

**MARCO ANTONIO VERÍSSIMO TEIXEIRA**

**Dosimetria das multas administrativas tributárias: aplicação dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e eficiência e o direito de propriedade**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Associado Dr. Gerd Willi Rothmann

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo - SP**

**2018**



**MARCO ANTONIO VERÍSSIMO TEIXEIRA**

**Dosimetria das multas administrativas tributárias: aplicação dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e eficiência e o direito de propriedade**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Associado Dr. Gerd Willi Rothmann.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo - SP**

**2018**

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

---

Teixeira, Marco Antonio Verissimo  
Dosimetria das multas administrativas tributárias: aplicação dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e eficiência e o direito de propriedade / Marco Antonio Verissimo Teixeira ; orientador Gerd Willi Rothmann – São Paulo, 2018.  
321 p.

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2018.

1. Dosimetria. 2. Sanções administrativas tributárias. 3. regulação responsiva. 4. direito tributário. 5. determinação da sanção. I. Rothmann, Gerd Willi, orient. II. Título.

---

**Nome:** Marco Antonio Veríssimo Teixeira

**Título:** *Dosimetria das multas administrativas tributárias: aplicação dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e eficiência e o direito de propriedade.*

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Aprovado em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

### **BANCA EXAMIDADORA**

Prof. Associado Dr. Gerd Willi Rothmann (Orientador) Instituição: FDUSP

Assinatura: \_\_\_\_\_ Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_ Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_ Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_ Julgamento: \_\_\_\_\_

Prof. \_\_\_\_\_ Instituição: \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_ Julgamento: \_\_\_\_\_

## DEDICATÓRIA

Dedico esta obra à minha amada esposa, Adelina, que sempre me apoiou incondicionalmente com amor, companheirismo, carinho, dedicação e cumplicidade, e à minha querida filha Sílvia, pela paciência e incentivo ao caminho do saber.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a oportunidade de reflexão sobre um tema tão pertinente ao Direito Tributário nessa atmosfera do saber que a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo proporciona, por meio de seus ilustres professores.

Agradeço a liberdade intelectual proporcionada pelo meu orientador, o Professor Doutor Gerd Willi Rothmann, que depositou confiança e apoio ao meu projeto acadêmico, acreditando em meu potencial e incentivando-me na realização da tese de Doutorado.

Agradeço aos meus colegas: Dr. Argos Campos Ribeiro Simões, Bruno Fajersztajn, Caio Augusto Takano, Christian Penteado Sandrini, Fabio Henrique Galinari Bertolluci, José Paulo Neves, Manfred Kiefer, Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça, Dra. Maria do Rosário Pereira Esteves, Mauren Gomes Bragança Retto, Dr. Maurício Barros, Dr. Odilo Sossoloti, Dr. Osvaldo Santos de Carvalho, Pedro Guilherme Augustin Adamy, Dr. Roberto Biava Júnior, Valério Pimenta de Moraes e Dra. Vera de Hesselle; que contribuíram com esse projeto disponibilizando materiais e incentivando a pesquisa.

Agradeço ao estimado colega Carlos Alberto Alves Sampaio pela amizade legítima e imprescindível suporte, com sua disponibilidade e paciência para leituras e troca de ideias.

Agradeço a todos os funcionários das Bibliotecas: da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sempre muito atenciosos e disponíveis às minhas solicitações.

## RESUMO

MARCO ANTONIO VERÍSSIMO TEIXEIRA. *Dosimetria das multas administrativas tributárias: aplicação dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e eficiência e o direito de propriedade*. 2018. 321p. Doutorado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

