁵⁸⁷ e KFOURI JÚNIOR⁵⁸⁸ são alguns dos doutrinadores a apontar esta indeterminação, todos sugerindo a capacidade contributiva como fator orientador do não confisco e os três primeiros sugerindo ainda a razoabilidade como instrumento de solução. No caso do direito tributário sancionador, o parâmetro seria também a capacidade do sancionado de suportar o castigo sem ter afetada sua garantia ao mínimo existencial.

E, mesmo reconhecendo que esta análise casuística cabe às etapas seguintes do processo de posituação da norma sancionadora, na imputação da sanção e no questionamento administrativo ou judicial para coibir os excessos punitivos, também é certo que é tarefa do legislador suprimir os expedientes sancionadores manifestamente confiscatórios. Eles se dão, por exemplo, quando há notória incompatibilidade entre a base de cálculo da norma sancionadora e o desvalor praticado pelo sancionado, ou, nas sanções por descumprimento de obrigações formais que não resultem em sonegação de tributo, quando o montante da multa administrativa é superior ao próprio tributo que seria devido.

Como observa SOARES DE MELO⁵⁸⁹, o tema reclama a edição de uma lei complementar para disciplinar esta limitação constitucional ao poder de tributar, diploma orientador que, infelizmente, ainda não foi criado. Por fim, cumpre destacar que o direito sancionador penal mitiga o princípio da vedação ao confisco ao permitir as sanções de perdimento de bens, por ordem do art. 5º, incisos XLV e XLVI, alínea ‘b’, da CF/1988⁵⁹⁰. E também não se deve afirmar que toda sanção de perdimento é confisco, já que pode decorrer da desídia do contribuinte ou servir a finalidade não confiscatória, como o combate ao contrabando e a sonegação fiscal.

⁵⁸⁷ Cf. AMARO. 2002. p.141-142.

⁵⁸⁸ Cf. KFOURI JÚNIOR. 2010. p. 132.

⁵⁸⁹ Cf. MELO. 2012. p. 36.

⁵⁹⁰ A redação do art. 5º, incisos XLV e XLVI, alínea ‘a’, é a seguinte:

Art. 5º (...)

(...)

XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

(...)

b) perda de bens;

(...)

VII.2.2.8 – O princípio do *ne bis in idem*

Outro pilar do direito sancionador é o princípio do *ne bis in idem*. Ele determina, em linhas gerais, que um mesmo fato jurídico não deve motivar a incidência de mais de uma norma sancionadora para castigar uma mesma pessoa, na proteção de um mesmo bem jurídico.

A ausência de expressa previsão normativa que impeça o *bis in idem* no texto constitucional, nos Códigos e nas leis extravagantes poderia suscitar questionamentos quanto à aplicabilidade do princípio. Porém, a doutrina é quase uníssona em admiti-lo como parte integrante do sistema do direito positivo brasileiro, em interpretação sistemática, todavia, existindo divergências, que não são poucas, quanto ao seu conteúdo.

Nele, o tema é mais arenoso do que aparenta, notadamente em áreas do direito onde se cumulam normas sancionadoras penais com outras de classes diversas, como a administrativa, o que ocorre, por exemplo, no direito tributário. A falta de normas gerais a disciplinarem o tema, por ausência de lei complementar sobre o direito tributário sancionador, só serve ao fomento das controvérsias. E ainda, como a multiplicidade sancionadora vedada pelo *bis in idem* demanda a apreciação de diversos critérios, como a atividade do legislador, o fato jurídico sancionado, o regime jurídico da sanção, o órgão sancionador, a finalidade da sanção, o bem jurídico tutelado e o rol sancionador em si, entre outros, cada ângulo de investigação ou novo elemento adicionado à análise da incidência do princípio serve de causa a novo embate doutrinário.

A perspectiva que mais acalora os doutrinários é a possibilidade de coexistência de normas sancionadoras administrativa e penal a incidirem sobre um mesmo fato jurídico. Na defesa da concomitância, CARLOS CINTRA⁵⁹¹, YOSHIKI ICHIHARA⁵⁹² e MARTINS FILHO⁵⁹³ sustentam que o regime jurídico aplicável a cada uma delas é distinto e que as instâncias sancionadoras penal e administrativa são independentes. Para justificar a dualidade, o último cita dispositivos legais que permitem a multiplicidade sancionadora⁵⁹⁴.

⁵⁹¹ Cf. MACHADO. 2004. p. 59-60.

⁵⁹² Cf. MACHADO. 2004. p. 484.

⁵⁹³ Cf. MACHADO. 2004. p. 294.

⁵⁹⁴ Seriam exemplos o art. 65, do CPP, os arts. 121 e 125 da Lei Federal n.º 8.112/1990, o art. 3º da Lei Federal n.º 9.605/1998, o art. 83 da Lei Federal n.º 8.666/1993 e o art. 225, § 3º, da CF/1988.

O primeiro chega a admiti-la inclusive na prescrição de sanções de mesma espécie, como as multas administrativas e penais. De outro lado, HUGO MACHADO⁵⁹⁵ e SOARES DE MELO⁵⁹⁶ são contrários à cumulação. O primeiro jurista funda sua conclusão na ofensa à razoabilidade e à proporcionalidade da dualidade sancionadora. Argumenta também que a distinção entre a sanção administrativa e a sanção penal é apenas formal, exceção feita à pena de privação de liberdade. O segundo faz análise mais profunda, apesar de sucinta, e sustenta que a unidade ontológica do ilícito impediria a coincidência das normas punitivas.

COIMBRA SILVA⁵⁹⁷ é outro doutrinador a criticar a simultaneidade da norma administrativa com a norma penal. Porém, o autor apresenta outro critério de averiguação do *bis in idem*. Depois de um cuidadoso estudo comparado do tema em ordenamentos estrangeiros, o autor centra a controvérsia da dualidade sancionadora na função exercida por cada uma das normas. Assim, conclui que se as funções forem idênticas, haverá violação do *ne bis in idem*. Desenvolvendo sua conclusão, elenca três pressupostos para aplicação do princípio: a existência de uma conduta ilícita unitária; a identidade subjetiva do infrator; e a identidade teleológica das normas sancionadoras.

Suas inferências são perspicazes, apesar de conter pequenos equívocos. O autor acerta quanto ao primeiro pressuposto, já que a pluralidade de ilícitos é tema afeto à disciplina do concurso de infrações e não ao *ne bis in idem*, que exige a presença de apenas um ato ilícito. Acerta, também, relativamente, quanto ao segundo, já que o princípio em debate só se aplica quando o sujeito passivo das normas sancionadoras é uma só pessoa. Digo relativamente porque COIMBRA SILVA prefere apontar a identidade no infrator, em detrimento de apontá-la no sujeito passivo, preferência da qual ousou dissentir, já que não creio que o princípio da pessoalidade da pena possa ser mitigado no direito tributário sancionador, como sustenta aquele jurista⁵⁹⁸. E, quanto ao terceiro, acerta na eleição do pressuposto, mas se equivoca parcialmente ao fundamentá-lo. Ele inclui na análise teleológica tanto a apreciação do bem jurídico tutelado pelas normas que sancionam

⁵⁹⁵ Cf. MACHADO. 2004. p. 165-168.

⁵⁹⁶ Cf. MACHADO. 2004. p. 256.

⁵⁹⁷ Cf. SILVA. 2007. p. 351-371, 375 e 384.

⁵⁹⁸ Citando como exemplo o art. 132 do CTN, o autor defende que, excepcionalmente, o direito tributário admite a transcendentalidade da responsabilidade por infrações. Todavia, o referido artigo dispõe apenas sobre a transmissão de responsabilidade por tributo devido pelo sucedido, silenciando sobre os débitos por sanções. O legislador poderia ter substituído o vocábulo *tributo* pela expressão *obrigação tributária*, mais abrangente, mas não o fez, denotando sua opção por excluir os débitos por sanções do rol de obrigações transmissíveis. Portanto, não cabe ao aplicado do direito fazer uso de interpretação abrangente da norma.

duplamente o mesmo fato quanto a averiguação da função por elas exercido. O primeiro fundamento é realmente necessário, já que a finalidade mediata da norma sancionadora é sempre a preservação de um bem jurídico. Porém, a função de toda norma sancionadora, *stricto sensu*, é de veicular sanção negativa, ou seja, de punir. Logo, se a função não é sancionar, mas é, por exemplo, indenizar, não há que se falar em ofensa ao *ne bis in idem*. Portanto, o foco teleológico deve ser o bem jurídico tutelado pela sanção e não a função por ela exercida, que será sempre idêntica. Assim, com os pontuais reparos, pode-se admitir os três pressupostos de COIMBRA SILVA para a identificação do *bis in idem*.

MÁRCIA SOARES DE MELO⁵⁹⁹ também centra sua averiguação do *bis in idem* no bem jurídico tutelado, admitindo a coexistência de normas sancionadoras quando eles são distintos. ANDRADE FILHO⁶⁰⁰ compartilha de mesma conclusão, afirmando que “(...) uma só ofensa a uma só pessoa ou bem jurídico não pode sofrer mais que uma penalidade (...)”. Porém, a solução do autor não é das mais garantistas, já que sugere que na duplicidade, a norma mais grave deve prevalecer. Aliás, a afirmação do autor antes transcrita também merece um reparo.

É que o princípio do *ne bis in idem* aplicado no ordenamento brasileiro veda a dupla incidência de normas jurídicas sancionadoras e não de sanções. Tomando como exemplo o direito tributário sancionador penal, é não apenas possível, como recorrente, que sejam imputadas cumulativamente ao causador do ilícito penal uma sanção de privação de liberdade, a ser substituída ou não por uma sanção restritiva de direitos, e outra sanção de multa penal. Este expediente sancionador, apesar de excessivo, não é coibido pelo direito pátrio, já que ambas as sanções advém do mesmo veículo. O que o princípio do *ne bis in idem* impede é que duas normas incidam a um só tempo.

Ainda sobre o princípio do *ne bis in idem*, cabe destacar que ele também incide sobre a atividade do legislador. Na etapa de criação da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata, ele coíbe que um mesmo ente legislativo elabore múltiplas normas sancionadoras, de mesmo regime jurídico, para tutelar um só bem jurídico e incidir, em concomitância, sobre uma só pessoa, pela prática de um mesmo ato.

⁵⁹⁹ Cf. MACHADO. 2004. p. 319-320.

⁶⁰⁰ Cf. ANDRADE FILHO. 2007. p. 49-50.

E, por fim, resta observar que o *ne bis in idem* coíbe também que um órgão judicial federal e outro estadual imputem, a um mesmo sujeito, sanções distintas pelo cometimento de um só fato jurídico, com fundamento em uma mesma norma geral e abstrata. É o que ocorre, por suposição, quando há uma omissão de receita que mitigue a incidência de tributos federais e estaduais e ambos os Ministérios Públicos, federal e estadual, vem a oferecer denúncia contra o contribuinte sonegador. Neste caso, é a norma sancionadora federal que deve prevalecer, por entendimento sumulado do STF.

VII.2.3 – A etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta: princípios, postulados e regras jurídicas aplicáveis

Depois de apontados os mais importantes princípios aplicáveis à etapa de instituição da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata, pode-se avançar a semelhante providência quanto à etapa de positivação da norma sancionadora individual e concreta, estágio da positivação em que a sanção tributária será efetivamente definida.

Assim, serão expostos na sequência os princípios do devido processo legal, da presunção de inocência e do *in dubio pro reo*, este último juntamente às regras de interpretação benigna em favor do acusado. Em continuidade, serão expostos os princípios da retroatividade benigna, da interdependência entre as instâncias punitivas, da culpabilidade, da consunção ou absorção e da insignificância ou bagatela, além do postulado da razoabilidade, apenas invertida a ordem deste último.

Para finalizar, será dedicada uma especial atenção às regras jurídicas da vedação à analogia e de arrependimento mitigante e extintivo, rigorosamente nesta ordem.

Todos, em maior ou menor grau, irradiam efeitos sobre a etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora individual e abstrata e, por isto, foram alocados neste tópico comum. Isto não significa que eles atuem exclusivamente nesta etapa do processo de positivação do direito tributário sancionador. Mas, sim, que é nesta etapa que sua incidência se dá de forma mais incisiva, influenciando apenas subsidiariamente a etapa antecedente.

Ademais, sua ordem de apresentação procurou refletir a exata sequência racional que aparece no processo de positivação da norma sancionadora, favorecendo o labor do aplicador do direito. Vejamos cada qual dos princípios, regras e postulados listados:

VII.2.3.1 – O princípio do devido processo legal

O *princípio do devido processo legal* também tem incidência robusta na etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora. Explicitamente arrolado como direito fundamental no altiplano da Constituição Federal de 1988⁶⁰¹, orienta que todo expediente sancionador, para ser válido, deve obedecer a uma série de ritos procedimentais previamente estabelecidos nas normas regulamentares, que devem ser adequados a sua finalidade e conformes ao conteúdo material do repertório do ordenamento jurídico.

O princípio busca garantir às partes litigantes a paridade de armas e a certeza de que seu processo tramitará segundo normas justas e harmonicamente articuladas, servindo de instrumento de realização do direito material envolvido na relação jurídica conflituosa, a ser protegido pela prestação jurisdicional. Nos expedientes sancionadores, visa assegurar ao acusado principalmente o direito de contradizer as acusações que lhe são dirigidas e o direito de exercer sua defesa de forma ampla, produzindo provas e fazendo uso dos demais meios indispensáveis para tanto. HUGO MACHADO⁶⁰² define o contraditório como sendo “(...) o procedimento no qual tudo o que de relevante é praticado no processo por uma das partes deve ser do conhecimento da parte contrária”, enquanto a ampla defesa seria o uso de todos os meios lícitos de provas.

Porém, o *devido processo legal* não se esgota nas garantias do contraditório e da ampla defesa. Funciona como uma verdadeira cláusula de encerramento do sistema do direito positivo, delimitando as regras do jogo processual e, portanto,

⁶⁰¹ A determinação está contida no art. 5.º, inciso LIV, abaixo transcrito, cabendo ressaltar que o *devido processo legal* também irradia seus efeitos sobre inúmeros outros dispositivos constitucionais. Vejamos:

Art. 5º (...)

(...)

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

(...)

⁶⁰² Cf. MACHADO. 2007. p. 480-481.

servindo de fundamento a outras garantias implícitas e explícitas no texto constitucional, como o duplo grau de jurisdição, a imparcialidade do julgador, a lealdade processual etc.

É importante destacar que o *princípio do devido processo legal* alcança tanto os processos penais, quanto os processos administrativos sancionadores. É este, por exemplo, o entendimento da doutrina de LUCIANO AMARO⁶⁰³ e BARROS CARVALHO⁶⁰⁴. A aplicação do contraditório e da ampla defesa ao âmbito administrativo e judicial decorre de expressa disposição constitucional, contida no art. 5º, inciso LV, da CF/1988. Entretanto, mesmo que o veículo normativo superior de nosso sistema jurídico silenciasse, tais normas certamente seriam impositivas, já que a paridade entre os atores do processo e a cautela na afronta de direitos fundamentais, como a liberdade e a propriedade, são pressupostos endógenos de todo Estado que pretende ser democrático de direitos. Ademais, o *caput* do art. 2º da Lei Federal n.º 9.784/1999⁶⁰⁵ também positivou a aplicação do contraditório e da ampla defesa, subordinando a atuação da Administração à observância de tais princípios.

Discorrendo sobre a aplicação do princípio aos procedimentos tributários administrativos, BARROS CARVALHO⁶⁰⁶ o desdobra em duas frentes. Na primeira, que intitula de “*direito a ser ouvido*”, o autor cataloga a garantia da ampla publicidade dos atos praticados, notadamente daqueles privativos da Administração⁶⁰⁷, a oportunidade do administrado expor suas razões, a obrigatoriedade de manifestação escrita da autoridade sobre cada razão a ela exposta, o dever da Administração de decidir fundamentadamente sobre os pedidos ou defesas do administrado e o direito deste último de se fazer representar por profissional especializado no feito. Na segunda, designada de “*direito a oferecer e produzir a prova adequada a defesa de sua pretensão*”, o autor lista os direitos do administrado de produzir toda prova coerentemente proposta, produção esta que deve preceder ao desfecho do processo, e de tomar parte na produção da prova alheia.

⁶⁰³ Cf. AMARO. 2002. p. 423.

⁶⁰⁴ Cf. CARVALHO. 2009. p. 169.

⁶⁰⁵ Aplicável no âmbito federal, o *caput* do art. 2º da Lei Federal n.º 9784/1999, ordena que:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.
(...)

⁶⁰⁶ Cf. CARVALHO. 2011. p. 915-918.

⁶⁰⁷ A garantia também inclui o direito à vista dos autos, inclusive aqueles de expedientes investigativos, como o inquérito policial, abrangendo todo o material já encartado nos autos. Aliás, as insistentes negativas das autoridades policiais de acesso dos defensores aos autos de inquéritos motivou a expedição da Súmula Vinculante n. 14 pelo Supremo Tribunal Federal.

Por fim, cabe observar que a recente orientação do devido processo legal pela instrumentalidade das formas e pela celeridade processual, que estimula a ênfase no aspecto material do princípio, merece cautela na seara do direito tributário sancionador, sob pena de fazer perecer o próprio princípio enquanto meio efetivador de outras garantias.

VII.2.3.2 – O princípio da presunção de inocência

O *princípio da presunção de inocência* também irradia efeitos na etapa de aplicação do direito sancionador. Cânone indispensável aos ordenamentos jurídicos dos Estados Democráticos de Direito, o princípio determina que ninguém deve ser considerado culpado por um ato ilícito que lhe é imputado até que seja provada de forma terminal a autoria e a materialidade do ilícito e a culpabilidade do acusado.

No ordenamento jurídico brasileiro, ele merece proteção constitucional, constando expresso do art. 5º, inciso LVII, da Constituição Federal de 1988⁶⁰⁸, que resolveu distender sua incidência temporal até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória. Por fazer menção explícita à sentença de natureza penal, poderia se questionar sua aplicação aos demais campos do direito sancionador. Em análise do tema, COIMBRA SILVA⁶⁰⁹ salienta que a repressão não é exclusividade do direito penal, para concluir que é necessário estender a garantia a outros campos do direito sancionador.

Outra controvérsia sobre o tema diz respeito à extensão de sua incidência sobre o direito tributário sancionador administrativo, notadamente sobre as normas que dispensam a averiguação da culpabilidade do infrator, onde a responsabilização é objetiva. Se poderia defender que, nestas situações, o princípio da presunção de inocência seria suprimido, dando efetividade ao princípio da praticidade⁶¹⁰. Porém, o que ocorre nestas hipóteses é sua mitigação, e não sua exclusão. A presunção de inocência continua a incidir, obrigando o aplicador da norma sancionadora individual e concreta a fazer prova prévia

⁶⁰⁸ O art. 5º, inciso LVII, determina que:

Art. 5º (...)

(...)

LVII – ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória;

(...)

⁶⁰⁹ Cf. SILVA. 2007. p. 341-342.

⁶¹⁰ Este é outro tema estudado por COIMBRA SILVA em detalhes. Segundo o autor, a praticidade é causa da presunção relativa de culpa do infrator das normas tributárias administrativas (Cf. SILVA. 2007. p. 342-346).

dos elementos objetivos do ato ilícito, residindo aí a presunção. Ou seja, o órgão sancionador deverá provar previamente a autoria e a materialidade da infração e o resultado por ela produzido antes de aplicar a sanção tributária administrativa. É a mitigação da presunção de validade dos atos administrativos, quando, por exemplo, faltam ao desfecho da atividade de fiscalização provas cabais dos elementos objetivos da infração.

Nunca é demais lembrar que o objetivo do princípio é tutelar a pessoa contra as possíveis arbitrariedades do aparato sancionador do Estado, e sua função, nas normas sancionadoras penais, é de delegar o ônus probatório da autoria ou participação no delito, da materialidade e da culpabilidade do acusado ao órgão acusador.

Por fim, cabe destacar que a presunção de inocência do investigado ou acusado tem vínculo umbilical com outros princípios aplicáveis ao direito sancionador, como o *in dubio pro reo* e devido processo legal. Sua articulação com o último impede o uso de prova obtida por meio ilícito em desfavor do acusado.

VII.2.3.3 – O princípio do *in dubio pro reo* e as regras de interpretação benigna

Outro cânone do direito sancionador, tanto administrativo, quanto penal, é o **princípio do *in dubio pro reo***. Ele orienta o aplicador do direito a decidir em favor do acusado em caso de dúvida sobre circunstância relativa ao ato ilícito, a culpabilidade do autor ou sobre a incidência e os limites da norma sancionadora aplicável. Ou seja, havendo incerteza sobre a aplicação do comando normativo sancionador ou sobre a existência ou gravidade do fato jurídico que dá azo à imputação da sanção, deverá o julgador decidir em favor do acusado para absolvê-lo ou imputar a sanção menos rigorosa.

Há doutrinadores que chegam a criticar a observância do princípio, sugerindo que, no âmbito penal, a dúvida deveria favorecer a sociedade (*in dubio pro societate*), enquanto que, no âmbito administrativo, deveria favorecer a Fazenda Pública, em benefício do interesse público, sobreposto à vontade do particular. Em parte, seus argumentos buscam justificativa na ausência de uma explícita ordem normativa para sua aplicação, notadamente no corpo do texto constitucional e no âmbito penal sancionador.

Porém, essa doutrina minoritária sucumbe a uma interpretação sistemática do ordenamento. Nunca é demais recordar que o confronto estabelecido entre o acusado, acuado em sua defesa e temeroso de sofrer o castigo sancionador, e o Estado, detentor do poder punitivo, não é parelho. A equivalência de armas entre defesa e acusação não é natural, servindo a dúvida em favor do réu para equilibrar os pesos distintos da balança da justiça. Ademais, uma análise cautelosa do repertório normativo deixaria evidente a irradiação de efeitos do princípio do *in dubio pro reo* no cânone de presunção de inocência do acusado, direito fundamental garantido pelo art. 5º, inciso LVII, da CF/1988⁶¹¹, que incide do início da etapa investigativa até o desfecho do processo sancionador, com a condenação irrecorrível.

As *regras jurídicas de interpretação benigna de normas e fatos em favor dos acusados* também evidenciam a propagação de efeitos do princípio do *in dubio pro reo*. No âmbito do direito sancionador penal, algumas normas de absolvição do acusado cumprem esta função, notadamente as regras de absolvição por deficiência de provas, como aquelas listadas no art. 386, incisos II, V, VI e VII, do CPP⁶¹². No âmbito do direito tributário sancionador, tanto administrativo, quanto penal, o art. 112 do Código Tributário Nacional⁶¹³ cumpre a mesma função, sendo explícito em ordenar uma interpretação benigna ao acusado como regra na incerteza sancionadora.

⁶¹¹ O art. 5º, inciso LVII, determina que:

Art. 5º (...)

(...)

LVII – ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória;

(...)

⁶¹² Diz o art. 386, incisos II, V, VI e VII, do Código de Processo Penal, que:

Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

(...)

II – não haver prova da existência do fato;

(...)

V – não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal;

VI – existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu de pena, ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência;

VII – não existir prova suficiente para a condenação.

(...)

⁶¹³ O art. 112 do CTN é assim redigido:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

É importante reconhecer que o comando normativo não é apenas como uma regra de interpretação favorável da lei tributária. Ele contempla também hipóteses de “(...) “*interpretação*” do fato (*ou melhor, de qualificação do fato*)”, como nota LUCIANO AMARO⁶¹⁴. Assim, traduz-se em mais que uma regra jurídica de interpretação benéfica da lei em favor do acusado. É, também, regra de interpretação benigna dos fatos duvidosos em favor do acusado, dando maior amplitude à concretização do princípio do *in dubio pro reo*. Outro destaque que deve ser feito é que o princípio aplica-se tanto ao direito tributário sancionador administrativo quanto ao penal, já que não há limitação da sua incidência.

Na doutrina, PAULO BRAGA⁶¹⁵ observa que o princípio do *in dubio pro reo* é aplicável no direito tributário sancionador mesmo em hipóteses não elencadas no referido art. 112 do CTN, já que o rol do comando normativo seria exemplificativo, e não taxativo. LUCIANO AMARO⁶¹⁶, por sua vez, enxerga na interpretação benigna um “(...) *preceito análogo* (...)” ao princípio do *in dubio pro reo*, o que ousamos discordar, já que o primeiro nada mais representa que a materialização do último. Por fim, SOARES DE MELO⁶¹⁷ sustenta que a regra da interpretação benigna se aplica tanto aos ilícitos tributários em que a responsabilidade é objetiva, quanto aos casos em que ela é subjetiva, já que a certeza da prática do ilícito é condição à pretensão sancionadora.

VII.2.3.4 – O princípio da retroatividade benigna

Outro princípio aplicável no processo de positivação da norma jurídica tributária sancionadora é a ***retroatividade da norma mais benéfica ao sancionado***. Seu emprego permite que uma norma jurídica posterior ao cometimento do ilícito tributário irradie efeitos para eliminar ou mitigar a incidência de outra norma punitiva antes aplicada.

No âmbito penal, referido princípio tem guarida constitucional, constando expressamente como direito fundamental no extenso rol do art. 5º da Constituição Federal⁶¹⁸. Ademais, a retroação da norma penal mais benéfica ao réu, seja

⁶¹⁴ Cf. AMARO. 2002. p. 216.

⁶¹⁵ Cf. BRAGA. 2013. p. 129.

⁶¹⁶ Cf. AMARO. 2002. p. 215

⁶¹⁷ Cf. MELO. 2012. p. 252-253.

⁶¹⁸ A previsão consta do art. 5º, inciso XL, assim redigido:
Art. 5º (...)

para reduzir a pena aplicada ou para extinguir a punibilidade, também consta do art. 2º, parágrafo único, e do art. 107, inciso III, do Código Penal⁶¹⁹, não havendo limitações ao seu emprego. Contudo, a adoção do *princípio da benignidade*⁶²⁰ no âmbito tributário sancionador administrativo, disciplinada pelo art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional⁶²¹, sofreu limitações. SOARES DE MELO⁶²² observa que ele só se aplica ao ato ainda não julgado em definitivo. Além disso, a confusa redação da alínea ‘b’ veda o emprego da norma retroativa benéfica ao sancionado na hipótese de fraude ou não pagamento do tributo, confrontando o disposto na alínea antecedente, não limitativa. Atento à contradição, LUCIANO AMARO⁶²³ propõe a prevalência da norma mais benéfica ao réu, afastando a restrição da alínea ‘b’.

Por fim, cumpre destacar que o princípio nunca é aplicado em favor do Estado, mas sempre em favor do contribuinte ou responsável que foi sancionado. Seu emprego também não elimina a obrigação de pagamento do tributo, apenas afastando ou mitigando a norma sancionadora. E, ainda, com bem observa HUGO DE BRITO MACHADO, não se deve confundir o princípio da retroatividade benigna com o instituto jurídico da anistia, já que, na aplicação desta última, “(...) não se opera alteração ou revogação da lei antiga (...)”⁶²⁴.

(...)

XL – a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.

(...)

⁶¹⁹ O art. 2º, parágrafo único, e o art. 107, inciso III, ambos do Código Penal, são assim redigidos:

Art. 2º (...)

Parágrafo único – A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

(...)

Art. 107. Extingue-se a punibilidade:

(...)

III – pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso.

(...)

⁶²⁰ Cf. CARRAZZA. 2006. p. 346.

⁶²¹ A redação do art. 106, inciso II, do CTN, é a seguinte:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

⁶²² Cf. MELO. 2012. p. 236.

⁶²³ Cf. AMARO. 2002. p. 195-197.

⁶²⁴ Cf. MACHADO. 2007. p. 129.

VII.2.3.5 – O princípio da interdependência entre as instâncias punitivas

Outro princípio aplicável no curso da defesa do sancionado é a *interdependência entre as instâncias punitivas*. É que as instâncias administrativa e judicial coexistem no direito tributário sancionador, sendo possível prever e aplicar normas sancionadoras em cada uma dessas instâncias. Há, portanto, a necessidade de coerência e harmonia entre elas para que as soluções sobre fatos atinentes ao expediente sancionador não sejam contraditórias e para que as sanções aplicadas não se sobreponham em simultaneidade. Seu emprego serve à guarda da certeza do direito bem como ao sobreprincípio da segurança jurídica, fornecendo maior coesão ao sistema do direito.

Ou seja, a observância deste princípio serve para que a instância judicial e a instância administrativa não sejam consideradas como compartimentos autônomos, mas como peças articuladas de uma só estrutura, o direito. Logo, um tribunal administrativo e outro judicial não podem conflitar sobre a existência de um fato jurídico tributário, por exemplo, sob risco de incoerência. No direito pátrio, a desarmonia é resolvida pela supremacia da decisão judicial, em respeito à universalidade da jurisdição do Judiciário, disposta no art. 5º, inciso XXXV, da CF/1988⁶²⁵. De outro lado, também como exemplo, o Poder Judiciário deve aguardar o prévio esaurimento da instância administrativa para dar desfecho à ação penal por crime tributário material. É que, sem definição administrativa quanto ao lançamento, haveria incerteza quanto à própria prática criminosa, faltando justa causa à ação penal, que deveria aguardar suspensão a decisão final administrativa.

Na doutrina, FÜHRER⁶²⁶ reconhece no último exemplo o *princípio do serenamento da instância administrativa*, que, todavia, devido ao alto grau de concretude, opta-se por ser admitido como regra. HUGO DE BRITO MACHADO⁶²⁷ é outro doutrinador a discorrer sobre o assunto, para destacar que a ação penal não pode servir como meio de coação do contribuinte ao pagamento de tributos. AURORA DE CARVALHO⁶²⁸ também

⁶²⁵ Também nomeado de princípio da inafastabilidade da jurisdição. O art. 5º, inciso XXXV, determina que:
Art. 5º (...)

(...)

XXXV – a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...)

⁶²⁶ Cf. FÜHRER. 2010. p. 191.

⁶²⁷ Cf. MACHADO. 2007. p. 515-517.

⁶²⁸ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 215-235. O fundamento da suspensão para a autora seria o art. 93 do CPP.

enfrenta a questão, investigando-a em minúcias, em trabalho indicado aos interessados no aprofundamento do assunto. No entanto, a autora adota posição menos garantista e sustenta que a espera pelo exaurimento da via administrativa seria faculdade do Promotor, antes de proposta a ação penal, ou do Magistrado, após a propositura, havendo óbice objetivo à tramitação da ação penal apenas quando existisse questionamento judicial do lançamento.

Ainda no campo doutrinário, COIMBRA SILVA⁶²⁹ é metucioso ao tratar do princípio da interdependência das instâncias punitivas. Garantista, o autor defende “(...) *a prévia verificação da prática de uma ou mais infrações estritamente fiscais para, somente em caso positivo, iniciar o processo criminal (...)*”. Ademais, ele também sustenta a vedação ao *bis in idem* entre sanções tributárias administrativas e penais, refutando sua sobreposição, tema que, todavia, será detalhado em item próprio nesta dissertação, já que dotado de peculiaridades que não se limitam à interdependência das instâncias punitivas.

VII.2.3.6 – O princípio da culpabilidade

Outro princípio a incidir na etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora é o ***princípio da culpabilidade***. Ele consiste na averiguação da livre vontade do agente em praticar o ato ilícito e no grau de reprovabilidade da conduta por ele assumida, desde que lhe fosse possível adotar conduta diversa.

Ou seja, o princípio da culpabilidade se preocupa com o elemento volitivo do ato punível e com a medida de reprovação jurídico-social desta escolha de consciência, atuando em duas frentes, sendo, a um só tempo, pressuposto e limite da sanção. É pressuposto porque insere a investigação da vontade do agente em praticar o ato, quer por dolo ou por culpa, na conformação do ilícito punível. E é limite porque orienta a dosagem da sanção, conforme o grau de reprovação da conduta ou omissão praticada.

A sua aplicação às normas jurídicas tributárias sancionadoras penais é pacífica na doutrina. Decorre das expressas disposições dos *caputs* dos arts. 29 e 59 do Código Penal⁶³⁰, sendo certo que a prévia comprovação da culpabilidade do acusado pela

⁶²⁹ Cf. SILVA. 2007. p. 372-384.

⁶³⁰ Os dispositivos legais do Código Penal, supra citados, contém a seguinte redação:

prática do ato ilícito penal é condição exigida para que a sanção penal seja imputada. Sobre o tema, TOMAZINI DE CARVALHO⁶³¹ observa, com razão, que os crimes tributários sempre reclamam a comprovação do dolo do acusado, já que não admitem modalidade culposa.

Ainda sobre o tema da culpabilidade no direito tributário sancionador penal, é útil destacar que há razoável controvérsia doutrinária quanto à imputação de responsabilidade penal às pessoas jurídicas. Os doutrinadores contrários argumentam que a pessoa jurídica, enquanto abstração humana, não é dotada de vontade, e, portanto, não poderia ser objeto de sanção penal. Filiando-se a este posicionamento, MAXIMILIANO FÜHRER⁶³² chega a afirmar, com ironia, que “*Somente com alegria e bom humor é possível falar em responsabilidade penal da pessoa jurídica*”. ÍTALO PONTES⁶³³, DEBORAH SALES e RAUL NEPOMUCENO⁶³⁴, SOARES DE MELO⁶³⁵ e ZELMO DENARI⁶³⁶ são outros doutrinadores a aderir a essa corrente. De outro lado, os doutrinadores favoráveis à responsabilização, dentre eles ANDERSON FURLAN⁶³⁷ e YOSHIKI ICHIHARA⁶³⁸, sustentam que a pessoa jurídica é capaz de assumir deveres e obrigações, exprimindo sua vontade por meio de seu centro de decisão, ou observam que a Constituição Federal teria resolvido a celeuma, permitindo a imputação de sanção penal à pessoa jurídica por meio do art. 173, § 5º, e do art. 225, § 3º.

Esta última corrente se mostra mais adequada, seja porque o texto constitucional foi expresso em admiti-la, ou seja porque o sistema do direito positivo, ao admitir a abstração da pessoa jurídica como aglomerado patrimonial capaz de interagir com pessoa naturais, ou outras idênticas a ela, na assunção de direitos e de obrigações, também deve criar mecanismos capazes de coibir os excessos ou práticas ilícitas de seus centros decisórios. E nem se diga que o ordenamento já prevê a submissão às normas

Art. 29. *Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade.*

(...)

Art. 59. *O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e consequências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime:*

(...) - destacado

⁶³¹ Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 157.

⁶³² Cf. FÜHRER. 2010. p. 53-58.

⁶³³ Cf. MACHADO. 2005. p. 460.

⁶³⁴ Cf. MACHADO. 2005. p. 295-298.

⁶³⁵ Cf. MACHADO. 2005. p. 506-507. Todavia, é necessário ressaltar que o autor adota posição moderada, admitindo a imputação de sanção penal de multa penal pecuniária à pessoa jurídica.

⁶³⁶ Cf. MACHADO. 2005. p. 651-652.

⁶³⁷ Cf. MACHADO. 2005. p. 64-66.

⁶³⁸ Cf. MACHADO. 2005. p. 636.

penais de seus dirigentes e gestores. É que nem sempre suas condutas almejarão o benefício próprio, sendo certo que caberá a responsabilização da pessoa jurídica quando for ela a favorecida. Ainda, cumpre ressaltar que, por óbvio, as sanções penais aplicáveis à pessoa jurídica devem ser compatíveis com sua natureza.

Todavia, as maiores controvérsias sobre o princípio da culpabilidade residem quanto a sua aplicação às normas tributárias sancionadoras administrativas. Uma expressiva parcela da doutrina sustenta que a responsabilidade pelas infrações tributárias administrativas seria, em regra, objetiva, afastando o questionamento sobre a vontade do infrator em praticar o ato ilícito. Seu fundamento centra-se no conteúdo do art. 136 do CTN⁶³⁹, que determina que a responsabilidade por este tipo de infração independe da intenção do agente ou do responsável. Seguem este entendimento ANIS KFOURI⁶⁴⁰, BARROS CARVALHO⁶⁴¹, SOARES DE MELO⁶⁴² e ZELMO DENARI⁶⁴³, entre outros. Entretanto, esta conclusão não deve prevalecer. A inteligência do comando normativo denota que apenas o dolo deixa, de regra, de ser exigido para a imputação da sanção tributária administrativa, persistindo o questionamento quanto à culpa, já que o legislador empregou o vocábulo *intenção*. É esta, inclusive, a conclusão de LUCIANO AMARO⁶⁴⁴, sendo que CARLOS CINTRA e IVSON COELHO⁶⁴⁵ compartilham de mesma opinião.

E, ainda que não se admita tal ilação, deve-se compactuar do magistério de COIMBRA SILVA⁶⁴⁶ para creditar que o legislador tratou de estabelecer uma presunção relativa de culpa do infrator desobediente à norma jurídica tributária administrativa, cabendo a ele afastá-la. Cabe destacar que esta inteligência da norma não deve se confundir com a admissão da responsabilidade objetiva pela infração tributária administrativa, já que, contra a presunção relativa cabe sempre prova em contrário, enquanto que, na

⁶³⁹ O art. 136 do Código Tributário Nacional estipula que:

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

⁶⁴⁰ Cf. KFOURI JÚNIOR. 2010. p. 198-199.

⁶⁴¹ Cf. CARVALHO. 2009. p. 596.

⁶⁴² Cf. MELO. 2012. p. 303-304.

⁶⁴³ Cf. MACHADO. 2005. p. 651-652.

⁶⁴⁴ Cf. AMARO. 2002. p. 428-430.

⁶⁴⁵ Cf. MACHADO. 2005. p. 158.

⁶⁴⁶ Cf. SILVA. 2005. p. 322 e 345. Cumpre observar que o autor limita tais conclusões tão somente as normas sancionadoras de função repressiva, admitindo a responsabilidade objetiva quanto as normas sancionadoras de função indenizatórias.

responsabilidade objetiva esta é inadmissível. Em verdade, a técnica da presunção relativa da culpa do infrator serviria para equilibrar o embate entre os princípios da presunção de inocência e da culpabilidade com o princípio da praticidade, mitigando todos sem, contudo, suprimi-los.

Ainda sobre o tema da culpabilidade, é relevante observar que, mesmo havendo ciência do agente na prática do ato ilícito, há situações que, para a majoritária doutrina, poderão afastar ou mitigar sua culpabilidade. A coação irresistível, a obediência hierárquica e a inexigibilidade de conduta diversa estão entre estas situações. Ademais, o erro de tipo também mitigará a culpabilidade. Nesse entendimento milita, por exemplo, SOARES DE MELO⁶⁴⁷. Entretanto, não é pacífico na doutrina que o erro de proibição atinge a culpabilidade. Nem deveria, já que ninguém pode alegar o desconhecimento do arcabouço normativo vigente. Todavia, fica a ressalva de HUGO DE BRITO⁶⁴⁸, que sugere que a não observância da consolidação da legislação tributária anualmente em regulamento, nos termos do art. 212 do CTN, justificaria a mitigação da culpabilidade por erro de proibição.