Pouca atenção tem sido dada ao estudo da dosimetria das multas administrativas tributárias pelos estudiosos do Direito Tributário em nosso país, em especial à preocupação de conferir contornos nítidos ao seu regime jurídico e à sua graduação. O presente trabalho tenta suprir a necessidade de examinar as limitações à Administração Pública na imposição das sanções administrativas tributárias, previstas na Lei Estadual nº 6.374/89, que trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo (ICMS-SP). O objetivo é propor parâmetros, *de lege ferenda*, que permitam graduar a intensidade das sanções, de forma que estas sejam proporcionais à gravidade do fato praticado pelo infrator e à sua culpabilidade. A legislação atual, devido à tradicional interpretação do artigo 136, do CTN, no sentido de adotar a responsabilidade objetiva para as infrações tributárias, não prevê exclusões de antijuridicidade, tais como força maior, caso fortuito ou estado de necessidade. Também circunstâncias agravantes, tais como a reincidência e a extensão do dano causado ao Erário, não são analisadas no sentido de modular a penalidade ao caso em concreto. Com inspiração na teoria do delito, desenvolvida no Direito Penal e aprofundada por ampla doutrina e jurisprudência, desenvolve-se um modelo de infração administrativa tributária, composto pelos elementos tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade, para que a aplicação da sanção possa considerar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. As circunstâncias atenuantes, por analogia, inspiradas no Direito Penal, visam garantir que direitos fundamentais do contribuinte, tal como a propriedade, não sejam violados. Especial atenção é dedicada ao tratamento das pessoas jurídicas porque, em relação a elas, o elemento culpabilidade não pode ser interpretado como na aplicação das sanções para as pessoas físicas. No âmbito da pessoa jurídica é sugerida, como circunstância atenuante, a consideração dos investimentos realizados em *compliance*, que incluem a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta. Ao utilizar-se de uma dosimetria racional e justa das sanções, seguem-se as diretrizes da OCDE que promovem a cooperação entre contribuintes e Administrações Tributárias, a fim de aumentar a conformidade tributária dos contribuintes em geral. Segundo a OCDE, o modelo tradicional e repressivo deve ser substituído por um modelo cooperativo, com medidas que incentivem o contribuinte a adotar o comportamento conforme à legislação tributária. Dessa forma, a administração tributária poderá focar melhor sua atuação repressiva naqueles que insistem em violar a legislação tributária.

**Palavras-chaves:** Direito Tributário, graduação das infrações, proporcionalidade, razoabilidade, *compliance*, multas, regulação responsiva, ICMS.



## ZUSAMMENFASSUNG

MARCO ANTONIO VERÍSSIMO TEIXEIRA. *Dosimetrie der Steuerbußgeldes: Anwendung des Verhältnismäßigkeitsprinzips, der Zumutbarkeit, der Effizienz und des Eigentumsrechts.* 2018. 321S. Doktorarbeit. Fackultät für Rechtswissenschaften, Universität von São Paulo, São Paulo, 2018.

Wenig steuerjuristische wissenschaftliche Aufmerksamkeit wurde bisher der Bemessung von Steuerbußgeldern in Brasilien gewidmet, insbesondere der Konkretisierung und Bestimmung klarer Konturen bezüglich des rechtlichen Status und ihrer Einteilung. Diese Untersuchung überprüft Umfang und Grenzen der öffentlichen Verwaltung bei der Durchsetzung von Steuerverwaltungssanktionen, resultierend aus Landesgesetz Nr. 6374/89. Hierbei handelt es sich um die Steuer auf den Verkehr von Waren und auf Transportleistungen, Lieferung zwischen Ländern und Kommunen, sowie Kommunikationsleistungen des Bundesstaates São Paulo (ICMS-SP). Ziel der Untersuchung ist die Entwicklung von Parametern, die zukünftig die Intensität von Sanktionen ermöglichen, im Hinblick auf ihre Verhältnismäßigkeit und bezogen auf die Schwere der Tat und die Schuld des Täters. Aufgrund der traditionellen Auslegung des Artikels 136 des CTN (brasilianische AO) bietet die aktuelle Rechtsprechung im Lichte der strengen Haftung für Steuerpflichtverletzungen keine Rechtswidrigkeitsausschlüsse, wie z.B. höhere Gewalt, unvorhersehbare Umstände oder Notstand. Auch erschwerende Umstände, wie z.B. Wiederholungstaten oder das Ausmaß der steuerlichen Schäden für die Allgemeinheit, werden derzeit bei der individuellen Bemessung nicht berücksichtigt. Unter Beachtung der strafrechtlich entwickelten Verbrechenslehre, sowie der Rechtsprechung wird ein Modell aus den Elementen: Tatbestandsmäßigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuld entwickelt, das die Anwendung von Sanktionen ebenso berücksichtigt wie die Grundsätze der Angemessenheit und Verhältnismäßigkeit. Mildernde Umstände, die sich analog auf die Strafrechtslehre beziehen, sollen sicherstellen, dass die Grundrechte des Steuerpflichtigen, wie z.B. das Eigentumsrecht nicht verletzt werden. Ein besonderes Augenmerk wird dabei auf juristische Personen gelegt, weil die Anwendung der Schuldkriterien bei natürlichen und juristischen Personen divergiert. Für juristische Personen könnte als Möglichkeit eines mildernden Umstands die Berücksichtigung von *Compliance Mechanismen*, einschließlich der wirksamen Umsetzung von ethischen Codes und Verhaltensvorschriften wirken. Im Hinblick auf die rationale und faire Bemessung von Sanktionen sind darüber hinaus die OECD-Richtlinien zu befolgen. Ferner ist die Zusammenarbeit zwischen der Verwaltung und den Steuerzahlern zu fördern und die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen zu erhöhen. Unter Berücksichtigung der OECD Vorgaben sollte das traditionelle repressive Modell durch ein Kooperationsmodell mit Unterstützungsmaßnahmen für den Steuerzahler ersetzt werden. Auf diese Weise kann die Steuerverwaltung ihre Sanktionen besser auf nachhaltige und bewusste Steuerverletzungen konzentrieren.