VII.2.3.7 – O princípio da consunção ou da absorção

Também a incidir na etapa de aplicação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta, o *princípio da consunção ou da absorção* determina que um ato ilícito praticado com o mero intuito de permitir o cometimento de outro ato ilícito, cronologicamente seguinte ao primeiro e vinculado a ele por um nexo de dependência, o primeiro será consumido pelo segundo, obstando a incidência da norma sancionadora a ele correspondente. Ou seja, o ato ilícito fim absorverá o ato ilícito meio.

A ausência de previsão normativa explícita a acolher o princípio da absorção poderia suscitar dúvidas quanto a sua incorporação ao sistema do direito positivo pátrio. Porém, é manifesta a integração do princípio ao ordenamento jurídico nacional, tendo em vista sua aplicação frequente pelos tribunais, havendo, inclusive, súmula de tribunal superior a referendar sua aceitação⁶⁴⁹.

⁶⁴⁷ Cf. MACHADO. 2013. p. 503.

⁶⁴⁸ Cf. MACHADO. 2013. p. 403. A posição merece crítica, já que a consolidação em nada inova no ordenamento, não trazendo novos elementos ao sistema do direito positivo vigente.

⁶⁴⁹ Trata-se da Súmula n.º 17 do Superior Tribunal de Justiça, que determina que “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”.

Deste modo, é certa sua aplicação ao direito tributário sancionador penal. Todavia, há questionamentos quanto à sua incidência sobre o direito tributário sancionador administrativo, ou, ainda, quando se entrecruzam as normas sancionadoras administrativa e penal. Com razão, neste ponto, COIMBRA SILVA⁶⁵⁰, que admite a aplicação nestas situações, dissentindo do autor apenas quanto à opção dele pela norma sancionadora mais severa no caso de entrecruzamento, quando, crê-se, deverá prevalecer a norma que sanciona o ato fim.

Também cabe destacar que o princípio da consunção não deve ser confundido com o princípio que veda o *bis in idem*. No último, há apenas ato ilícito sobre o qual incidem mais de uma norma sancionadora, enquanto que no primeiro há ao menos dois atos ilícitos cometidos, prevalecendo apenas uma das normas sancionadoras. Por fim, resta observar que o referido princípio não deve ser confundido com a regra de concurso formal de delitos, posta pelo art. 70 do Código Penal, como sugere ANDRADE FILHO⁶⁵¹, já que, se aplicável o princípio da consunção, não haverá acréscimo de pena na sanção prevalecente, o que ocorre no concurso formal, quando se acresce do sexto à metade.

VII.2.3.8 – O postulado da razoabilidade

A **razoabilidade** também tem aplicação na etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta, servindo para, enquanto postulado, estruturar racionalmente a aplicação das outras normas incidentes.

Conceitualmente, o termo é empregado em diversas semânticas, o que invariavelmente atrapalha a identificação do fenômeno jurídico que ele representa e com frequência leva à confusão de seu conceito com o de *proporcionalidade*, sendo recorrente o emprego doutrinário das expressões em sinonímia, como anteriormente já demonstrado. Porém, a razoabilidade não investiga a relação de causalidade entre o meio eleito e o fim que se pretenda efetivar, como faz a proporcionalidade. Ela insere as preocupações com as individualidades casuísticas e com elementos da realidade empírica e relaciona medida e critério, segundo o magistério de HUMBERTO ÁVILA⁶⁵², orientador de todo esse tópico.

⁶⁵⁰ Cf. SILVA. 2007. p. 371.

⁶⁵¹ Cf. ANDRADE FILHO. 2007. p. 50.

⁶⁵² Cf. ÁVILA. 2012. p. 173-182; 198-202.

Para tanto, o postulado da razoabilidade opera com três propósitos: harmonizar o geral com o individual; harmonizar o sistema do direito positivo com a realidade que ele tenta regular; e harmonizar a medida adotada pelo aplicador do direito com o critério que lhe dimensiona. Ainda na doutrina de HUMBERTO ÁVILA⁶⁵³, o postulado funciona como equidade no primeiro propósito, como congruência no segundo e como equivalência no terceiro. Assim, a *razoabilidade* pode ser definida como a norma jurídica metódica, direcionada ao aplicador do Direito, que insere deveres de observância, de equidade, de congruência e de equivalência na positivação da norma individual e concreta.

A harmonização do geral com o individual exige que as circunstâncias de fato relacionadas à aplicação da norma geral e abstrata sejam presumidas relativamente normais, ou seja, de acordo com o que acontece na vida cotidiana, bem como que as situações de anormalidade que qualifiquem o caso concreto e que não forem previstas na norma geral e abstrata sejam efetivamente consideradas pelo aplicador do Direito. No caso do direito tributário sancionador, pode-se citar, como exemplo, que o aplicador de uma sanção de multa administrativa por pagamento extemporâneo de tributo deve considerar se a impontualidade decorreu de situação anormal, como o fechamento por motivo de roubo da única agência bancária da região isolada onde o contribuinte reside, ou um acidente com o contribuinte no trajeto para o banco onde efetuará o pagamento, ou ainda um furto ou roubo que vitimou o contribuinte com a perda dos meios de pagamento. Outro exemplo que pode ser citado é a ocorrência de situação excepcional de incêndio, inundação, desmoronamento, ou qualquer outra circunstância caracterizadora de força maior que atinja o estabelecimento da empresa e impeça o contribuinte de dar cumprimento a certos deveres instrumentais da tributação, hipótese em que a excepcionalidade deverá ser apreciada pelo aplicador da sanção tributária correspondente ao descumprimento.

A harmonização do sistema do direito positivo com a realidade que ele tenta regular, por sua vez, exige que qualquer medida a ser adotada seja amparada por um suporte empírico existente e que guarde uma relação de congruência entre o critério escolhido para diferenciar com a medida que se pretende seja adotada. No âmbito do direito tributário sancionador, a falta de apoio na realidade ocorre, por exemplo, quando há a imputação de uma sanção tributária por não recolhimento de tributo em operação sujeita

⁶⁵³ Cf. ÁVILA. 2012. p. 174-180.

à sistemática da substituição tributária, que, posteriormente, apesar de presumida, não chega a se efetivar, como nas ocasiões em que as mercadorias que se presumiu vendidas foram furtadas ou perdidas por sinistro. Outro exemplo de falta de suporte real é aquele das normas tributárias sancionadoras da inadimplência que foram fixadas anteriormente à estabilização econômica do país e que quantificavam a sanção em elevadas porcentagens do tributo devido, mas que hoje se mostram anacrônicas e desarrazoadas. Já a ausência de congruência ocorre, também como exemplo, quando se determina que tal ou qual classe de pessoas está sujeita a multa punitiva pelo atraso no pagamento de tributo menos rigorosa que os outros contribuinte em geral, sem qualquer razão que justifique a diferenciação.

E, por fim, a harmonização da medida adotada pelo aplicador do Direito com o critério que lhe dimensiona exige que esse demonstre com extremo rigor a equivalência entre medida e critério. Na experiência do direito tributário sancionador, a equivalência reside na correspondência entre a sanção impingida e a culpa do agente causador do ato ilícito, sendo tanto mais robusta a sanção quanto maior for a culpabilidade. No direito tributário sancionador penal, a constatação da relação de equivalência é favorecida pela presença de certos requisitos objetivos, como os presentes no art. 29, §§ 2º e 3º, do Código Penal. Todavia, no âmbito do direito tributário sancionador administrativo, a escassez de requisitos objetivos torna a tarefa bem mais complexa. É importante ressaltar que a fixação de previsão sancionadora de valor pré-definido, quase sempre presente no ato punitivo do descumprimento de dever instrumental, prejudica, mas não suprime, a constatação de equivalência entre sanção e culpa do agente, já que os castigos claramente desarrazoados devem ser afastados de plano. Todavia, é comum que só as instâncias recursais administrativas e o Poder Judiciário procedam a esta avaliação e ainda só depois de manifesto o inconformismo do contribuinte com a sanção. Também é importante dizer que a equivalência fica prejudicada quando o dolo e a culpa são sancionados com a mesma medida, já que, como observa PAULO BRAGA⁶⁵⁴, a presença de dolo na conduta infracional ou delituosa reclama sanção em maior intensidade. Ainda na doutrina, COIMBRA SILVA⁶⁵⁵ sugere que a análise da equivalência leve em consideração todas as sanções que serão imputadas ao agente causador do ilícito, e não apenas qualquer delas especificamente considerada.

⁶⁵⁴ Cf. BRAGA. 2013. p. 92.

⁶⁵⁵ Cf. SILVA. 2007. p. 314.

VII.2.3.9 – O princípio da insignificância ou bagatela

Outro importante princípio aplicável ao direito tributário sancionador é o *da insignificância ou bagatela*. Ele disciplina que é excluída a tipicidade da conduta sancionada, e, por consequência, a pretensão sancionadora, quando a lesão jurídica provocada pelo agente causador do ato ilícito foi incapaz de atingir o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, ou quando lhe atingiu com mínima lesividade.

Ou seja, sua aplicação serve à mínima intervenção sancionadora do Poder Público, que não deve se preocupar em castigar as desobediências normativas de menor ofensividade, que não ameacem a paz social e que raramente seriam reprovadas pela sociedade. Opera, portanto, em benefício da efetividade dos direitos humanos de primeira dimensão, como a liberdade do indivíduo que seria sancionado.

Contudo, apesar da recorrente menção ao princípio na doutrina e de sua farta aplicação pelo Poder Judiciário, não há texto normativo expresso a prevê-lo ou a disciplinar o que seria considerado como insignificante ou bagatela, exceção feita ao art. 240, § 1º, do Código Penal Militar⁶⁵⁶. Isto não impede sua aplicação, que advém de uma interpretação sistemática do ordenamento. Decorre dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade e da equidade, aplicáveis por expressa disposição do art. 108, incisos II, III e IV, do CTN. Buscando resolver o impasse, CEZAR BITENCOURT⁶⁵⁷ sugere que o valor de dez mil reais, tido no âmbito federal como medida da insignificância para o prosseguimento das execuções fiscais de dívida ativa, nos termos do art. 20 da Lei Federal n.º 10.522/2002, seja aplicado como parâmetro de bagatela aos crimes tributários.

Ainda na doutrina, COIMBRA SILVA⁶⁵⁸ é seguro ao sustentar sua aplicabilidade ao direito tributário sancionador, alcançando tanto as infrações formais⁶⁵⁹

⁶⁵⁶ O art. 240, § 1º, do Código Penal Militar, preceitua que:

Art. 240. (...)

§ 1º Se o agente é primário e é de pequeno valor a coisa furtada, o juiz pode substituir a pena de reclusão pela de detenção, diminuí-la de um a dois terços, ou considerar a infração como disciplinar. Entende-se pequeno o valor que não exceda a um décimo da quantia mensal do mais alto salário mínimo do país.

(...)

⁶⁵⁷ Cf. BITENCOURT. 2013. p. 93-99.

⁶⁵⁸ Cf. SILVA. 2007. p. 298-305.

quanto as infrações materiais, neste último caso somente quando inexistir o fato gerador presumido. E nem se diga que sua aplicação às normas jurídicas tributárias sancionadoras por infrações de cunho material ofenderia o interesse público, já que, se ínfimo o valor não recolhido aos cofres públicos, não há razão para que Fazenda Pública despenda mais recursos com a cobrança do que teria a receber a título de sanção.

Por fim, é útil destacar que, nos tribunais judiciais, há abundantes referências ao princípio como fundamento de absolvição por atipicidade do fato em julgamentos de ações penais, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal⁶⁶⁰. Também há exemplos de aplicação do princípio nos tribunais administrativos, inclusive no CARF⁶⁶¹.

VII.2.3.10 – Outros princípios incidentes no processo de positivação

Os principais princípios incidentes no curso do processo de positivação foram objeto de análise neste item. Porém, é sabido que há outros, reconhecidos com maior ou menor frequência pela doutrina, cabendo, por ora, fazer breve menção a alguns deles.

O princípio da comodidade da tributação, com atuação indireta sobre o direito tributário sancionador, orienta que a atividade tributante do Estado deve ocorrer sempre do modo mais cômodo ao contribuinte, suprimindo-se, sempre que possível, as burocracias desnecessárias. Sendo assim, a comodidade da tributação atua para simplificar o cumprimento dos deveres dos particulares de pagar tributos e de cumprir com as obrigações acessórias que lhe são decorrentes, servindo de justificativa contra a imputação de sanções motivadas pelo descumprimento de deveres instrumentais excessivos ou não necessários.

Outro princípio apontado pela doutrina como incidente sobre o direito tributário sancionador, especificamente sobre as normas sancionadoras de cunho penal, é o

⁶⁵⁹ Quanto às infrações formais, cabe uma observação. É que o autor sustenta que a aplicação do princípio da insignificância serviria para afastar ou reduzir a sanção aplicável (Cf. SILVA. 2007. p. 303). Ousa-se discordar. Como antes afirmado, o emprego do princípio exclui a tipicidade da conduta e não extingue a punibilidade da infração. Deste modo, não há que se falar em sanção a ser reduzida, já que atípica a conduta.

⁶⁶⁰ Um dos exemplos é o HC n.º 98.152-6.

⁶⁶¹ Pode-se citar como exemplo, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o acórdão n.º 1202-000.604, onde o princípio da bagatela serviu de fundamentação ao afastamento da sanção tributária administrativa de exclusão de contribuinte da sistemática benéfica de recolhimento de tributos do Simples Nacional.

princípio do prejuízo necessário. MAXIMILIANO FÜHRER⁶⁶² faz menção expressa a ele, indicando que seu conteúdo determina que, de regra, só há ilícito tributário penal se há real prejuízo ao Erário. Ou seja, o direito tributário sancionador penal só deve se preocupar com as específicas situações que deram azo à efetiva perda de recursos tributários nos cofres públicos. Por meio de sua aplicação restaria afastada, por exemplo, a sanção penal por sonegação nas hipóteses sujeitas à sistemática da substituição tributária onde o fato jurídico tributário que fora presumido não se realizou.

No âmbito exclusivo do direito tributário sancionador administrativo, por sua vez, incidiria o *princípio do informalismo em favor do interessado*, segundo observa BARROS CARVALHO⁶⁶³, que, por preferência terminológica, preferiu-se nomear de ***princípio do informalismo em favor do contribuinte***. Ele orienta o desapego pela Administração de formas rígidas ou de modelos exclusivos na apreciação dos atos praticados pelos particulares, sendo que sua aplicação favorece a diminuição das burocracias inerentes ao funcionamento do aparelho estatal. É, portanto, prerrogativa do acusado ou sancionado, permitindo a tolerância da Administração Pública, por exemplo, com equívocos no endereçamento de recursos e nos títulos de peças. O princípio dialoga com a orientação moderna do direito processual de instrumentalidade das formas, dando ênfase ao conteúdo em detrimento do meio de apresentação, sendo razoável crer que sua aplicação também irradie efeitos sobre o direito tributário sancionador penal.

Por fim, cabe apontar que também incide sobre o direito tributário sancionador administrativo o ***princípio da verdade material***. Ele ordena que, sempre que possível, a Administração Pública ou o órgão julgador deve fazer transparecer a verdade real subjacente ao fato sob investigação ou já objeto de medida sancionadora. Em obra dedicada às sanções fiscais, ao arrolar os princípios incidentes sobre o direito tributário sancionatório, PAULO BRAGA⁶⁶⁴ fez expressa menção a verdade material, sustentando que a atividade sancionadora da Administração não pode se pautar em presunções ou ficções. O autor observa ainda que mesmo quando os registros ou documentos produzidos pelo contribuinte se mostrem incorretos ou deficientes, não pode a Administração presumir o ilícito sem antes perseguir a verdade factual.

⁶⁶² Cf. FÜHRER. 2010. p. 189.

⁶⁶³ Cf. CARVALHO. 2011. p. 914-915.

⁶⁶⁴ Cf. CARVALHO. 2011. p. 914-915.

VII.2.3.11 – A regra jurídica da vedação à analogia em prejuízo do acusado ou sancionado

A somar-se aos princípios e postulados incidentes na etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta, há inúmeras regras jurídicas de importância destacada, que serão relatadas neste tópico e nos subsequentes.

A primeira a merecer uma análise retida é a **regra de vedação à analogia em prejuízo do acusado ou sancionado**. A analogia é um importante instrumento de integração do sistema do direito positivo. Sua função é de solucionar as lacunas deixadas pelo legislador no regramento legislativo dos conflitos sociais por meio do emprego das normas já existentes às situações não normatizadas que lhe sejam similares. Seu uso como elemento integrador decorre de ordem expressa do art. 4º do Decreto-Lei n.º 4.657/1942, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Todavia, há limites no ordenamento, tanto expressos, quanto tácitos, para a aplicação analógica. Um deles se dá no âmbito do direito sancionador, onde é vedada a analogia normativa em desfavor do acusado. A regra visa impedir que o mecanismo de coesão do sistema seja usado para ampliar o poder punitivo do Estado em detrimento da garantia das liberdades dos cidadãos, tornando-se verdadeiro expediente de fomento à insegurança e de quebra da confiança edificada no contrato social.

A doutrina é quase uníssona em repulsar a aplicação analógica majorante ou incriminadora no direito sancionador penal⁶⁶⁵. É esta, por exemplo, a lição de MÁRIO DITTICIO⁶⁶⁶, de JANAÍNA PASCHOAL⁶⁶⁷ e de ROQUE CARRAZZA⁶⁶⁸. Mesma orientação vale para o direito tributário sancionador administrativo, chegando LUCIANO AMARO⁶⁶⁹ a dizer que “*a interpretação restritiva é de regra no caso de dúvida em matéria de infrações e penalidades (...)*”. Assim, segundo a orientação do jurista, o processo hermenêutico no direito tributário sancionador seria contido, quase restrito à literalidade do texto legislativo.

⁶⁶⁵ Todavia, cabe observar que a analogia é aplicável no processo penal, por expressa disposição do art. 3º do CPP.

⁶⁶⁶ Cf. DE AZEVEDO. 2011. p. 04.

⁶⁶⁷ Cf. PASCHOAL. 2003. p. 20-21.

⁶⁶⁸ Cf. CARRAZZA. 2007. p. 260.

⁶⁶⁹ Cf. AMARO. 2002. p. 206.

E, apesar de não existir previsão legal expressa que vede a analogia *in malan partem* no direito tributário sancionador, a interpretação sistemática do ordenamento nos conduz a concluir pelo impedimento de sua aplicação em prejuízo do acusado.

Primeiro porque o uso do princípio da legalidade no direito tributário sancionador deve ser inflexível, exigindo-se sempre a prévia proibição da conduta punível por meio de norma geral e abstrata veiculada em lei. Ademais, essa norma deve obedecer à tipicidade, sendo suficientemente clara no propósito de demonstrar o que é proibido. Só assim estarão cumpridas as funções garantidora e de legitimação democrática da lei.

Segundo porque a aplicação da analogia *in malan partem* confrontaria o princípio do *in dubio pro reo*, sendo que a orientação de decidir, na dúvida, pelo acusado, é comando expresso no art. 112 do CTN.

E terceiro porque não é demais recordar que o próprio Código Tributário Nacional cuidou de vedar o emprego da analogia para exigir tributo não previsto em lei⁶⁷⁰, em inquestionável atuação prudente do legislador para preservar os direitos fundamentais dos contribuintes. O que se diria então de empregá-la para finalidade ainda mais hostil, na agressão a bem jurídico mais valioso, como a liberdade? Certamente que o impedimento ao uso da analogia em desfavor do contribuinte seria imperioso.

Portanto, a vedação à analogia em prejuízo do acusado ou sancionado é importante regra jurídica a ser aplicada na etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta.

VII.2.3.12 – As regras jurídicas de desistência ou de arrependimento extintivos

Outro conjunto de regras a irradiar efeitos sobre o direito tributário sancionador é o das ***regras jurídicas de desistência ou de arrependimento extintivo***, que podem ser definidas como as normas jurídicas previstas no ordenamento para evitar ou eliminar a imputação da sanção tributária quando o agente tempestivamente desiste de prosseguir na execução do ato ilícito tributário, quando impede que o resultado ilícito se

⁶⁷⁰ A disposição consta do § 1º do art. 108 do Código Tributário Nacional.

produza ou ainda quando repara integralmente o prejuízo causado ao erário, desde que respeitadas certas condições objetivas previstas na legislação, em qualquer das hipóteses.

Estas regras têm incidência no curso da etapa de positivação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta ou logo após esta etapa. Objetivam abrandar o rigor do direito tributário sancionador, tanto administrativo, quanto penal, induzindo os desobedientes ao abandono da prática ilícita ou ao arrependimento por praticá-la, quer pela temeridade do castigo ou quer pela aflição ética, ofertando, em troca, a tolerância complacente da ausência de punição. Cumprem, segundo CEZAR BITENCOURT e LUCIANA MONTEIRO⁶⁷¹, a dupla finalidade de permitir ao Estado a arrecadação de tributos, que sequer seriam sabidos devidos, e de propiciar ao contribuinte o retorno à legalidade.

No direito tributário sancionador administrativo, a mais importante *regra de desistência extintiva* está prevista no *caput* do art. 138 do CTN⁶⁷². Trata-se da ***denúncia espontânea da infração*** pelo agente infrator à Administração Fazendária, que, se efetivada antes do início de medida fiscalizadora, tem o condão de evitar a sanção tributária administrativa⁶⁷³. A espontaneidade reside na ausência de “(...) *qualquer pressão ou constrangimento* (...)” na denúncia da infração pelo sujeito passivo, como relata PAULO BRAGA⁶⁷⁴. A tempestividade, por sua vez, se verifica pela precedência da denúncia à atividade de fiscalização. Entretanto, não é de qualquer empreitada fiscalizadora, mas apenas daquela diretamente relacionada ao ato ilícito cometido. É este, por exemplo, o magistério de LUCIANO AMARO⁶⁷⁵ e de SOARES DE MELO⁶⁷⁶.

⁶⁷¹ Cf. BITENCOURT. 2013. p. 83.

⁶⁷² O art. 138 do CTN dispõe que:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionado com a infração.

⁶⁷³ AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, denotando assumir a distinção entre infrações e delitos tributários, observa que a regra da denúncia espontânea somente se aplica ao direito tributário sancionador administrativo, e não ao penal (Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 303).

⁶⁷⁴ Cf. BRAGA. 2013. p. 170.

⁶⁷⁵ Cf. AMARO. 2002. p. 436. O jurista aduz que a medida de fiscalização deve ser externa para evitar a espontaneidade da denúncia. Ou seja, propõe que dela tenha tido ciência o fiscalizado, tendo o ato fiscalizador transcendido ao âmbito interno da administração fazendária.

⁶⁷⁶ Cf. MELO. 2012. p. 310. O autor pondera ainda que a mera lavratura do termo de início da fiscalização, sem o detalhamento da finalidade dos trabalhos, não tem o condão de afastar a espontaneidade da denúncia.

Além de espontânea e tempestiva, a denúncia da infração também requer o pagamento do tributo acrescido de juros ou o depósito de seu valor arbitrado como uma terceira condição de validade, nas situações em que, do ilícito tributário, restou tributo devido. KFOURI JR.⁶⁷⁷ critica o requisito, sugerindo que a mera revelação do ato ilícito oculto já seria o suficiente para o gozo do perdão da sanção. Porém, é inconteste que a exigência consta expressa da legislação, não devendo ser afastada, inclusive porque o ato de pagamento permite ao Fisco cumprir sua função de arrecadar os tributos devidos.

Outra controvérsia sobre o tema diz respeito à aplicação da benesse de extinção da punibilidade pela denúncia espontânea aos casos em que o pagamento se dá em parcelas. O cerne da discórdia está no § 1º do art. 155-A do CTN, que afirma que o parcelamento do crédito tributário não afasta a incidência de juros e multas, levando o fisco a sugerir a não aplicação da regra da denúncia espontânea nos pagamentos parcelados, entendimento que tem prevalecido na jurisprudência. KFOURI JR.⁶⁷⁸ critica tal conclusão, argumentando que ela desiguala o contribuinte mais abonado do menos, em desestímulo à denúncia de infrações, o que, de fato, é verdade. HUGO MACHADO⁶⁷⁹ também se opõe à tese restritiva da Fazenda Pública, mas sob outro argumento. Sugere uma interpretação sistemática para suprir a lacuna técnica da falta de regramento da aplicação dos benefícios da denúncia espontânea aos pagamentos em parcelas. O argumento também é válido e a ele se deve somar outro: é que o parcelamento é uma espécie do gênero pagamento. Ademais, a análise do § 1º do art. 155-A do CTN denuncia que a pretensão do legislador foi de evidenciar que o mero ato de parcelamento não salva o contribuinte dos juros e multas do inadimplemento da obrigação tributária, o que não impede que a denúncia espontânea venha a salvá-lo da sanção, sendo possível a aplicação mútua de ambas as normas.

Cabe ainda destacar que a aplicação da *regra de arrependimento extintivo da denúncia espontânea* afasta tanto a multa estritamente punitiva, quanto a multa moratória, não se aplicando, todavia, no caso de pagamento extemporâneo de tributo sujeito ao lançamento por homologação, conforme observação de BARROS CARVALHO⁶⁸⁰.

⁶⁷⁷ Cf. KFOURI JÚNIOR. 2010. p. 200.

⁶⁷⁸ Cf. KFOURI JÚNIOR. 2010. p. 200-201.

⁶⁷⁹ Cf. MACHADO. 2007. p. 194-197.

⁶⁸⁰ Cf. CARVALHO. 2009. p. 601.

No âmbito do direito tributário sancionador penal, também há regras de desistência ou arrependimento extintivos. O Código Penal traz uma regra geral, aplicável a todo direito sancionador penal, que exime de castigo os atos tentados quando há desistência voluntária ou arrependimento eficaz do agente⁶⁸¹. Todavia, o direito tributário sancionador penal contém regras especiais, mais benéficas aos sancionados, que, em certas circunstâncias, são aplicáveis aos praticantes dos crimes tributários.

O art. 34 da Lei Federal n.º 9.249/1995⁶⁸², por exemplo, determina que a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e de sonegação fiscal seja extinta se o agente pagar o tributo devido antes do recebimento da denúncia criminal. A regra extintiva é mais favorável ao praticante do ilícito penal, já que exime da sanção penal mesmo os casos onde o arrependimento foi posterior. Porém, a norma não é aplicável a todos os crimes tributários, já que silenciou sobre delitos como o contrabando, o descaminho, a facilitação do contrabando ou descaminho, a falsificação de selo tributário, a apropriação indébita previdenciária e a sonegação de contribuição previdenciária.

No caso desses dois últimos delitos, a Lei n.º 9.983/2000, que introduziu tais tipos no Código Penal, também tratou de veicular regras de desistência ou arrependimento extintivo⁶⁸³. Todavia, condicionou a concessão do benefício às confissões efetivadas antes do início da ação fiscal⁶⁸⁴. Portanto, em lapso temporal bem mais restrito que aquele da regra antes estudada.

⁶⁸¹ A regra está contida no art. 16 do Código Penal. É útil lembrar que tanto na desistência voluntária quanto no arrependimento eficaz a voluntariedade é elemento presente, não se exigindo, todavia, a conduta do agente seja espontânea. Ademais, elas se diferenciam porque a desistência voluntária ocorre pela interrupção da prática dos atos de execução, enquanto o arrependimento eficaz se dá após os atos executórios serem praticados, quando o agente impede que os resultados almejados se produzam. Porém, uma ressalva há de ser feita. É que, nas duas situações, o agente não estará plenamente ileso pelos atos que praticou, respondendo pelos delitos autônomos meios que foram praticados. FÜHRER dá a hipótese o título de *tentativa qualificada*, afirmando ser “esta a única possibilidade de punição da “ponte de ouro” no regime penal pátrio”. Porém, sustenta logo em seguida que, nos crimes fiscais, não se pune o delito meio (Cf. FÜHRER. 2010. p. 62-64).

⁶⁸² Diz o art. 34 da Lei Federal n.º 9.249/1995 que:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

⁶⁸³ A regra de arrependimento extintivo para o crime de apropriação indébita previdenciária consta do art. 168-A, § 2º, do Código Penal, enquanto que a regra aplicável ao crime de sonegação de contribuição previdenciária consta do art. 337-A, § 1º, também do Código Penal.

⁶⁸⁴ A expressão *ação fiscal*, empregada pelo legislador, não foi de boa técnica, sendo responsável por calorosos debates acerca do limite temporal fixado para a aplicação da regra extintiva. AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, por exemplo, sustenta que ela corresponde ao início de qualquer procedimento de fiscalização, em opção pouco garantista (Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 298-299). Porém, uma interpretação melhor ao sancionado nos leva a admitir o termo *ação* como procedimento judicial contencioso, dilatando o prazo para

Outra providência recorrente é a veiculação de regras de desistência ou arrependimento extintivo nas leis que instituem programas de fomento à regularização da situação devedora ou delituosa dos contribuintes. Nelas, se oferta ao sancionado o perdão do castigo, desde que respeitadas certas condições, como a confissão do ato ilícito, o pagamento do tributo devido e de seus acréscimos legais e a observância de um prazo ou limite objetivo para prática desses atos, entre outras exigências. O art. 15, § 3º, da Lei Federal n.º 9.964/2000⁶⁸⁵, o art. 9º, § 2º, da Lei Federal n.º 10.684/2003⁶⁸⁶ e o art. 69 da Lei Federal n.º 11.941/2009⁶⁸⁷ são alguns de seus exemplos.

Tais dispositivos diferem quanto ao rol de tipos penais a que se aplicam e quanto ao prazo máximo fixado para que a confissão espontânea do delito, somada ao pagamento do crédito tributário, se reverta em perdão, entre outros fatores. Essas distinções são causas de divergências e de confusões entre os doutrinadores, especialmente sobre o momento limite para que o pagamento dê causa à extinção da punibilidade.

O *caput* do art. 34 da Lei Federal n.º 9.249/1995 dizia que o pagamento antecedente ao recebimento da denúncia extinguiu a punibilidade, regra aplicável aos crimes contra a ordem tributária e de sonegação fiscal. Em sequência, o art. 15, § 3º, da Lei

a confissão espontânea do delito, em entendimento diverso daquele manifesto pela doutrinadora. De outro lado, a autora reconhece que a mera formalização do crédito tributário é suficiente para extinguir a punibilidade do crime de sonegação de contribuição previdenciária, conclusão que devemos concordar.

⁶⁸⁵ Discorrendo sobre os crimes contra a ordem tributária e contra a seguridade social, estes já revogados, o art. 15, § 3º, da Lei Federal n.º 9964/2000, é assim redigido:

Art. 15. (...)

(...)

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

⁶⁸⁶ Aplicável aos crimes contra a ordem tributária e de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, o art. 9º, § 2º, da Lei Federal n.º 10.684/2003, determina que:

Art. 9º. (...)

(...)

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

⁶⁸⁷ Também aplicável aos crimes contra a ordem tributária e de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, o art. 68, da Lei Federal n.º 11.941/2009, determina que:

Art. 68. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Federal n.º 9.964/2000, manteve mesmo parâmetro objetivo, passando ainda a permitir que o parcelamento dos débitos, se realizado antes do recebimento da denúncia, suspendesse a pretensão punitiva do Estado, a ser extinta com o pagamento pontual das parcelas. De outro lado, limitou seu alcance material aos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares e a certos crimes previdenciários, nada dizendo sobre a sonegação fiscal.

A fixação do recebimento da denúncia como limite objetivo fez com que inúmeros doutrinadores sugerissem que o magistrado deveria intimar o contribuinte para pagamento do débito antes de receber a acusação do Ministério Público. Um deles foi JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁶⁸⁸, que observou que a intimação atendia tanto ao interesse público de arrecadar, quanto ao interesse do denunciado de evitar a sanção. Outro favorável a intimação foi ANDERSON FURLAN⁶⁸⁹, que sustentou sua posição no princípio da economia processual, já que o pagamento evitaria o próprio curso da ação penal.

Contudo, pouco depois, o art. 9º, § 2º, da Lei Federal n.º 10.684/2003, eliminou o limite objetivo para que o ato de pagamento extinguisse o direito de punir do Estado⁶⁹⁰, esvaziando o debate sobre a intimação do acusado para pagamento. Comando semelhante foi veiculado pelo art. 69 da Lei Federal n.º 11.941/2009, porém, limitado aos créditos tributários que fossem objeto daquela lei.

A limitação de objeto desta dissertação não permite, por ora, enfrentar as minúcias de cada uma destas normas citadas, já que a tarefa consumiria toda uma nova pesquisa⁶⁹¹. Todavia, foi importante citá-las como exemplos de regras de desistência ou arrependimento extintivos. Cabe ainda destacar que também há doutrinadores críticos ao emprego destas regras, podendo-se citar dentre eles, ZELMO DENARI e AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO⁶⁹², chegando o último a afirmar que estas normas fomentariam a sonegação.

⁶⁸⁸ Cf. MACHADO. 2005. p. 508.

⁶⁸⁹ Cf. MACHADO. 205. p. 93-94.

⁶⁹⁰ Foi esse o entendimento adotado por diversos doutrinadores, como MAXIMILIANO FÜHRER (Cf. FÜHRER. 2010. p. 189), HELOISA ESTELLITA, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, LUIZ FLÁVIO GOMES e ALINE BIANCHINI (Cf. MACHADO. 2005. Respectivamente p. 379-382, 508 e 523-526).

⁶⁹¹ A cronologia, o alcance e a comparação dessas normas podem ser estudados nas obras de AURORA DE CARVALHO (Cf. DE CARVALHO. 2009. p. 294-301) e de CEZAR BITENCOURT e LUCIANA MONTEIRO (Cf. BITENCOURT. 2013. p. 84-87), bem como em inúmeros textos da obra coletiva *Sanções Penais Tributárias*, organizada por HUGO DE BRITO MACHADO.

⁶⁹² Cf. MACHADO. 2005. p. 132-133 e 654-655, respectivamente.

VII.2.3.12 – As regras jurídicas de arrependimento mitigante

Por fim, resta discorrer sobre as *regras de arrependimento mitigante*. Elas podem ser definidas como as normas jurídicas previstas para incidirem conjuntamente à imputação da sanção tributária ou, logo após esta etapa, para mitigarem o castigo que seria imputado, desde que obedecidos certos requisitos objetivos ou subjetivos previsto na lei. Ou seja, a *regra de arrependimento mitigante* atua sobre a norma sancionadora para reduzir seus efeitos, caso o sancionado venha a cumpri-la, abrandando a severidade da punição.

É importante lembrar que não são normas obrigatoriamente previstas nas legislações sancionadoras. Fica a critério do ente tributante, por meio do legislador, estabelecê-las ou não. Porém, a adoção da *regra mitigante* é positiva não apenas para o sancionado, mas também para a fazenda pública, já que elimina ou reduz os custos com as atividades de cobrança da sanção e de administração do crédito tributário.

Em geral, cumprem uma função premiante, servindo de incentivo ao sancionado a cumprir com brevidade o que fora estabelecido na norma sancionadora. Seu exemplo mais comum é a redução da multa tributária administrativa quando paga com brevidade. O abatimento pode se dar por uma redução percentual no valor da sanção de multa, que pode ser estabelecido em faixas escalonadas, de acordo com a época do pagamento. É o que acontece, por exemplo, na lei paulista do ITCMD⁶⁹³, ou nas sanções de multas tributárias administrativas aplicadas no âmbito federal⁶⁹⁴.

⁶⁹³ A disposição está contida no art. 24, da Lei Estadual de SP n.º 10.705/2000, que determina:

Artigo 24 - Poderá o autuado pagar a multa fixada no auto de infração e imposição de multa com desconto de:

I - 50% (cinquenta por cento), dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da notificação da sua lavratura;

II - 30% (trinta por cento), até 30 (trinta) dias contados da intimação da decisão de primeira instância administrativa;

III - 20% (vinte por cento), antes de sua inscrição na dívida ativa.

(...)

⁶⁹⁴ No âmbito federal, o tema é disciplinado pelo art. 6º da Lei Federal n.º 8.218/1991, que dispõe:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:

É comum que a legislação que estabelece a *regra de arrependimento mitigante* condicione o benefício à desistência de defesas ou recursos administrativos ou judiciais. Deste modo, caso o sancionado almeje gozar do benefício ao mesmo tempo em que questiona a sanção imputada no âmbito administrativo ou judicial, é recomendável que ele deposite em Juízo a sanção exigida no curso do prazo fixado na legislação. Todavia, não é certo que ele terá sua pretensão acolhida, uma vez que ela até mesmo contrapõe a um dos objetivos da regra, de redução dos gastos do fisco com a administração e a arrecadação das sanções.

As regras de arrependimento mitigante também operam no âmbito do direito tributário sancionador penal, permitindo, por exemplo, a redução da pena que seria aplicável de um a dois terços, nos termos do art. 16 do Código Penal⁶⁹⁵, quando inexistir regra de arrependimento mais benéfica. Seus requisitos objetivos são a ausência de violência ou grave ameaça contra a pessoa, de rara ou impossível ocorrência nos casos dos crimes tributários, bem como o pagamento da obrigação tributária devida, a ser realizado antes do recebimento da denúncia.

Por fim, cumpre observar que a *regra de arrependimento mitigante* não deve ser confundida com a norma de remissão, já que não importa em supressão da sanção, mas somente em redução. Ademais, o arrependimento mitigante externa algum remorso, ou, ao menos, a renúncia do agente em perpetuar o ilícito praticado, carregando certo requisito subjetivo, enquanto que a remissão não comporta mesma característica.

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância.

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento.

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada.

§ 3º O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente.

⁶⁹⁵ O art. 16 do Código Penal disciplina que:

Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

VII.3 – Síntese conclusiva

Este capítulo foi dedicado a discorrer sobre os limites fixados à instituição e à aplicação das normas jurídicas tributárias sancionadoras, tarefa realizada por meio da indicação dos principais sobreprincípios, princípios, postulados e regras jurídicas incidentes no percurso de positivação dessas normas.