**Schlüsselworte:** Steuerrecht, Bußgeldzumessung, Verhältnismäßigkeitsprinzip, Zumutbarkeit, Compliance, Bußgeld, Responsive Regulation, ICMS.

## ABSTRACT

MARCO ANTONIO VERÍSSIMO TEIXEIRA. *Dosimetry of tax administrative fines: application of principles of proportionality, reasonableness and efficiency and the right to property*, 2018. 321p. PhD. Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2018.

Scholars of tax law in Brazil have paid little attention to studying the dosimetry of fines imposed by the tax administration, in particular in order to give clear contours and gradations to the relevant legislation. The present work attempts to fill the need to identify to examine the limitations to the public administration in the enforcement of administrative tax penalties, as provided for in State Law No. 6,374 / 89, which deals with the Tax on Operations Related to the Circulation of Goods and on the Provision of Interstate and Intermunicipal Transportation and Communication Services of the State of São Paulo (ICMS-SP). The objective is to propose parameters, *de lege ferenda*, which will allow the intensity of the sanctions to be graded in such a way that they are proportionate to the seriousness of the offender's offense and his guilt. The current legislation, based on the traditional interpretation of article 136 of the CTN (Brazilian Tax Code), in the sense of adopting objective liability for tax offenses, does not provide for exclusions of anti-perjury such as force majeure, fortuitous event or state of necessity. Even aggravating circumstances, such as recidivism and the extent of damage caused to the Treasury, are not analyzed in order to modulate the penalty to the specific case. Based on the theory of crime, developed in criminal law and deepened by extensive doctrine and jurisprudence, it seeks to develop a model of tax administrative infraction, composed of typical elements: antijuridicity and culpability, so that the application of the sanction can take into account the principles of reasonableness and proportionality. Attenuating circumstances, by analogy, inspired by criminal law, seek to ensure that the taxpayer's fundamental rights, such as property, are not violated. Special attention is devoted to the treatment of legal persons because, in relation to them, the culpability element cannot be interpreted in the same way as it is applied in sanctions for individuals. Within the legal entity, it is suggested, as an attenuating circumstance, the consideration of investments made in compliance, which include the effective application of codes of ethics and conduct. By using a rational and fair dosimetry of sanctions, we seek to follow the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) guidelines that promote cooperation between taxpayers and tax administrations in order to increase the tax compliance of taxpayers in general. According to the OECD, the traditional and repressive model should be replaced by a cooperative model with measures that encourage the taxpayer to adopt behavior in accordance with tax legislation. In this way, the tax administration can better focus its repressive actions on those who insist on violating tax legislation.

**Keywords:** Tax law, tax fine graduation, principles of proportionality, reasonableness, compliance, fines, responsive regulation, ICMS

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Ilícito Administrativo e Ilícito Penal .....	63
Figura 2 – Direito Penal e Direito Administrativo Sancionador – Ambos são direito de superposição .....	118
Figura 3 – Modelo gradual de abordagem para a determinação da dosimetria penal.....	156
Figura 4 – Escalação de medidas.....	187
Figura 5 – Comparação da eficácia entre dois órgãos reguladores.....	189
Figura 6 – Modelo OCDE – Eficácia / Eficiência.....	195
Figura 7 - TADAT.....	202
Figura 8 – Fatores que influenciam o comportamento do contribuinte .....	215
Figura 9 – Modelo de Conformidade Tributária .....	218
Figura 10 – A teoria dos status de Jellinek .....	233