Numa **primeira etapa**, o capítulo serviu para estabelecer distinções conceituais entre as categorias jurídicas dos **valores**, dos **princípios**, dos **sobreprincípios**, dos **postulados** e das **regras jurídicas**, que, apesar de relacionadas, não se confundem. Os **valores** são predicados eleitos cognoscentemente como preciosos para a vida humana em sociedade. Fazem parte da experiência jurídica como componentes axiológicos das normas. Os **princípios** são normas jurídicas que fixam deveres de promoção paulatina de fins, servindo para objetivar os valores e sendo normas finalísticas, prospectivas, parciais e complementares. São classificados, gradativamente, em **sobreprincípios**, princípios e subprincípios, tendo os primeiros uma posição de prevalência ante os demais, já que operam como instrumentos orientadores daqueles e como pilares estruturais do próprio ordenamento jurídico. As **regras jurídicas** são normas jurídicas que prescrevem aos particulares condutas de obrigação, faculdade ou permissão na pretensão de, ao incidir sobre fatos concretos, fornecer todos os elementos do processo decisório e assim dar desfecho aos conflitos sociais. E os **postulados** são normas jurídicas voltadas a estruturar os processos cognoscentes de atribuição de sentido e de aplicação de outras normas, por meio de requisitos de relação de elementos segundo critérios.

Pode-se verificar também que as principais distinções entre os princípios e as regras residem na natureza do comportamento prescrito, na natureza da justificação exigida e na medida de contribuição para a decisão, sendo superadas as distinções com base no caráter condicional, no modo final de aplicação, no relacionamento normativo e na presença do fundamento axiológico. No conflito, a regra jurídica ceda ao princípio, que tem carga axiológica mais densa que a regra. Ademais, os postulados se diferem dos princípios e regras jurídicas porque operam em outro nível de linguagem e assim não colidem com as normas do nível diverso e também porque se dirigem ao intérprete e ao aplicador do direito, não aos sujeitos da relação jurídica tributária sancionadora.

Numa **segunda etapa**, o capítulo dedicou-se a indicar os mais recorrentes princípios, sobreprincípios, postulados e regras jurídicas incidentes na instituição e na positivação das normas jurídicas tributárias sancionadoras, o que se realizou sob três enfoques: do sistema tributário nacional; da instituição da norma tributária sancionadora geral e abstrata; e da positivação da norma sancionadora individual e concreta.

Na **perspectiva do sistema tributário nacional**, subconjunto do sistema do direito positivo, foi relatada a importância dos sobreprincípios da *segurança jurídica*, da *capacidade contributiva*, da *igualdade ou isonomia* e da *dignidade da pessoa humana*, todos com atuação decisiva na gênese de inúmeros outros princípios e regras que incidirão para limitar as pretensões tributárias sancionadoras do Estado.

Pode-se concluir que o *sobreprincípio da segurança jurídica* objetiva valores como a confiança, a estabilidade e a previsibilidade, e opera em duas dimensões, tanto para, objetivamente, garantir estabilidade interna e funcionamento harmônico ao sistema do direito positivo, quanto para, subjetivamente, propagar entre os particulares sentimentos de previsibilidade, quanto à solução de novos conflitos sociais, e de confiança, quanto à perenidade das relações jurídicas já edificadas ou definitivamente decididas. Como sobreprincípio, exerce expressiva influência na gênese dos princípios da legalidade, da irretroatividade, do devido processo legal, da interdependência entre as instâncias punitivas e das regras da tipicidade e da vedação à analogia, todos relatados na sequência do capítulo, com eles guardando relação umbilical. Tem, portanto, importância central na limitação do direito tributário sancionador, sendo elemento nuclear do Estatuto de Defesa do Contribuinte e cânone essencial do Estado Constitucional Democrático de Direito.

Viu-se também que o *sobreprincípio da capacidade contributiva* objetiva o valor da justiça fiscal e orienta que cada contribuinte colabore com recursos para a manutenção do Estado na exata medida de suas possibilidades contributivas. Não se confunde com a mera capacidade financeira, nem se resume na capacidade econômica, exigindo a ostentação de signo presuntivo de riqueza e mais a garantia ao contribuinte de preservação do núcleo de recursos indispensáveis à sua existência digna, em dimensões objetiva e subjetiva. No direito tributário, opera para preservar as fontes de riquezas dos contribuintes e para impedir ofensas capazes de atingir os mínimos recursos necessários à

sobrevivência, enquanto que, no direito tributário sancionador, incide tanto de maneira reflexa, quando não é observado pelas normas de tributação e extrai a justa causa das sanções tributárias delas decorrentes, quanto diretamente, quando há sanção tributária que alcance de forma desarrazoada as fontes de riquezas ou o mínimo vital do contribuinte. Assim, dialoga com os princípios da individualização da sanção e da vedação ao confisco.

Pode-se concluir, ainda, que o *sobreprincípio da igualdade ou isonomia*, efetivador dos valores da igualdade e da justiça e textualmente expresso na Constituição, é pilar de todo o sistema do direito positivo, garantindo a igualdade de todos perante a lei e na lei. No âmbito do direito tributário sancionador, determina formalmente a sujeição de todos aos castigos do direito tributário sancionador e que os ritos procedimentais ou processuais alcancem de forma idêntica a todos aqueles que estejam em situação de similitude, vedando as perseguições ou discriminações arbitrárias e os favorecimentos excludentes fundados em privilégios ou em regalias pessoais. Determina ainda, no aspecto material, tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades, providência de difícil concretização, sugerindo-se só adotá-la na hermenêutica das normas jurídicas tributárias sancionadoras para benefício do acusado ou sancionado, nunca em seu desfavor. Ademais, o sobreprincípio influencia na conformação dos princípios da legalidade, da irretroatividade maléfica e da individualização da sanção, sendo fundamental ao Direito.

E, por fim, pode-se concluir que o *sobreprincípio da dignidade da pessoa humana*, elemento central do Estado Constitucional Democrático de Direito, ordena que só se admita o ser humano como fim em si mesmo, e nunca como meio para a realização de outro fim diverso, incidindo também esta máxima sobre a atividade tributante do Estado. Como sobreprincípio, tem atuação decisiva sobre o direito tributário sancionador e dissemina seu conteúdo axiológico sobre vários princípios e regras jurídicas, como os princípios da mínima intervenção sancionadora, da vedação ao confisco, da individualização da sanção, da pessoalidade da sanção, da presunção de inocência, do *in dubio pro reo*, da retroatividade benigna, da culpabilidade, da consunção ou absorção, da insignificância ou bagatela, entre outros. Orienta também a finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras para desaconselhar o emprego de expedientes punitivos com o viés de prevenção geral, travestindo o sancionado de fim a meio. Ainda, opera para

expurgar os interesses do Estado enquanto agente econômico do debate sancionador, induzindo que ele só atue no interesse da coletividade.

Em seguida, o enfoque verteu para a etapa de instituição da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata, momento em que se deu destaque aos princípios da **legalidade**, da **mínima intervenção sancionadora**, da **irretroatividade maléfica**, da **personalidade da sanção**, da **individualização da sanção**, da **vedação ao confisco** e do **ne bis in idem**, além do **postulado da proporcionalidade** e da regra jurídica da **tipicidade**, todos eles incidentes já a partir desta etapa.

O **princípio da legalidade**, expressamente positivado na CF/1988 e no CTN, opera na tripla perspectiva de direito fundamental, quando consagra a liberdade de ação do particular na ausência de proibição ou obrigação legal; de limite de atuação do Estado, quando impõe que ele só atue quando e como a lei lhe permitir; e de garantia individual, consagrando ao indivíduo a garantia de participar da criação das próprias normas que regulam seu convívio social, servindo de instrumento de efetivação dos sobreprincípios da segurança jurídica e a certeza do direito. Formalmente, exige a estrita observância das regras de produção e aplicação da norma tributária sancionadora geral e abstrata. A produção requer *lei ordinária*, seu veículo introdutor por excelência, cujo processo legislativo é regulado no próprio texto constitucional e na LC n.º 95/1998, enquanto norma geral de produção de leis, da fase inaugural à fase complementar. Ademais, as regras de competência sempre devem ser respeitadas, sendo afeto à União disciplinar os delitos penais e ao ente tributante respectivo a disciplina das infrações administrativas. A aplicação exige idêntico rigor, sendo também a atividade fiscalizadora disciplinada pela **regra jurídica de vinculação do agente fiscal as normas procedimentais** previamente definidas. Materialmente, exige que todos os elementos da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata sejam exaustivamente previstos em leis. É a **regra da tipicidade**, que, no direito tributário sancionador, deve ser sempre fechada. Veda-se que os lugares sintáticos da norma tributária sancionadora geral e abstrata sejam preenchidos com conteúdo normativo veiculado em normativos infralegais, como ocorre nos tipos sancionadores abertos, também chamados de normas penais em branco. Ademais, alguns delitos tributários demandarão um duplo exame de tipicidade, quando a crime o tributário pressupor a realização de uma infração tributária antecedente.

Já o *princípio da mínima intervenção sancionadora* ordena que o agir sancionador do Estado só ocorra quando for estritamente necessário e nos exatos limites indispensáveis à preservação do bem jurídico que a norma punitiva pretende tutelar, não devendo o legislador se mover por circunstâncias episódicas, nem produzir, às pressas, legislação simbólica recrudesciente. A atuação, portanto, deve ser fragmentária e subsidiária. Ademais, o princípio incide na positivação da norma sancionadora individual e concreta, dialogando com o princípio da insignificância ou bagatela para coibir a sanção de ato minimamente lesivo ao bem jurídico tutelado.

O *princípio da irretroatividade da norma sancionadora*, por sua vez, veda que o legislador crie norma jurídica para sancionar evento anterior ao início de sua vigência, efetivando a segurança jurídica e tendo amparo expresso constitucional e no CTN. Ademais, é recomendável sua observância nas mudanças de critérios administrativos ou judiciais de decisão, alcançando atos do Executivo e Judiciário, e não se confundindo com o princípio da anterioridade.

O *postulado da proporcionalidade* opera como norma jurídica metódica direcionada aos legisladores, intérpretes e aplicadores do Direito, orienta a averiguação da relação de causalidade entre um meio eleito e um fim que se pretende realizar. Ademais, é postulado específico, não se confundindo com os *postulados* da *ponderação*, da *concordância prática* e da *proibição do excesso*, todos inespecíficos. Igualmente não se confunde com o postulado da razoabilidade, apesar da recorrente confusão conceitual doutrinária. Com atuação decisiva durante todo o percurso de criação e de positivação da norma jurídica tributária sancionadora, tem sua aplicação tripartida entre investigações de adequação, de necessidade e de justa medida, sempre relacionando o meio eleito com o fim que se pretende realizar. A investigação de adequação constata se o meio conduz minimamente ao fim buscado. A investigação da necessidade constata se o meio eleito é o que menos restringe os outros direitos fundamentais colateralmente afetados pela imposição da sanção. E a investigação de justa medida ou proporcionalidade em sentido estrito constata se a intensidade da promoção do fim almejado é maior que o desvalor inerente à restrição do direito fundamental perpetrada pelo meio, tudo na doutrina de HUMBERTO ÁVILA. Por fim, como exemplos de aplicação prática, pode-se constatar que as sanções políticas ou morais não sobrevivem ao juízo de adequação, que as sanções de

prisão raramente sobrevivem ao crivo da necessidade, exceto nos delitos dolosos, e que as normas sancionadoras da inobservância dos deveres instrumentais da tributação com quantificação em porção do fato econômico relacionado à tributação também não superam o exame da pertinência.

Sobre o *princípio da pessoalidade da sanção*, efetivador da dignidade da pessoa humana e expressamente previsto na Constituição, pode-se concluir que ele veda a imputação de sanção pelo cometimento de ato ilícito a terceiros alheios ao fato sancionado. Viu-se ainda que o princípio não é mitigado pela transmissão ao sucessor da sanção de perdimento de bens imposta ao sucedido, até o limite do patrimônio, já que é a massa patrimonial do morto que responde pela sanção, não o sucessor, nem é mitigado pela imputação de sanção tributária a terceiro não contribuinte, já que esse só é punido por ser, por culpa ou dolo, agente causador da infração, e por ter efetiva participação na ocorrência do fato sancionado. Serve ainda, no direito tributário sancionador penal, para impedir o oferecimento de denúncia genérica quando há mais de um acusado pelo delito.

Sobre o *princípio da individualização da sanção*, incidente na instituição e na aplicação da norma tributária sancionadora, com maior projeção sobre a segunda, pode-se concluir que opera para particularizar a medida punitiva a ser aplicada a cada sancionado, conforme parâmetros objetivos e subjetivos referentes a ele, à vítima e ao ato ilícito praticado. No direito tributário sancionador penal, merece expressa previsão constitucional e é aplicado em três momentos: na fixação pelo legislador dos parâmetros máximo e mínimo de sanção ao tipo penal; na definição pelo magistrado da pena do réu entre esses parâmetros; e, por fim, na própria execução da pena. Porém, o princípio, apesar de aplicável, é mitigado e raramente tem efetividade no direito tributário sancionador administrativo. Não raramente faltam parâmetros objetivos para efetivá-lo, quer em normas gerais, quer na própria previsão geral e abstrata da norma sancionadora, criadas em exata quantia. Ademais, a presunção de culpabilidade nas infrações ditas objetivas afasta os critérios atinentes ao agente ou ao ato praticado da mensuração da reprimenda, juízo que só resta possível nas instâncias recursais administrativas e judiciais, onde a aplicação do princípio demandará o uso dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.

Também se pode concluir que o *princípio da vedação ao confisco* se aplica às normas jurídicas tributárias sancionadoras, apesar de haver certa divergência na doutrina sobre essa conclusão. Ele limita tanto a instituição abusiva quanto a aplicação excessiva dos expedientes tributários sancionadores, impedindo que o Poder Público, no exercício do poder punitivo, arruíne o patrimônio, a renda ou a atividade econômica desenvolvida pelo particular. Todavia, a falta de parâmetros objetivos, por ausência de normas gerais acerca do tema, dificulta a aplicação do princípio, que demanda, assim, esmero no uso dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade para ser aplicado. Ademais, o princípio é mitigado pela permissão constitucional às sanções de perdimento de bens.

Quanto ao *princípio do ne bis in idem*, conclui-se que ele se aplica a todo o direito tributário sancionador, quer penal, quer administrativo, orientando as atividades do legislador e do aplicador do Direito para que um único fato jurídico não motive a incidência de mais de uma norma jurídica tributária sancionadora, no castigo de uma mesma pessoa, na proteção de um mesmo bem jurídico. Na duplicidade, é a norma menos severa que deve prevalecer, devendo a tutela de mesmo bem jurídico nos planos federal e estadual ser admitida como concorrente se derem ensejo a incidência de norma penal. Ademais, o princípio, por unidade ontológica do ilícito, veda a dupla incidência de normas sancionadoras e não de sanções, que, veiculadas numa mesma norma, podem ser plurais.

Por fim, foi enfocada a etapa de posituação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta, momento em que a sanção tributária é efetivamente imputada, quando se deu destaque aos princípios do *devido processo legal*, da *presunção de inocência*, do *in dubio pro reo*, este juntamente *as regras de interpretação benigna em favor do acusado*, da *retroatividade benigna*, da *interdependência entre as instâncias punitivas*, da *culpabilidade*, da *consunção ou absorção* e da *insignificância ou bagatela*, além do *postulado da razoabilidade*. Em sequência, foi dedicada uma atenção especial às regras jurídicas de *vedação à analogia* e de *desistência ou arrependimento mitigante* e de *arrependimento extintivo*. Tudo em ordem de apresentação que procurou refletir a exata sequência racional em que são exigidos pelo processo hermenêutico de aplicação das normas sancionadoras. Ademais, a alocação nesta etapa não significa a exclusiva incidência neste momento, mas sim o instante onde sua atuação é mais incisiva.

O *princípio do devido processo legal* ordena que a validade de qualquer expediente sancionador ou fiscalizador esteja condicionada à estrita obediência dos ritos procedimentais estabelecidos nas normas regulamentares para os atos sancionadores praticados. Alcança tanto os processos sancionadores penais quanto os administrativos, assegurando ainda aos acusados, na perspectiva material, os direitos de contraditório das acusações que lhe são dirigidas e de exercer ampla defesa. Ademais, o princípio serve de fundamento a outras garantias relacionadas ou independentes daquelas antes listadas, como o duplo grau de jurisdição, a publicidade dos atos processuais, a fundamentação das decisões, a representação por profissional especializado, a imparcialidade do julgador, a lealdade processual, a produção de provas, a precedência da fase probatória ao desfecho do processo, entre outras. Por fim, pode-se também averiguar que a aplicação ao direito tributário sancionador das novas tendências do direito processual, de instrumentalidade das formas e de celeridade processual é possível quando não confronta direito do acusado.

Já o *princípio da presunção de inocência*, é constitucionalmente positivado e cânone indispensável aos ordenamentos jurídicos dos Estados Democráticos de Direito. Determina que ninguém deve ser culpado por um ato ilícito que lhe é imputado até que haja prova terminal da autoria e da materialidade do ilícito e da culpabilidade do acusado. Objetiva tutelar o particular contra arbitrariedades do aparato sancionador estatal e é aplicável ao direito tributário sancionador, tanto penal, quanto administrativo. Ademais, se articula com outros princípios, como o *in dubio pro reo* e o devido processo legal, por exemplo, para, no diálogo com o último, impedir o uso de prova obtida por meio ilícito contra o acusado.

O *princípio do in dubio pro reo*, por sua vez, dialoga com o anterior, mas nele não se resume, já que orienta o aplicador do direito não apenas a presumir o acusado inocente, mas a decidir pelo em seu favor em caso de dúvida quanto aos elementos relativos ao ato ilícito, à culpabilidade do autor ou à incidência e limites da norma sancionadora aplicável, seja para absolvê-lo, seja para lhe impor sanção menos rigorosa. Aplica-se tanto ao direito tributário sancionador penal quanto administrativo, inclusive quando a culpa é presumida, nas situações em que há dúvidas acerca da autoria e da materialidade da infração, e prevalece no confronto com o princípio do *in dubio pro societate*. Ademais, é positivado por várias *regras jurídicas de interpretação benigna de*

normas e fatos em favor dos acusados, como as *regras de absolvição por deficiência de provas no âmbito penal*, listadas no art. 386, incisos II, V, VI e VII, do CPP, e as *regras de interpretação benigna das normas tributárias sancionadoras administrativas*, do art. 112 do CTN.

O *princípio da retroatividade benigna* incide para permitir que uma norma jurídica posterior ao cometimento do ilícito tributário, quando mais benéfica ao acusado ou sancionado, irradie efeitos para eliminar ou mitigar a incidência de outra norma mais rigorosa antes aplicada ou aplicável, reduzindo ou extinguindo a sanção aplicada. Tem ampla aplicação no direito tributário sancionador penal, inclusive por expressas previsões normativas, mas é mitigado no âmbito administrativo, pelo art. 106, inciso II, do CTN, só alcançando atos ainda não julgados em definitivo e não fraudulentos ou causadores de inadimplência, parte final que se crê não tenha sido recepcionada pela Constituição.

O *princípio da interdependência entre as instâncias punitivas* orienta a necessidade de coerência e harmonia entre as instâncias administrativa e judicial, que coexistem no âmbito do direito tributário sancionador, para que as soluções sobre fatos atinentes à atuação sancionadora não sejam contraditórias entre ambas e para que as sanções aplicadas em cada uma delas não se sobreponham em simultaneidade. Efetivando os sobreprincípios da certeza do direito e da segurança jurídica, o princípio trata do judicial e do administrativo não como compartimentos autônomos, mas como peças articuladas de uma só estrutura, o sistema do direito positivo. No conflito, a desarmonia é resolvida pela supremacia da decisão judicial, obediência à universalidade da jurisdição do Judiciário, disposta na Constituição. Porém, o Judiciário tem o dever de esperar o prévio exaurimento da instância administrativa para dar desfecho à ação penal nos crimes tributários materiais, sob risco de falta de justa causa à ação penal, conforme a *regra da serenamento da instância administrativa*, conclusão da qual diverge parte da doutrina.

O *princípio da culpabilidade*, por sua vez, requer a constatação da livre vontade do agente, em praticar, por culpa ou dolo, o ato ilícito e a averiguação do grau de reprovabilidade da conduta ou omissão praticada, desde que fosse possível adotar conduta diversa, dosando-se a sanção conforme a culpabilidade. É, a um só tempo, pressuposto e

limite da sanção, incidindo sobre as normas tributárias sancionadoras penais, por expressa disposição do CP, sempre exigindo o dolo do acusado, já que não há modalidade culposa nos crimes tributários. Apesar da controvérsia doutrinária, o princípio também se aplica às normas sancionadoras administrativas, já que não há objetivação da responsabilidade na infração administrativa, como defende parcela da doutrina, com amparo no art. 136 do CTN, mas sim presunção relativa de culpa do infrator, divergente da primeira por admitir prova em contrário. O entendimento aplica o postulado da concordância prática na preservação dos princípios da presunção de inocência e da culpabilidade ante o princípio da praticidade, mitigando todos sem suprimi-los. Ademais, a obediência hierárquica, a coação irresistível, a inexigibilidade de conduta diversa e o erro de tipo, quando presentes, afastam ou mitigam a culpabilidade do agente, mas não o faz o erro de proibição. Por fim, cabe lembrar que é admitida a responsabilidade penal da pessoa jurídica.

Já o *princípio da consunção ou absorção* determina que o ato ilícito praticado para permitir o cometimento de outro ato ilícito, cronologicamente seguinte ao primeiro e vinculado a ele por um nexo de dependência, será consumido pelo segundo, obstando-se a incidência da primeira norma sancionadora. Apesar de implícito, tem ampla aplicação nos tribunais, alcançando tanto o âmbito administrativo, quanto o penal, inclusive quando eles se entrecruzam, situação em que deverá prevalecer a sanção do ato ilícito fim. Não se confunde com o princípio do *ne bis in idem*, já que reclama o cometimento de ao menos dois atos ilícitos, e não a múltipla incidência sancionadora sobre um único ato, e nem com a regra penal do concurso formal de delitos, já que afasta por inteiro a sanção do delito meio.

O *postulado da razoabilidade*, que não se confunde com o postulado da proporcionalidade, é a norma jurídica metódica que, direcionada ao aplicador do Direito, insere deveres de observância de equidade, de congruência e de equivalência na positivação da norma jurídica individual e concreta. Enquanto equidade, exige harmonia do geral com o individual, pela consideração na solução do caso concreto de anormalidades não previstas na norma geral e abstrata, como intercorrências de roubo, acidente, moléstia, incêndio, inundação ou desmoronamento que venham a impedir ou a dificultar de forma excepcional o cumprimento das normas de tributação. Como congruência, exige harmonia do sistema do direito positivo com a realidade que ele tenta

regular, amparando a medida a ser adotada em um suporte empírico existente, mostrando ser desarrazoada a sanção anacrônica, como aquela instituída ao tempo da instabilidade econômica e fixada em elevada porcentagem do tributo, incongruente com a atualidade. E, como equivalência, exige harmonia da medida adotada pelo aplicador do Direito com o critério que lhe dimensiona, demonstrando, com extremo rigor, a equivalência entre medida e critério, ou, no caso do direito tributário sancionador, entre a sanção impingida e a culpa do agente causador do ato ilícito, sendo tanto mais robusta a sanção quanto maior for a culpabilidade.

Já o *princípio da insignificância ou bagatela* atua excluindo a tipicidade da conduta sancionada, e, por consequência, a pretensão sancionadora, quando a lesão jurídica provocada pelo agente causador do ato ilícito foi incapaz de atingir o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, ou quando o atingiu com mínima lesividade. Serve, portanto, à mínima intervenção sancionadora do Poder Público e de instrumento efetivador dos direitos humanos de primeira dimensão. A ausência de norma objetiva que o defina, dificulta, mas não impede, sua aplicação ao direito tributário sancionador, tanto penal, quanto administrativo, que se realiza por meio do emprego dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade e da equidade. Ademais, há sugestão de balizar a insignificância no valor de dez mil reais, parâmetro federal para o não prosseguimento das execuções fiscais de dívida ativa, nos termos do art. 20 da Lei Federal n.º 10.522/2002.

Também foi feito breve relato de outros princípios incidentes no processo de positivação. Nesse relato, viu-se que o *princípio da comodidade da tributação* ordena que a atividade tributante do Estado ocorra sempre do modo mais cômodo ao contribuinte, suprimindo-se, sempre que possível, burocracias desnecessárias, servindo, reflexamente, de justificativa contra as sanções motivadas na inobservância de deveres instrumentais excessivos ou dispensáveis. Já o *princípio do prejuízo necessário* determina que, de regra, só há ilícito tributário penal se há real prejuízo ao Erário, afastando a norma sancionadora quando o dano inexistir, como na sonegação de tributo sujeito à substituição tributária quando o fato jurídico tributário que fora presumido não se realizou. O *princípio do informalismo em favor do contribuinte*, por sua vez, orienta o desapego pela Administração de formas rígidas ou de modelos exclusivos na apreciação dos atos praticados pelos particulares, permitindo, por exemplo, a tolerância da Administração com

equívocos no endereçamento de recursos e nos títulos de peças. E, por fim, o ***princípio da verdade material*** ordena que a Administração Pública ou o órgão julgador, sempre que possível, deve perseguir a verdade real subjacente ao fato investigado ou já objeto de medida sancionadora, vedando-se o uso de ficções e presunções em desfavor do acusado.

Adiante, viu-se que ***a regra jurídica de vedação à analogia em prejuízo do acusado ou sancionado*** impede o uso do instrumento de integração do sistema do direito positivo na solução das lacunas sancionadoras havidas na disciplina legislativa das regras da tributação, obstando o emprego de norma sancionadora já existente à situação não normatizada que lhe seja similar. Ao coibir a ampliação injustificada do poder punitivo estatal, garante a liberdades do cidadão e fomenta a segurança e a confiança no contrato social. Decorre do inflexível emprego do princípio da legalidade e da regra da tipicidade, do incompatível emprego da analogia *in malam partem* com o princípio do *in dubio pro reo* e da expressa vedação da aplicação analógica na exigência de tributo não previsto em lei.

As ***regras jurídicas de desistência ou de arrependimento extintivos***, por sua vez, são normas jurídicas que operam para evitar ou eliminar a imputação da sanção tributária quando o agente desiste tempestivamente de prosseguir na execução do ato ilícito tributário, quando impede que o resultado ilícito se produza, ou, ainda, quando repara na integralidade o prejuízo causado ao erário, desde que respeitadas as condições objetivas previstas na legislação, em qualquer das situações. Cumprem a dupla finalidade de permitir ao Estado a arrecadação de tributos, que, por vezes, sequer seriam sabidos devidos, e de propiciar ao contribuinte o retorno à legalidade. A ***denúncia espontânea da infração***, do caput do art. 138 do CTN, é regra geral de desistência extintiva no âmbito tributário sancionador administrativo que requer a espontaneidade, a tempestividade e o pagamento ou parcelamento do tributo e de juros, quando devidos, como condições de incidência. No âmbito sancionador penal há regra geral que exime de castigo os atos tentados quando há ***desistência voluntária*** ou ***arrependimento eficaz*** do agente. Há ainda regras específicas ocasionalmente aplicáveis a certos tipos tributários sancionadores penais, que, em geral, são veiculadas em leis veiculadoras de programas de fomento a regularização da situação devedora ou delituosa dos contribuintes e variam quanto aos requisitos objetivos exigidos, como a confissão do ato ilícito, o pagamento do tributo devido e de seus acréscimos legais e a observância de um prazo ou limite objetivo para prática desses atos, entre outros.

Por fim, as *regras jurídicas de desistência ou arrependimento mitigante* são normas jurídicas que incidem juntamente à imputação da sanção tributária ou logo após, para mitigar o castigo que seria imputado, desde que obedecidos certos requisitos objetivos ou subjetivos previsto na lei. Semelhantes às anteriores, delas diferem porque não eliminam a sanção, apesar de reduzi-la. Ademais, é opcional ao ente tributante instituí-las ou não, por meio do legislador. É aplicável no âmbito tributário sancionador penal pela *regra jurídica de arrependimento posterior*, do art. 16 do Código Penal, desde que paga a obrigação tributária antes do recebimento da denúncia. Já no âmbito tributário sancionador administrativo, há diversas regras esparsas que lhe dão concretude.

CAPÍTULO VIII – CONCLUSÕES DA DISSERTAÇÃO

A presente dissertação foi dedicada a organizar e a sistematizar, com coerência e harmonia, as fontes doutrinárias existentes sobre o tema das *normas jurídicas tributárias sancionadoras*, sendo o estudo desenvolvido na perspectiva da teoria geral do direito.

A proliferação de normas sancionadoras desta espécie no repertório do ordenamento jurídico brasileiro, a pluralidade de tipos de sanções por elas veiculadas e o escasso e fragmentário desenvolvimento doutrinário do assunto justificaram a escolha do tema. De outro lado, a dissertação objetivou mediatamente facilitar a elaboração e o manejo das normas jurídicas tributárias sancionadoras pelos operadores do direito, bem como fornecer subsídios ao legislador para o processo legislativo de criação destas normas.

Para tanto, ela foi estruturada em sete capítulos, além desta conclusão, cada qual respectivamente dedicado a responder as seguintes indagações: ‘O que é uma *norma jurídica tributária sancionadora*?’, ‘Quais foram suas origens histórico-normativas e qual foi seu percurso evolutivo no tempo?’, ‘A que finalidades mediata e imediata elas se prestam?’, ‘Quais são os instrumentos capazes de veicular suas previsões gerais e abstratas e individuais e concretas no repertório do ordenamento jurídico?’, ‘Como e por quais critérios posso classificar as espécies de sanção que elas veiculam e quais são estas espécies e que características elas possuem?’, ‘Como posso compreendê-las em sua homogeneidade sintática e como posso formular sua regra-matriz de incidência?’, ‘Quais são os sobreprincípios, os princípios, os postulados e as regras jurídicas que lhe são aplicáveis e quais limites, constitucionais e infraconstitucionais, eles fixam à instituição e à incidência destas normas?’.

O **primeiro capítulo** da dissertação definiu o conceito de norma jurídica tributária sancionadora, delimitando o objeto das pesquisas desse trabalho dissertativo. Depurou, respectivamente em três etapas, a significação e hermenêutica da expressão *norma jurídica* e das palavras *tributária* e *sancionadora*, que se unem para dar título a esta dissertação.

Na primeira etapa, conclui-se que o substantivo **norma** foi empregado na acepção de regra de conduta humana. O adjetivo **jurídica**, por sua vez, serviu para apontar que, dentre as várias normas com pretensões regulatórias das condutas humanas, apenas aquelas integrantes do sistema do direito positivo interessaram ao objeto desta dissertação, ou seja, as classificadas como **normas jurídicas**. Ademais, em recorte hermenêutico, depois de relatadas as principais teorias acerca das normas jurídicas, optou-se por partir de uma *perspectiva dogmática* para admiti-la como fenômeno comunicativo, dando-se importância tanto para o aspecto subjetivo, hermenêutico e discursivo da norma jurídica quanto para o seu aspecto estrutural, externo (deontológico e volitivo) e interno, (ontológico e formal), sem reduzir ao isolamento de nenhum deles. Quanto ao sentido, a expressão *norma jurídica* foi empregada nesta dissertação em sentido *estricto*, quando ela é admitida como o *juízo deôntico com sentido completo que a articulação em proposições jurídicas de enunciados prescritivos afetos ao direito provoca na mente humana*, escolha que não suprimiu o estudo dos temas das fontes e da estrutura lógico-formal das normas jurídicas tributárias sancionadoras do objeto da dissertação, já que os estudos da gênese do conteúdo normativo e da regularidade sintática da norma permanecem inseridos na *perspectiva comunicacional da norma jurídica*. Quanto ao enfoque de análise da norma jurídica, restou definido que, tanto a perspectiva de *homogeneidade sintática*, focada em sua estrutura lógico-formal, quanto de *heterogeneidade semântica*, focada em seu processo hermenêutico, interessam ao objeto desta dissertação. E, por fim, quanto à classificação da norma jurídica, restou definido que são as normas jurídicas secundárias (*perinorma*, para COSSIO; ou *norma jurídica primária*, para a *Teoria pura do direito* de KELSEN) que compõem o objeto desta dissertação.

Na segunda etapa, foi adotada a acepção de matéria afeta ao campo jurídico do direito tributário para o vocábulo **tributária** e foi definido o alcance ampliativo e incluyente do termo, nas ocasiões em que o direito tributário se intersecciona com outras áreas do Direito, fazendo-se uso da irradiação de efeitos como o critério de inclusão.

E, na terceira etapa, foi adotada a acepção de castigo resultante do cumprimento ou descumprimento de um comando normativo para o vocábulo **sanção**, restringindo sua semântica tão somente as *sanções negativas*, depurando-se, ainda, a nulidade do conceito de *sanção negativa* empregado nesta dissertação.

Portanto, pode-se definir a ***norma jurídica tributária sancionadora*** como sendo o comando normativo secundário construído pelo aplicador do direito em processo comunicacional, com base nos enunciados prescritivos elaborados de acordo com as previsões normativas gerais e abstratas deixadas pelos legisladores nos textos de lei, para integrar o sistema do direito positivo na pretensão de veicular castigo ou castigos àquele que descumpre uma norma tributária, quer em sua espécie penal quer em sua espécie administrativa.

O **segundo capítulo** da dissertação relatou os aspectos históricos do direito tributário sancionador. Dividido em duas etapas, cuidou primeiro de apontar as origens e o desenvolvimento do direito tributário sancionador no mundo, para, em seguida, fazer o mesmo na perspectiva brasileira, dos tempos de colônia até a atualidade, permitindo ao leitor da dissertação uma melhor contextualização do tema.

Na primeira etapa, ele permitiu observar que o direito tributário sancionador, de origem tão antiga quanto a da própria tributação, que remonta aos primórdios da humanidade, experimentou uma evolução internacional lenta, gradual, assistemática e fragmentária. Os progressos na tutela dos sancionados foram vagarosos, para, paulatinamente limitar as sanções à pessoa do infrator e suprimir as condenações infamantes, corpóreas e cruéis. Ademais, conclui-se, ainda, que a sistematização coerente e limitativa dos instrumentos sancionadores é experiência recente no plano internacional.

Na segunda etapa, pode-se concluir que o direito tributário sancionador experimentou, no Brasil, semelhante desenvolvimento, sendo, igualmente, de evolução lenta, gradual, fragmentária e assistemática. Quanto ao ***direito tributário sancionador penal***, pode-se constatar que as rígidas sanções de condenação à morte (natural ou cruel), à infâmia, à prisão perpétua, às galés, ao desterro, ao degredo e ao confisco, aplicáveis aos ilícitos tributários no período colonial, só foram suprimidas pouco a pouco, no curso do período imperial e no início da República, em movimento limitativo do direito tributário sancionador penal. Todavia, a partir de meados da década de 1960, ocorreria uma reversão desse processo, principalmente por meio do crescimento do direito tributário sancionador penal, não pela retomada das sanções atrozes, mas pelo recrudescimento nas doses das sanções aplicadas e pela expansão do rol de condutas criminalizadas, eclodindo-se as duas

principais ondas no início do regime militar e em meio à crise econômica da década de 1990. Ademais, quanto ao ***direito tributário sancionador administrativo***, constatou-se que também esteve distante de uma sistematização e que proliferou com a repartição constitucional das competências tributárias, oriunda do modelo republicano federativo, e com a ampliação do repertório das obrigações tributárias acessórias, inclusive pela transferência de encargos da fiscalização aos contribuintes, instrumento fazendário cada vez mais frequente. Ainda, quanto à ***tutela da defesa dos contribuintes***, viu-se que os meios de contenção do poder sancionador do Estado surgiram em diplomas normativos esparsos, sem qualquer articulação entre eles. O *Código Tributário Nacional* foi o mais importante destes diplomas. Ele serviu de veículo de positivação de importantes sobreprincípios, princípios e regras jurídicas, todos limitadores da atuação sancionadora estatal, como a legalidade na previsão genérica da norma sancionadora, a interpretação benéfica ao acusado, a aplicação pretérita da norma que mais o beneficia, a preservação do contribuinte obediente às normas complementares da tributação, a não responsabilização objetiva de terceiros e a extinção da punibilidade pela denúncia espontânea tempestiva da infração, entre outras disposições. Ele se somou a outras garantias, inseridas, pontual e paulatinamente, nas Constituições brasileiras e em leis esparsas, para dar forma a um esboço de Estatuto de Defesa do Contribuinte, ainda incompleto. A solução para esta insuficiência poderá vir no novo CTN, já em projeto, ou na disciplina do direito tributário sancionador por meio de normas gerais, a serem veiculadas em lei complementar especificamente dedicada a tratar do tema.

Em sequência, o **terceiro capítulo** da dissertação indicou as finalidades das normas jurídicas tributárias sancionadoras. O estudo, de fundamental importância ao objeto da dissertação, foi desenvolvido em três etapas. A primeira etapa limitou-se a uma sucinta exposição das principais teorias sobre as finalidades das penas construídas no campo do direito penal. A segunda etapa, por sua vez, investigou a aplicabilidade destas teorias ao direito tributário sancionador, apontando razões de aproximação e de distanciamento. E a terceira etapa dedicada as considerações conclusivas sobre o diálogo entre os sistemas penal e tributário.

Na segunda etapa, pode-se constatar que há um claro diálogo entre as teorias das finalidades das penas e o direito tributário sancionador. Contudo, também se

constatou que nem todas são aplicáveis para apontar a finalidade das normas jurídicas tributárias sancionadoras.

A teoria da justificação divina e a teoria da purificação pelas penas não são aplicam ao direito tributário sancionador porque seus fundamentos transcendentais foram superados pela laicidade do Estado Moderno. Ademais, não se deve confundir os sistemas de normas moral e religioso com o sistema jurídico, já que são independentes, apesar de dialogarem entre si.

A teoria da intimidação também não é aplicável porque a finalidade de constranger o particular ao pagamento dos tributos é incompatível com os direitos e garantias fundamentais do nosso Estado Constitucional Democrático de Direitos. Todavia, é recorrente que o ente sancionador faça uso de normas sancionadoras intimidatórias, seja por meio do alargamento injustificado do direito tributário sancionador penal, ou seja por meio da onerosidade excessiva das normas jurídicas tributárias sancionadoras administrativas, para impingir medo aos particulares, providência que, além de é odiosa e anacrônica, é, certamente, inconstitucional.

Ademais, a *teoria retributiva, absoluta ou retributivista* também não é aplicável porque se fundamenta na vingança, de retribuir o mal antigo com um novo mal, institucionalizando a vingança estatal. Ainda, pouco colabora com o fim prospectivo de redução na prática de ilícitos. Todavia, não se nega que sua admissão seja recorrente pelo direito tributário sancionador, já que pode servir de fundamento às multas tributárias administrativas de valor fixo e às normas jurídicas tributárias administrativas objetivas, estas últimas apenas para aqueles que admitem a objetivação da responsabilidade tributária, proposta não admitida nesta dissertação.