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ALALC	Associação Latino-Americana para o Livre Comércio
AO	Abgabenordnung (Código Tributário alemão)
ATAF	African Tax Administration Forum
art.	Artigo
BGH	Bundesgerichtshof (Tribunal Federal alemão)
BGHSt	Acórdãos do Bundesgerichtshof em processo penais (coleção oficial)
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (sentenças do Tribunal Constitucional alemão)
CF/88	Constituição Federal promulgada em 1988
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPP	Código de Processo Penal
CTN	Código Tributário Nacional
DTJ	Delegacia Regional de Julgamento
DRT	Delegacia Regional Tributária
FGH	Finanzgerichtshof (Tribunal Federal Tributário)
FMI	Fundo Monetário Internacional.
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Constituição da Republica Federal da Alemanha)
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e sobre prestações de serviços de comunicação interestaduais e intermunicipais
inc.	inciso
IOTA	Intra-European Organization of Tax Administrations.
IVA	Imposto sobre Valor Acrescido
Lei do ICMS-SP	Lei do Estado de São Paulo nº 6.374, de 01 de março de 1989 que institui o ICMS
LGT	Ley General Tributaria – Lei geral sobre tributos na Espanha
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA	Organização dos Estados Americanos
OLG	Oberlandesgericht (Tribunal Superior de cada Estado Federal alemão)
RICMS/2000	Decreto do Estado de São Paulo nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, que regulamenta os dispositivos da Lei do ICMS-SP
RFB	Receita Federal do Brasil
StGB	Strafprozessordnung (Código de Processo Penal alemão)
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TIT	Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
<b>2 SANÇÕES JURÍDICAS.....</b>	<b>26</b>
2.1. FINALIDADE DAS SANÇÕES.....	28
<b>2.1.1 Teorias absolutas .....</b>	<b>31</b>
<b>2.1.2 Teorias relativas.....</b>	<b>35</b>
2.1.2.1 Prevenção geral.....	36
2.1.2.2 Prevenção especial.....	40
<b>2.1.3 Teorias mistas.....</b>	<b>43</b>
<b>2.1.4 Finalidades das sanções tributárias .....</b>	<b>45</b>
2.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE AS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS E PENAS 48	
<b>2.2.1 Teoria diferenciadora .....</b>	<b>51</b>
<b>2.2.2 Teoria unitária .....</b>	<b>55</b>
<b>2.2.3 Teoria quantitativo-qualitativa ou mista ou eclética.....</b>	<b>60</b>
2.3 INTERDEPENDÊNCIA ENTRE AS ESFERAS CÍVEIS E PENAL.....	65
<b>2.3.1 O conceito de jurisdição .....</b>	<b>67</b>
<b>2.3.2 O conceito de ilícito e cumulação de sanções.....</b>	<b>70</b>
<b>2.3.3 Repercussão da absolvição criminal no processo administrativo .....</b>	<b>73</b>
<b>2.3.4 Não repercussão da sentença criminal no processo administrativo ....</b>	<b>74</b>
<b>2.3.5 Repercussão da sentença criminal condenatória no processo administrativo .....</b>	<b>77</b>
<b>3 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E SUA SISTEMATIZAÇÃO.....</b>	<b>83</b>

3.1 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS – ART. 136 DO CTN.....	85
3.2 A CONSTITUIÇÃO E AS MULTAS ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS .....	92
3.3 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL, DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR TRIBUTÁRIO. ....	102
<b>3.3.1 Posicionamento do presente trabalho sobre a natureza jurídica da sanção administrativa tributária.....</b>	<b>114</b>
3.4 O DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR TRIBUTÁRIO .....	117
<b>3.4.1 A estrutura do ilícito administrativo tributário .....</b>	<b>118</b>
<b>3.4.2 Teorias sobre a culpabilidade.....</b>	<b>124</b>
<b>3.4.3 Culpabilidade no Direito Administrativo Sancionador Tributário.....</b>	<b>128</b>
<b>3.4.4 Exclusão da culpabilidade nas infrações tributárias.....</b>	<b>132</b>
<b>3.4.5 A culpabilidade das pessoas jurídicas.....</b>	<b>135</b>
3.5 O ART. 142 DO CTN E A DETERMINAÇÃO DA SANÇÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA COM BASE NAS TEORIAS SOBRE A APLICAÇÃO DAS SANÇÕES.....	140
<b>3.5.1 Teoria da pena exata ou pontual .....</b>	<b>144</b>
<b>3.5.2 Teoria da margem de liberdade .....</b>	<b>151</b>
<b>3.5.3 Teoria do escalonamento do valores .....</b>	<b>164</b>
<b>3.5.4 Teoria da pena proporcional ao fato .....</b>	<b>167</b>
<b>4 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E SUA UTILIZAÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA DOSIMETRIA DA MULTA ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>176</b>
4.1 A REGULAÇÃO RESPONSIVA .....	177

4.2 A GOVERNANÇA CORPORATIVA E A EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	190
4.3 O MODELO DE GERENCIAMENTO DE RISCO PROPOSTO PELA OCDE PARA AS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A RELAÇÃO COM O TADAT. ....	200
4.4 O MODELO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA ADOTADO PELA OCDE	212
<b>4.4.1 Abordagem moderna - Modelo Cooperativo .....</b>	<b>219</b>
4.5 A ESTRUTURA DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO .....	221
<b>5 LIMITES CONSTITUCIONAIS À APLICAÇÃO DAS MULTAS ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>225</b>
5.1 REGRAS E PRINCÍPIOS.....	225
5.2 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE .....	228
<b>5.2.1 A teoria dos Status de Jellinek.....</b>	<b>232</b>
<b>5.2.2 Adequação .....</b>	<b>238</b>
<b>5.2.3 Necessidade.....</b>	<b>242</b>
<b>5.2.4 Proporcionalidade em sentido estrito.....</b>	<b>247</b>
5.2.4.1 Sopesamento.....	248
5.2.4.2 Suporte fático, âmbito de proteção e intervenção.....	253
5.3 O PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE .....	257
<b>5.3.1 Violação do princípio da proporcionalidade (Zumutbarkeit) .....</b>	<b>262</b>
5.4 O PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE EXCESSO.....	265
<b>6 PROPOSTA, DE LEGE FERENDA, DE NOVA DOSIMETRIA PARA A DETERMINAÇÃO DAS SANÇÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS PRESCRITAS PELA LEI DO ICMS-SP.....</b>	<b>270</b>

6.1 RESPONSABILIDADE SUBJETIVA .....	276
<b>6.1.1 Excludentes de responsabilidade .....</b>	<b>279</b>
6.2 CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES .....	284
<b>6.2.1 Reincidência .....</b>	<b>286</b>
<b>6.2.2 Extensão do dano causado ao Erário Público .....</b>	<b>288</b>
<b>6.2.3 Dolo, fraude ou simulação .....</b>	<b>289</b>
6.3 CIRCUNSTÂNCIAS ATENUANTES .....	289
<b>6.3.1 Grau de não conformidade da administração tributária com a metodologia TADAT.....</b>	<b>289</b>
<b>6.3.2 Aplicação analógica de princípios penais .....</b>	<b>290</b>
6.4 SUGESTÕES PARA FUTUROS APROFUNDAMENTOS .....	292
<b>7 CONCLUSÕES.....</b>	<b>294</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>304</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo, de *lege ferenda*, sugere parâmetros que devem ser aplicados na dosimetria das multas administrativas tributárias constantes na Lei do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) do Estado de São Paulo, para que atendam melhor aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição de excesso, o que não ocorre com a legislação vigente, devido a estar focada na responsabilidade objetiva da infração tributária. A aplicação dessa dosimetria também pretende atender ao princípio da eficiência administrativa e ao direito fundamental à propriedade.

Para limitar a abrangência do presente trabalho, o objeto de estudo concentrar-se-á na investigação das multas existentes na Lei do Estado de São Paulo nº 6.374 de 01 de março de 1989 (Lei do ICMS/SP), regulamentadas pelo Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, que dispõe sobre o ICMS, denominado RICMS/2000.

Além disso, este estudo não pretende propor uma nova tipificação, porque exigiria um trabalho mais extenso do que o proposto. Apesar de haver uma necessidade de diminuição de tipos, com a finalidade de simplificar a legislação existente, o trabalho exigiria, idealmente, um estudo de campo de base social empírica para que se pudesse, com base nesses dados, melhor avaliar a eficácia da legislação atual.