Ainda, a *teoria da prevenção, ou prevencionista, relativista ou relativa das penas*, segmentada em *geral e especial*, e em *positiva e negativa*, apesar de representar avanços quando cotejada às teorias anteriores, por verter foco no futuro, almejando a prevenção de ilícitos, também não é plenamente aplicável ao direito tributário sancionador. A *teoria da prevenção especial positiva* é falha porque a perspectiva da ressocialização contém sempre um viés ideológico, impondo ao apenado os padrões de comportamento

eleitos pela ideologia dominante, em violação a sua dignidade. A *teoria prevenção especial negativa* também é falha porque dá suporte a resquício retributivista, ficando no condenado a pena como castigo. Ademais, a *teoria da prevenção geral negativa* também falha porque acarreta riscos sistêmicos ao direito tributário sancionador, já que o falso pretexto de coibir ilícitos tributários pode servir a sanha do Fisco de arrecadar recursos dos particulares a qualquer custo, e não exclusivamente por meio da tributação. Ainda, a ampliação do acervo ou do rigor das normas sancionadoras pode servir de legislação álibi eximindo o Estado de identificar os verdadeiros motivos do descumprimento das normas de tributação, como o excesso de carga tributária ou o excesso de burocracias instrumentais da tributação. E, também, a *prevenção geral*, em qualquer de suas perspectivas, falha por afrontar, mesmo que indiretamente, ao sobreprincípio da dignidade humana, já que uso o indivíduo punido como meio, e não como fim em si mesmo, seja ao disseminar o medo de delinquir ou seja ao propagar a satisfação por não ser sancionado.

Por fim, pode-se concluir que a *teoria da redução da violência pela preservação de bens jurídicos* é a finalidade idônea da pena e, também, do direito tributário sancionador. Ao fragmentar o direito sancionador nos exatos limites da preservação dos bens jurídicos mais valiosos à sociedade, adotando a subsidiariedade como requisito à instituição da norma sancionadora, diminui a violência, inerente às providências punitivas, e contém as funções repressora e coercitiva do Estado. Ademais, os principais bens jurídicos a serem tutelados pelo direito tributário sancionador são a *arrecadação tributária para estrito fim de custeio das necessidades e objetivos do Estado*, em face do dever fundamental dos indivíduos de contribuir, na real medida de sua capacidade contributiva, com a manutenção do Estado, e a *administração fiscal*, em face da necessidade estatal de organizar o recolhimento e a fiscalização do pagamento dos tributos.

Adiante, o **quarto capítulo** da dissertação apontou os veículos introdutores das normas jurídicas tributárias sancionadoras, tanto gerais e abstratas, quanto individuais e concretas. Foi importante por elucidar como estas são incorporadas ao sistema do direito positivo e quais são os vícios que podem ocorrer neste processo, sendo o estudo dividido em três etapas.

Na primeira etapa, pode-se constatar que a ambiguidade, nos termos e em unidade, da expressão jurídica *fontes do direito*, usada com recorrência pela doutrina, preferindo-se, nesta dissertação o uso, em sua substituição, da expressão *veículo introdutor de normas*. Foi visto, ainda, que o ***veículo introdutor de normas*** é estruturado como uma norma jurídica geral e concreta, com a função imediata de inserir novo material normativo no universo do direito positivado, quer pelo ingresso de novas normas quer por revisões sistêmicas, e com a função mediata de verificar a validade dos procedimentos de produção normativa realizados, assegurando unidade estrutural ao sistema do direito positivo, inclusive quanto à hierarquia entre as normas.

Na segunda etapa, foram identificados os veículos introdutores aptos à inserção das normas jurídicas gerais e abstratas no sistema do direito positivo. Conclui-se que a ***lei ordinária***, ou *lei stricto sensu*, exerce esta função por excelência, sendo que a *emenda constitucional* e a *lei complementar* também são credenciadas a, formalmente, cumprir este papel, já que requerem procedimento legislativo mais rigoroso que aquele da *lei ordinária*, enquanto que a *medida provisória*, os *normativos infralegais* e a *convenção* ou o *tratado internacional* não são aptos para tanto. O uso da *medida provisória* é vedado, na hipótese das normas jurídicas tributárias sancionadoras penais gerais e abstratas, porque é expressamente vedado na Constituição, sendo tal fundamento aplicável às normas administrativas, seja por interpretação sistemática seja por unidade ontológica do ilícito. Ademais, a *medida provisória*, assim como o *normativo infralegal* e a *convenção* ou o *tratado internacional*, não foi arrolada como veículo credenciado pelo art. 97, inciso V, do CTN, já que o legislador preferiu listar somente a *lei* ao eleger o veículo introdutor das normas tributárias sancionadoras, em detrimento de fazer uso da expressão *legislação tributária*, mais abrangente. Quanto à competência, viu-se que apenas a União Federal, por meio do Congresso Nacional, é competente para instituir a norma jurídica tributária penal geral e abstrata, cabendo a cada ente público legislar sobre os tributos de sua competência e sobre as obrigações acessórias que lhes são correlatas.

Na terceira etapa, foram identificados os veículos introdutores aptos à inserção das normas jurídicas tributárias sancionadoras individuais e concretas no sistema do direito positivo. São eles de três classes: os *atos administrativos exarados pelos agentes ou órgãos competentes do Poder Executivo*, ou por *pessoas equivalentes*, os *atos*

administrativos prolatados pelos agentes competentes do Poder Judiciário e os atos praticados pelos particulares com força normativa. Viu-se que os *atos administrativos do Executivo ou de pessoas a ele em posição de similitude por disposição legal* são os principais veículos das sanções tributárias administrativas e que o ***auto de infração***, os ***atos administrativos de julgamentos dos órgãos administrativos recursais***, o ***despacho denegatório***, o ***auto de apreensão***, o ***termo de inscrição do contribuinte em cadastro de inadimplentes*** e o ***termo de sujeição do contribuinte a regime especial de fiscalização*** são as suas principais espécies. Já os *atos administrativos prolatados pelo Judiciário* têm como principais espécies a ***sentença***, o ***acórdão*** e a ***decisão monocrática*** e são os exclusivos veículos das sanções tributárias penais, todavia, servindo, subsidiariamente, de veículo introdutor também para as sanções tributárias administrativas, quando o Judiciário, ao manifestar jurisdição, reclassifica o fato imputado ao particular ou altera, em espécie ou medida, a sanção antes aplicada. Por fim, lembra-se que os *atos praticados pelos particulares com força normativa* também servem de veículo introdutor, exclusivamente das sanções tributárias administrativas, sendo o *ato constitutivo de declaração de infração* a espécie mais comum, apesar de, na prática, pouco aplicável.

Logo após, o **quinto capítulo** da dissertação relatou as principais espécies de sanções imputadas pelas normas jurídicas tributárias sancionadoras. Sua importância residiu em detalhar o resultado final do processo de aplicação destas normas, apresentando os meios mais comuns de castigar aos desobedientes das normas tributárias, *latu sensu*, identificando limites e peculiaridades de cada uma das espécies de sanções. Ademais, o capítulo foi dividido entre três etapas, seguidas de uma síntese conclusiva.

Na primeira etapa, após breve exposição sobre o labor de classificar, viu-se que as espécies de sanções tributárias podem ser classificadas, quanto à natureza natureza ou regime jurídico aplicável à sanção, em ***penais*** e ***administrativas***, e, quanto à qualificação da sanção, em ***pecuniárias*** e ***não pecuniárias***, como subclasses das primeiras. O primeiro expediente classificador foi importante porque certos princípios e regras operam com maior ou menor intensidade sobre cada uma das classes, na limitação da pretensão punitiva tributária sancionadora, quer geral e abstrata, quer individual e concreta. Ademais, foi útil facilitou o trabalho do aplicador e do estudioso do Direito na identificação de predicados comuns a cada gênero e subespécie.

Na segunda etapa, dedicadas às **sanções tributárias penais**, foram identificadas três principais espécies: a ***pena privativa de liberdade***, a ***pena de multa penal***, as ***penas restritivas de direitos***, esta última subdividida em a *prestação pecuniária*; a *perda de bens e valores*; a *prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas*; a *interdição temporária de direitos*; e a *limitação de fim de semana*. Entretanto, nada impede que a Lei venha a veicular outras, desde que não expressamente vedadas na Constituição Federal, em respeito ao princípio da humanização das penas. Pode-se concluir que a ***multa penal***, sanção de pena pecuniária fixada por magistrado em número múltiplo do tributo sonegado ou conforme os critérios gerais do Código Penal, a razão de dias-multa, se cumula, em regra, com a sanção de privação de liberdade. É aplicável a quase todos os crimes tributários e, apesar de semelhante, não se confunde com a multa tributária administrativa pecuniária ou com a pena restritiva de direitos de prestação pecuniária. Pode-se constatar também que as ***penas restritivas de direitos*** são sanções de mitigação do exercício de direitos individuais pelo condenado. São mais brandas que a pena de privação de liberdade e aplicáveis, em regra, em substituição a ela, se preenchidos os requisitos objetivos e subjetivos da Lei. Aos crimes tributários, se recomendam as restrições de direitos genéricas, como a *perda de bens e valores*, a *prestação pecuniária*, a *prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas* e a *limitação de fim de semana*. E pode-se verificar ainda que a ***pena de privação de liberdade*** consiste em suprimir ou limitar a liberdade de ir e vir e outras liberdades do sancionado, sempre por prazo determinado. Efetiva-se pela reclusão do condenado em estabelecimento prisional; ou por sua detenção em colônia agrícola ou industrial; ou em casa de albergado ou ainda em sua própria residência, sendo que fatores objetivos e subjetivos determinarão o regime inicial de cumprimento da pena, respectivamente ditos fechado, semiaberto ou aberto, em gradação. No caso dos crimes tributários, há prevalência das penas de reclusão, denotando a severidade no tratamento sancionador dado às lesões ao erário público. Todavia, em sua maioria eles são apenados com sanção de prisão inferior a oito anos, o que justificaria o início do cumprimento da pena em regime semiaberto ou aberto.

Na terceira etapa, dedicada às **sanções tributárias administrativas**, castigos previstos em lei, imputados aos contribuintes ou responsáveis tributários pelo Poder Executivo, ou por quem lhe faça às vezes, em razão do descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, preferiu-se subdividir seu estudo em dois

grupos, conforme a consequência da sanção imputada, se pecuniária ou não pecuniária, sendo expostas as principais espécies.

No primeiro grupo, das sanções tributárias administrativas não pecuniárias, ou sanções tributárias políticas, direcionadas a gravar, mitigar ou suprimir, direta ou indiretamente, o gozo de algum direito individual do sancionado, pode-se indicar um imenso rol de sanções, que, em regra, são vocacionadas a mitigar o direito de livre atuação empresarial do sancionado, o que ocorre, por exemplo, na *sujeição do contribuinte ou responsável a regime especial de fiscalização e de cumprimento de obrigações*; no *impedimento à adesão e na cassação de regime especial benéfico de pagamento de tributos ou de cumprimento de obrigações acessórias*; na *proibição de participar de licitações e de contratar com o Poder Público e com as suas autarquias, fundações públicas, empresas públicas, fundos especiais e com as sociedades de economia mista*; na *recusa do registro de atos societários e empresariais pelas Juntas Comerciais*; na *recusa de autorização pelo órgão fazendário para emissão de talonários fiscais*; na *vedação da concessão de recuperação judicial ao contribuinte inadimplente e no impedimento de extinção das obrigações de extinção da falência*. Viu-se, ainda, que elas podem servir para limitar, de forma direta ou indireta, o pleno gozo da vida civil pelo sancionado e atingir o direito de propriedade ou o direito de herança. Contudo, seu objeto se mostrou uniforme: de constranger o contribuinte inadimplente ao pagamento da obrigação tributária não saldada. Por fim, a análise permitiu encontrar inúmeros vícios de constitucionalidade de legalidade no estabelecimento e uso frequente destas sanções.

No segundo grupo, das sanções tributárias administrativas pecuniárias, repercussões punitivas pecuniárias que objetivam a franca agressão ao patrimônio do sancionado para castigá-lo pela redução de suas riquezas, foram relatadas como principais espécies *o perdimento de bens ou de mercadorias*, o *agravamento tributário ou agravação de tributo* e as *multas administrativas pecuniárias*, merecendo estas maior detalhamento. A sanção administrativa de *perdimento de bens ou de mercadorias*, de regra, aplicável pela inobservância de normas aduaneiras, é amplamente criticável, por sua dupla função de punir o infrator e ressarcir o erário. A *agravação de tributo* também porque é de questionável constitucionalidade e legalidade, já que afronta ao princípio do não confisco.

E a última das espécies, a *multa tributária administrativa*, se mostrou a principal forma de sanção tributária administrativa, apesar de padecer da falta de parâmetros normativos gerais, ainda não fixados por lei complementar. Pela importância e recorrência, a espécie mereceu um maior detalhamento. Foram desenvolvidas suas principais subclassificações, entre *multas de mora* e *multas estritamente punitivas* e entre as *multas de valor fixo* e as *multas de valor variável*, classes passíveis de combinações entre si. A *multa de mora* é sanção voltada a punir a impontualidade no cumprimento da obrigação tributária, tendo natureza sancionadora e, subsidiariamente, indenizatória, enquanto que a *multa estritamente punitiva* é a sanção de outras condutas ilícitas administrativas praticadas que não o mero inadimplemento. Por sua vez, a *multa de valor fixo* tem valor monetário previamente determinado em numerário ou indexador e se diferencia da *multa de valor variável*, em que não há determinação prévia do valor da sanção, podendo ser a última uma *multa proporcional ou referencial*, aplicada em múltiplo ou porcentagem de parâmetro diretamente relacionado ao ato ilícito, uma *multa graduável*, discricionariamente definida entre os patamares mínimo e máximo previstos na lei, ou uma *multa progressiva*, aplicada de forma escalonada, conforme critérios objetivos ou subjetivos de gravidade da infração. Ainda foram relatadas outras adjetivações recorrentes às multas tributárias administrativas, permitindo-se concluir: que a *multa de ofício*, caracterizada pela atuação da autoridade na aplicação da sanção, não é expressão sinônima de multa estritamente punitiva; que a *multa isolada*, sempre estritamente punitiva e lançada de ofício, se caracteriza por ser exigida desvinculadamente da obrigação tributária que lhe tenha dado origem; e que a *multa agravada, qualificada ou majorada*, também estritamente punitiva e aplicada de ofício, se caracteriza pelo aumento do rigor punitivo da sanção, quando presentes certos elementos subjetivos previstos em lei. Por fim, foi visto que a *atualização monetária*, os *juros de mora* e os *acréscimos legais*, bem como as *custas* e as *despesas judiciais* e os *honorários advocatícios*, não correspondem a expedientes sancionadores, servindo, respectivamente, para recompor o valor do capital, corroído pela inflação, para remunerá-lo e para ressarcir ao credor as despesas com a cobrança.

Em sequência, o **sexto capítulo** da dissertação descreveu a estrutura e o funcionamento da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora. A análise foi importante por expor em detalhes cada um dos critérios e demais elementos que compõem a homogeneidade sintática da norma jurídica tributária sancionadora. Assim, ao

demarcar os lugares sintáticos onde devem ser alocadas as informações extraídas do mundo social para construção da norma sancionadora individual e concreta, favoreceu o trabalho dos aplicadores do direito. Colaborou, ainda, com o trabalho dos legisladores, ao orientar o processo de criação das normas sancionadoras gerais e abstratas.

O capítulo se desenvolveu em três etapas, sendo as duas primeiras preliminares e a terceira efetivamente dedicada ao desenvolvimento do assunto do capítulo.

Na primeira etapa, se comprovou que há um entrecruzamento entre as ciências da lógica e do direito, servindo a primeira de verdadeiro componente ontológico da última, ou, melhor, como uma linguagem de sobrenível. E, na segunda etapa, após breve incursão nas teorias sobre a norma jurídica, restou provado que a teoria da regra-matriz de incidência tributária de BARROS CARVALHO, enquanto teoria da norma, é plenamente aplicável, com adaptações, ao direito tributário sancionador.

Foi possível, então, avançar para a terceira etapa, onde se formulou a **regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora**. Pode-se verificar que, ***no campo proposicional do antecedente***, restaram os mesmos três critérios da norma matriz de incidência tributária: *temporal*, *espacial* e *material*. Os dois primeiros sem significativas alterações, servindo a orientar a incidência da norma jurídica tributária sancionadora no eixo espaço-tempo. Já o *critério material*, apesar de também composto por um verbo pessoal, no infinitivo e de predicação incompleta, e por seu complemento, foi alterado. Dele, passou a constar a informação de identidade do verbo da norma sancionadora com aquele da norma descumprida que deu azo à incidência da última. Ademais, nele se incluíram duas novas partículas: um *fator de negação*, que, como advérbio, adjunto adverbial ou locução de negação, qualifica o verbo para denotar o cometimento do ato ilícito tributário; e um *fator de subjetividade*, que, enquanto adjunto adverbial de modo, qualifica o verbo pela vontade do agente em realizar a ação com dolo ou culpa, podendo esta última ser efetivamente comprovada ou relativamente presumida nas infrações administrativas. Outra alteração ocorreu no *functor dever-ser*, que relaciona as proposições do antecedente e do consequente, modalizado apenas nos operadores da obrigação ou da proibição para denotar o vínculo impositivo que se estabelecerá entre os sujeitos da relação jurídica tributária sancionadora. E pode-se constatar ainda a necessidade

de adaptações *no conseqüente da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora*. Também é composto por dois critérios, como na regra-matriz de incidência tributária. Todavia, dela mantém apenas o *critério pessoal*, bipartido em duas partículas: um *sujeito ativo*, que tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento das disposições sancionadoras, sendo, de regra, um ente estatal; e um *sujeito passivo*, pessoa quem tem o dever jurídico de prestá-las. Quanto ao critério quantitativo, propôs-se substituí-lo por um *critério objetacional*, em adoção à terminologia de TOMAZINI DE CARVALHO, com a função de identificar em qualidade e quantidade o(s) objeto(s) da relação jurídica tributária sancionadora, sendo ele decomposto em duas partículas. Terá uma *partícula qualificadora* para indicar em detalhes o tipo e a espécie da obrigação a ser cumprida pelo sujeito passivo da relação tributária sancionadora, que será decomposta num verbo pessoal, no infinitivo, de predicação incompleta e nem sempre idêntico àquele da norma descumprida, que apontará a conduta a ser cumprida na sanção, e um complemento verbal, que qualificará esta conduta. Terá ainda uma *partícula quantificadora*, que indicará em que quantidade o objeto será prestado por meio de uma *base parametral*, onde constam os limites mínimo e máximo para a sanção, e de um *fator de volatilidade*, que faz esta base variar conforme aspectos objetivos e subjetivos previstos na Lei. Pode-se concluir ainda que o critério objetacional é sujeito a um *fator de multiplicidade*, que o repete pelo número de sanções de mesmo regime imputadas. Portanto, a regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária sancionadora teria a seguinte estrutura simbólica:

DS_{mo}

$$D \{ [\text{cm} | \tilde{n}|.v.c.|s| \cdot ce \cdot ct] \rightarrow [\text{cp}(\text{Sa.Sp}) \cdot \text{co} (ql(v'.c')).qt(\text{Bp}.|vl|)).|m| \cdot] \}$$

Por fim, pode-se confirmar a operabilidade da estrutura por sua aplicação a exemplo prático, em processo de desformalização da regra-matriz de incidência das sanções tributárias, comprovou, a operabilidade da estrutura.