Outrossim, pretende-se concentrar a proposta na introdução da responsabilidade subjetiva em relação às infrações tributárias, na natureza jurídica da sanção administrativa tributária do ICMS-SP, no modelo de infração administrativa tributária, nos elementos desse modelo, nas causas de exclusão de culpabilidade e antijuridicidade, e, finalmente, nas circunstâncias agravantes e atenuantes da sanção administrativa tributária.

Tendo em vista que não existe um consenso na doutrina, como apontado adiante, sobre a natureza jurídica das infrações administrativas tributárias, optou-se por um conceito de infração, adaptado da teoria do delito, em que a infração administrativa tributária abrange a tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade. A sanção a ser aplicada deve ser proporcional à gravidade da infração praticada

pelo contribuinte, ou seja, proporcional ao dano causado ao bem jurídico protegido pela norma sancionadora e também deve ser proporcional à culpabilidade do agente infrator.

Como as multas previstas na legislação do ICMS de São Paulo nem sempre atendem aos critérios especificados, um possível recurso do contribuinte às instâncias judiciais torna-se mais difícil, já que ficam impossibilitadas de alterar a dosimetria imposta pelo legislador, restando a elas apenas a confirmação ou o cancelamento do crédito tributário lançado, ou, nas situações cabíveis, a declaração da excessividade da multa aplicada.

A legislação vigente do ICMS relativa a multas é muito extensa, tornando a aplicação da sanção mais adequada ao caso em concreto demasiadamente complexa por parte do Fisco e dos órgãos encarregados do contencioso administrativo tributário. Paradoxalmente, a dosimetria oferecida pelo legislador, apesar de ampla, tem como premissa a responsabilidade objetiva, o que contraria o princípio da individualização da sanção a ser imposta ao caso concreto, podendo resultar em aplicações de sanções iguais para casos bem diferentes, ferindo a isonomia.

É possível a violação do princípio da isonomia, por exemplo pelo fato de não se procurar diferenciar a existência de um comportamento doloso ou culposos do agente de forma clara, ou se ressaltar o caráter de uma infração material ou infração apenas formal, conceitos abordados no Capítulo 3. Além disso, a não implementação de critérios que podem ser utilizados para agravar ou atenuar a sanção em abstrato, prescrita pelo legislador, não permite uma limitada discricionariedade ao julgador administrativo tributário, a ponto de possibilitar a ele uma redução da penalidade prevista em abstrato, tendo em vista peculiaridades importantes do caso em concreto. Tais critérios serão propostos no Capítulo 6 do presente trabalho.

As sugestões de melhoria à legislação paulista, de *lege ferenda*, partem de um conceito de Direito Administrativo Sancionador Tributário, em que a culpabilidade do agente é limite e parâmetro para a graduação da sanção a ser aplicada. Assim como as normas que tratam dos delitos tributários fazem parte do Direito Penal, mais especificamente chamado Direito Penal Tributário, que, no presente trabalho, é um direito de sobreposição, analogamente as normas que tratam das infrações administrativas tributárias fazem parte do Direito

Administrativo Sancionador Tributário, que também é um direito de sobreposição, conforme explicado no Capítulo 3.

Como mencionado, a culpabilidade é um elemento da infração administrativa tributária; sua definição e características serão tratadas no presente trabalho com muita atenção no Capítulo 3. Especial enfoque será dado à discussão sobre a culpabilidade da pessoa jurídica, tendo em vista que o Direito Penal tributário brasileiro não prevê a responsabilidade penal dessa pessoa. Além disso, o Direito Administrativo Sancionador Tributário deve abranger um conceito de culpabilidade compatível com a necessidade de apenar as pessoas jurídicas, como observado no presente estudo.

A relevância do tema escolhido justifica-se devido a uma das características do Estado contemporâneo ter no tributo sua principal fonte de financiamento<sup>1</sup>. O Brasil, como Estado Democrático e Social de Direito, deve prestar serviços públicos, tais como educação e saúde, para seus cidadãos, de forma que a função primordial dos tributos se atenha a produzir a arrecadação necessária ao cumprimento desses objetivos.

O bem jurídico constituído pelos serviços públicos prestados aos cidadãos depende essencialmente dos recursos do Estado, tendo no tributo sua mais importante fonte. A sanção administrativa tributária procura garantir que os cidadãos tenham confiança no ordenamento jurídico que protege a arrecadação.