Por fim, o **sétimo capítulo** da dissertação fixou os limites à instituição e à aplicação das normas jurídicas tributárias sancionadoras, tarefa realizada pela indicação dos principais sobreprincípios, princípios, postulados e regras jurídicas incidentes na instituição e na positivação dessas normas e dividida em duas etapas.

Na primeira etapa, foram estabelecidas distinções conceituais entre *valores*, *princípios*, *sobreprincípios*, *postulados* e *regras jurídicas*, categorias jurídicas que, apesar de relacionadas, não se confundem, exercendo cada qual sua função.

Na segunda etapa, foram indicados os princípios, sobreprincípios, postulados e regras jurídicas mais recorrentes na instituição e na positivação das normas jurídicas tributárias sancionadoras, o que se realizou em três enfoques: do sistema tributário nacional; da instituição da norma tributária sancionadora geral e abstrata; e da positivação da norma sancionadora individual e concreta.

Na *perspectiva do sistema tributário nacional*, subconjunto do sistema do direito positivo, pode-se concluir pela importância dos sobreprincípios da *segurança jurídica*, da *capacidade contributiva*, da *igualdade ou isonomia* e da *dignidade da pessoa humana*, todos com atuação decisiva na gênese de inúmeros outros princípios e regras que incidirão para limitar as pretensões tributárias sancionadoras do Estado. O *sobreprincípio da segurança jurídica*, na gênese dos princípios da legalidade, da irretroatividade, do devido processo legal, da interdependência entre as instâncias punitivas e das regras jurídicas da tipicidade e da vedação à analogia. O *sobreprincípio da capacidade contributiva*, por sua vez, irradia efeitos sobre os princípios da individualização da sanção e da vedação ao confisco. Já o *sobreprincípio da igualdade ou isonomia* influencia na conformação dos princípios da legalidade, da irretroatividade maléfica e da individualização da sanção, sendo fundamental ao Direito. E, por fim, o *sobreprincípio da dignidade da pessoa humana* dissemina seu conteúdo axiológico notadamente sobre os princípios da mínima intervenção sancionadora, da vedação ao confisco, do *ne bis in idem*, da individualização da sanção, da pessoalidade da sanção, da presunção de inocência, do *in dubio pro reo*, da retroatividade benigna, da culpabilidade, da consunção ou absorção, da insignificância ou bagatela, entre outros.

Na *perspectiva da instituição da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata*, se deu destaque aos princípios da legalidade, da mínima intervenção sancionadora, da irretroatividade maléfica em prejuízo do acusado ou do sancionado, da pessoalidade da sanção, da individualização da sanção, da vedação ao confisco e do *ne bis in idem*, bem como ao postulado da proporcionalidade e da regra

jurídica da *tipicidade*. Todos limitadores da atuação sancionadora do Estado já a partir desta etapa do processo de positivação, irradiando efeitos sobre a atividade de produção legislativa e, posteriormente, sobre a atividade de aplicação da sanção efetiva a cada caso e sancionado. O *princípio da legalidade* para, formalmente, exigir a estrita observância das regras de produção e aplicação da norma tributária sancionadora geral e abstrata e das normas jurídicas de fiscalização, e para, materialmente, exigir que todos os elementos da norma jurídica tributária sancionadora geral e abstrata sejam exaustivamente previstos em leis, faceta admitida como a *regra jurídica da tipicidade*. O *princípio da mínima intervenção sancionadora* para ordenar que o agir sancionador do Estado só ocorra quando for estritamente necessário e nos exatos limites indispensáveis à preservação do bem jurídico que a norma punitiva pretende tutelar. O *princípio da irretroatividade da norma sancionadora maléfica ao acusado ou sancionado* para impedir que o legislador crie norma jurídica para sancionar evento anterior ao início de sua vigência. O *postulado da proporcionalidade* para orientar a averiguação da relação de causalidade entre um meio eleito para a sanção e o bem jurídico tributário fim que se pretende realizar, tendo sua aplicação tripartida entre investigações de adequação, de necessidade e de justa medida. O *princípio da pessoalidade da sanção* para vedar a imputação de sanção tributária pelo cometimento de ato ilícito a terceiros alheios ao fato sancionado. O *princípio da individualização da sanção* para exigir a particularização da medida punitiva a ser aplicada a cada sancionado, conforme parâmetros objetivos e subjetivos referentes a ele, a vítima e ao ato ilícito praticado. O *princípio da vedação ao confisco* para impedir que o Poder Público, no exercício do poder punitivo, arruíne o patrimônio, a renda ou a atividade econômica desenvolvida pelo particular, ou ainda que afete seu mínimo vital. E o *princípio do ne bis in idem* para impedir que um único fato jurídico motive a incidência de mais de uma norma jurídica tributária sancionadora, no castigo de uma mesma pessoa, na proteção de um mesmo bem jurídico.

Por fim, na *perspectiva da positivação da norma jurídica tributária sancionadora individual e concreta*, mereceram destaque os princípios do *devido processo legal*, da *presunção de inocência*, do *in dubio pro reo*, da *retroatividade benigna*, da *interdependência entre as instâncias punitivas*, da *culpabilidade*, da *consunção ou absorção*, da *insignificância ou bagatela*, da *comodidade da tributação*, do *prejuízo necessário*, do *informalismo em favor do contribuinte* e da *verdade material*, além do

postulado da razoabilidade e das regras jurídicas de *interpretação benigna em favor do acusado*, de *vedação à analogia*, de *desistência ou arrependimento mitigante* e de *arrependimento extintivo*. A ordem de exposição procurou refletir a sequência racional em que são exigidos pelo hermeneuta na aplicação da norma sancionadora.

Ademais, todos operam como limitadores da atuação sancionadora do Estado na precisa definição da sanção tributária a ser efetivamente imputada a cada sancionado e em cada caso concreto. O *princípio do devido processo legal* para, formalmente, ordenar que a validade do expediente sancionador ou fiscalizador esteja condicionada à estrita obediência dos ritos procedimentais estabelecidos nas normas regulamentares para os atos sancionadores praticados, e, materialmente, para assegurar os direitos de contraditório e de ampla defesa, com todos os meios e recursos que lhe são inerentes. O *princípio da presunção de inocência* para determinar que ninguém será culpado por um ato ilícito que lhe é imputado até que haja prova terminal da autoria e da materialidade do ilícito e da culpabilidade do acusado. O *princípio do in dubio pro reo* para orientar o aplicador do direito a decidir em favor do acusado ou sancionador em caso de dúvida quanto aos elementos relativos ao ato ilícito, à culpabilidade ou à incidência e limites da norma sancionadora aplicável, quer para absolvê-lo, quer para lhe impor sanção menos rigorosa. O *princípio da retroatividade benigna* para permitir que uma norma jurídica posterior ao cometimento do ilícito tributário, quando mais benéfica ao acusado ou sancionado, irradie efeitos para eliminar ou mitigar a incidência de outra norma mais rigorosa antes aplicada ou aplicável, reduzindo ou extinguindo a sanção aplicada. O *princípio da interdependência entre as instâncias punitivas* para determinar que as decisões sobre fatos atinentes à atuação sancionadora não sejam contraditórias entre instâncias administrativa e judicial e para obstar que as sanções aplicadas em cada uma delas se sobreponham em simultaneidade. O *princípio da culpabilidade* para exigir a constatação da livre vontade do agente em praticar, por culpa ou dolo, o ato ilícito e a averiguação do grau de reprovabilidade da conduta ou omissão praticada. O *princípio da consunção ou absorção* para determinar que o ato ilícito praticado como meio do cometimento de outro ato ilícito, cronologicamente seguinte ao primeiro e vinculado a ele por um nexo de dependência, seja consumido pelo segundo, obstando a incidência da primeira norma sancionadora. O *postulado da razoabilidade* para inserir deveres de observância de equidade, de congruência e de equivalência na positivação da norma

jurídica individual e concreta. O *princípio da insignificância ou bagatela* para excluir a tipicidade da conduta sancionada, e, por consequência, a pretensão sancionadora, quando a lesão jurídica provocada pelo agente causador do ato ilícito foi incapaz de atingir o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, ou quando o atingiu com mínima lesividade. O *princípio da comodidade da tributação* para extrair a justa causa de sanção decorrente da inobservância de dever instrumental excessivo ou desnecessário. O *princípio do prejuízo necessário* para condicionar a ocorrência do ilícito tributário penal ao real prejuízo ao Erário. O *princípio do informalismo em favor do contribuinte* para orientar o desapego pela Administração de formas rígidas ou de modelos exclusivos na apreciação dos atos praticados pelo acusado ou sancionado. O *princípio da verdade material* para ordenar que a Administração Pública ou o órgão julgador, sempre que possível, persiga a verdade real subjacente ao fato investigado ou já objeto de medida sancionadora, vedando-se o uso de ficções e presunções em desfavor do acusado. A *regra jurídica de vedação à analogia em prejuízo do acusado ou sancionado* para impedir a aplicação de norma sancionadora já existente à situação não normatizada que lhe seja similar. As *regras jurídicas de desistência ou de arrependimento extintivos* para evitar ou eliminar a imputação da sanção tributária quando o agente desiste tempestivamente de prosseguir na execução do ato ilícito tributário, quando impede que o resultado ilícito se produza, ou, ainda, quando repara na integralidade o prejuízo causado ao erário, desde que respeitadas certas condições objetivas previstas na legislação. E as *regras jurídicas de desistência ou arrependimento mitigante* para mitigar a sanção que seria, ou foi, imputada, desde que obedecidos certos requisitos objetivos ou subjetivos previsto na legislação.

Pode-se concluir que todos os princípios e regras jurídicas antes relatados admitem maior ou menor densidade nos âmbitos tributário sancionador penal e administrativo, respectivamente influenciando sobre eles em maior ou menor medida, como se pode constatar em detalhes no curso desta exposição dissertativa.

Assim, finaliza-se o trabalho dissertativo sobre as normas jurídicas tributárias sancionadoras, não se esquecendo de deixar registrado que esta pesquisa corresponde somente a mais uma colaboração ao desenvolvimento científico do tema, dentre tantas outras que já vieram e que virão.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva, 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2011.
- ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica – pensamento formal e argumentação – elementos para o discurso jurídico*, Bauru: Edipro, 2000.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2002.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 5ª Ed., São Paulo: Atlas, 2007.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 13ª Ed., revista e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *A história do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BECCARIA, Cesare. “§ XVI. Da pena de morte”. In *Dos delitos e das penas*. Tradução por Torrieri Guimarães, São Paulo: Hemus, 2000, p. 45-51.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, 5ª Ed., São Paulo: Noeses, 2010.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução por Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sadatti, apresentação por Alaor Caffé Alves, 3ª Ed. Revista, Bauru: Edipro, 2005.
- _____. *Teoria do Ordenamento jurídico*. Tradução por Maria Celeste C. J. Santos, verificação técnica por Cláudio De Cicco, apresentação por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, 10ª Ed., Brasília: Universidade de Brasília, 1999.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2ª Ed., São Paulo: Dialética, 1997.
- BRAGA, Paulo Cesar. *Sanções fiscais: compêndio sobre infrações e penalidades tributárias*. Ribeirão Preto: Arroba, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª Edição revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 53/2006, São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª Ed, São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*, 4ª Ed. Revisada e ampliada, São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 4ª Ed. Revisada e ampliada, São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. “Base de cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais”, *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 37, p. 118-143, São Paulo, 1998.

CASTANHEIRA NEVES, Antonio. Entre o legislador, a sociedade e o juiz ou entre sistema, função e problema – os modelos actualmente alternativos da realização jurisdicional do direito. *In Boletim da Faculdade de Direito*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1998, v. LXXIV.

CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal, parte geral*. 12ª Ed. de acordo com a Lei n. 11.466/2007, São Paulo: Saraiva, 2008, v.1.

CHIESA, Clélio. “Fiscalização tributária: Limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais”. *In Grandes questões atuais do direito tributário*. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2006, p. 39-61, 10 v.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 2ª Ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2001.

CONSTANT, Benjamin. A liberdade dos antigos comparada à dos modernos. *In Filosofia política 2*. Tradução por Loura Silveira, Porto Alegre: L & PM, p. 9 a 25.

COSSIO, Carlos. *La teoria egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2ª Ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, Alcides Jorge; SHOUERI, Luís Eduardo (Coordenadores). *Direito tributário atual n. 16*. São Paulo: Dialética, 2001.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª Ed. Atualizada, revista e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4ª Ed. Revista, São Paulo: Saraiva, 2000.

CUNHA. Paulo J. F. Ferreira da. *Constituição, direito e utopia: do jurídico-constitucional nas utopias políticas*. Série Studia iuridica 20, Boletim da Faculdade de direito, Universidade de Coimbra, Coimbra: Coimbra, 1996.

DE AZEVEDO, David Teixeira (Coordenador); MACHADO, Antônio Cláudio da Costa (Organizador). *Código Penal interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo*. São Paulo, Manole, 2011.

DE CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito – o construtivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Aurora Tomazini. *Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DE MELO. Roque Gadelha. *Natureza e Aplicação das Multas Fiscais*. Salvador: Progresso, 1960.

DERZI. Mizabel Abreu Machado. “O princípio da preservação da empresa e o direito à economia de imposto”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2006, p. 336-358, 10 v.

ECO, Umberto. *Como se faz uma tese*: 21ª Ed., São Paulo: Perspectiva, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 3ª Ed., São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2ª Ed., 17ª Reimpressão, São Paulo: Atlas, 2010.

FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. *Curso de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *História do direito penal: crime natural e crime de plástico*. São Paulo: Malheiros, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974.

GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal: parte geral*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 486-493.

HART, Herbert L. A.. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

HEGEL, G. W. F. “Justiça, Punição e vingança, Transito do direito a moralidade subjetiva”. In *Princípios de Filosofia do Direito*, São Paulo: Martins Fontes, 1997, itens 100-104, p. 89-95.

JAKOBS, Gunther. *Derecho penal: parte general: fundamentos y teoria de la imputación*. Tradução por Joaquim Cuello Contreras e José Luis Serrano Gonzáles de Murillo, Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 1-55.

_____. *Sociedad, norma y persona em una teoria de um derecho penal funcional*. Tradução por Manuel Cancio Meliá y Bernardo Feijóo Sanchez. Madrid: Civitas, 1996.

JONAS, Hans. “Teoria da responsabilidade: primeiras distinções”. In *O principio da responsabilidade: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica*. Rio de Janeiro: Contraponto, Ed. Puc Rio, 2006, p. 165-174.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Tradução do alemão por Paulo Quintela, Lisboa: Edições 70, p. 74-85.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª Ed., tradução por João Baptista Machado, São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KFOURI JÚNIOR, Anis. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

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

_____ (coordenador). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004.

_____ (coordenador). *Sanções penais tributárias*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005.

MARQUES, José Frederico. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária (coedição). 1975.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2ª Ed. Revista e atualizada, São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. “O estatuto constitucional do contribuinte: os limites impostos à fiscalização”, In *Grandes questões atuais do direito tributário*. Valdir de Oliveira Rocha (coordenador), São Paulo: Dialética, 2006, p. 218-235. 10 v.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 10ª Ed., São Paulo: Dialética, 2012.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *A estrutura lógica-formal da sanção pecuniária no direito tributário*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo: São Paulo, 2005, p. 65-116.

MIRABETE, Julio Fabbrini; FABRINI, Renato N. *Manual de direito penal, parte geral*. 24ª Ed. revista e atualizada até 31 de Dezembro de 2006, São Paulo: Atlas, 2007, p. 16-27 e 243-246, v. 1.

MOURULLO, Gonzalo Rodrigues. *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid: Civitas, 1974.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes no direito tributário*. 2ª Ed., São Paulo: Noeses, 2006.

NETO, João Francisco Neto. *Evolução histórica dos tributos*. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo: São Paulo,

2005.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. *Infrações e Sanções Administrativas*. 2ª Ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. 3ª Ed., São Paulo: Max Limonad, 1997.

PASCHOAL, Janaína. *Constituição, criminalização e direito penal mínimo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 11-48.

_____. *Direito penal, parte geral*. Barueri: Manole, 2003.

PORTELA, Mário Alberto. “A vueltas com la justificacion del castigo”. In *Estudios en Homenaje al Profesor Gregorio Peces-Barba*, Madrid: Dykinson, 2008, p. 765-789, v. 4.

REALE, Miguel. *Noções preliminares de direito*. 27ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RICOUER, Paul. “Justiça e vingança”. In *O justo 2: justiça verdade e outros estudos*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 251-260.

ROBLES, Gregorio. *Introduccion a la teoria del derecho*. Madri: Debate, 1988.

ROSS, Alf Niels Christian. *Direito e justiça*. Tradução e notas de Edson Bini, prefácio de Alaôr Caffé Alves e revisão técnica de Alysson Leandro Mascaro, Bauru: Edipro, 2000.

RULLI NETO, Antonio. *Leis de Manu*. São Paulo: Fiuza, 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Pena de perdimento de bens na importação e seus limites constitucionais”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 10º Volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo. Dialética. 2006. p. 9-17.

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

_____. (coordenador). *Grandes temas do direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TANGERINO. Davi de Paiva; COSTA. Denise Nunes (Coordenadores). *Direito penal tributário*. São Paulo. Quartier Latin. 2007.

TEIXEIRA, J. H. Meirelles. “Natureza Jurídica das Multas Fiscais”. In: *Estudos de Direito Administrativo*. São Pulo: Departamento Jurídico da Prefeitura do Município de São Paulo. 1949. p. 179-200.

TÔRRES, Heleno Taveira. “Pena de perdimento de bens nas importações e seus limites constitucionais”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo. Dialética. 2006. p. 162-200, v. 10.

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

VÁRIOS COLABORADORES. *O livro da filosofia*. Tradução por Rosemarie Ziegelmaier, São Paulo: Globo, 2011.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4ª Ed., São Paulo: Noeses, 2010.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. *Manual de derecho penal, parte geral*. 6ª Ed, Buenos Aires: Ediar, 1997, p. 45-78.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. PIERANGELI. José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 3ª Ed, revista e atualizada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

WEISZFLOG. Walter (Editor). *Dicionário Michaelis*. São Paulo: Melhoramentos, 2012. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?typePag=sobre&languageText=portugues-portugues>>. Acesso em: 12dez. 2013.

WEIS, Carlos. *O direito internacional dos direitos humanos*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

SÍTIOS DA INTERNET PESQUISADOS

www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/ordenacoes.htm

www.ci.uc.pt/ihti/proj/afonsinas/pagini.htm

www.ci.uc.pt/ihti/proj/manuelinas/ordemanu.htm

www.conselhos.fazenda.gov.br

www.fazenda.rj.gov.br

www.fazenda.sp.gov.br/legislacao

www.fazenda.sp.gov.br/tit

www.ibet.com.br

www.ibdt.com.br

www.michaelis.uol.com.br/moderno/portugues

www.planalto.gov.br/legislacao

www.receita.fazenda.gov.br

www.stj.jus.br

www.stf.jus.br

www.usp.br/sibi/produtos/imgs/Caderno_Estudos_9_PT_1.pdf

www.wikipedia.org.br