O ICMS é um imposto, ou seja, uma espécie tributária, cuja imposição é justificada pela necessidade financeira do Estado; o fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica, nos termos do art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN) e deve ser cobrado de toda a sociedade para cobrir gastos que não se imputam a um ou outro contribuinte, individualmente<sup>2</sup>. A receita do ICMS não é afetada a qualquer órgão, fundo ou despesa, nos termos do inc. IV, do art. 167, da Constituição Federal, servindo para cobrir os gastos gerais do ente tributante, no caso os Estados e o Distrito Federal.

Como o Estado Democrático e Social brasileiro cada vez mais assume responsabilidades que acarretam o aumento de suas despesas sociais, é necessário o aumento de arrecadação e também de otimização de seus custos. A

---

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1.

<sup>2</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 216-217.

administração tributária, por outro lado, fica pressionada a otimizar seus custos para se tornar um órgão eficiente em suas funções de proporcionar à sociedade a arrecadação prevista pelo legislador.

No âmbito internacional, as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) indicam que, a fim de que a administração tributária possa, ao mesmo tempo, aumentar a arrecadação e diminuir os custos operacionais, torna-se imprescindível a revisão do modelo repressivo e tradicional de abordagem aplicada pela maior parte dos sistemas tributários em vigor. Nessa perspectiva, as sanções administrativas tributárias devem ser aplicadas pela administração tributária em último caso. Para isso, a OCDE desenvolveu um modelo de conformidade do contribuinte, e a Administração Tributária do Estado de São Paulo tem como meta aplicar esse modelo, com o intuito de se alinhar com as administrações mais modernas, como analisado no desenvolvimento do Capítulo 4.

O modelo proposto pela OCDE, a ser discutido no Capítulo 4, privilegia a cooperação entre a administração tributária e o contribuinte, com a finalidade de que a primeira aumente sua eficiência e, ao mesmo tempo, permita ao administrado utilizar-se de mecanismos que tornem mais fácil sua adequação às normas tributárias, minimizando a utilização de multas.

Observa-se, na prática, em relação às questões tratadas pela doutrina e pela jurisprudência, após um exame de caráter quantitativo, que elas se apresentam em número inferior, se comparadas às questões que envolvem os tributos. Em relação às multas, também existe o fenômeno de que, ao mesmo tempo em que o sistema aplica elevadas sanções, por um lado, como aponta Aguiar<sup>3</sup>, os contribuintes procuram se recuperar, nos períodos subsequentes, dos prejuízos gerados pelas multas aplicadas, criando mecanismos de gerenciamento de custos. Por outro lado, a história brasileira recente registra uma sequência de programas de parcelamento de tributos, multas e juros, à qual o contribuinte se habituou a aderir pela conveniência proporcionada. Essa vantagem também demonstra o interesse maior dos governos federal, estaduais ou municipais em

---

<sup>3</sup> AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *Governança Corporativa Tributária: Aspectos Essenciais*. Coleção Academia-Empresa 18. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 244.

cumprir metas de arrecadação de curto prazo do que induzir na sociedade a conformidade tributária a longo prazo<sup>4</sup>.

A metodologia utilizada no presente trabalho procurou analisar importantes doutrinadores nacionais em relação às questões mais polêmicas acerca das multas, tais como a interpretação do art. 136, do CTN e a questão da natureza jurídica da sanção administrativa tributária. Também se procurou na doutrina nacional e estrangeira analisar a questão da inter-relação entre as infrações administrativas e as infrações penais. Além disso, procurou-se analisar alguns aspectos da legislação alemã e da legislação espanhola, bem como o Modelo de Código Tributário proposto por organismos internacionais. Finalmente, faz parte da metodologia a análise de algumas decisões judiciais e também administrativas que tratam de importantes aspectos do tema escolhido.

Muitas questões propostas neste estudo são consequência de observações decorrentes de anos de atuação do autor deste trabalho no Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Sua vivência no dia a dia do processo administrativo tributário paulista despertou a necessidade de um aprofundamento no tema. Uma das constatações ocorridas diante dessas observações é existir grande escassez de estudos específicos publicados na literatura jurídica brasileira sobre a dosimetria das sanções administrativas tributárias; além disso, verifica-se que essa deficiência de estudos sobre a legislação, a doutrina e a jurisprudência produz uma sensação de insegurança jurídica no contribuinte.

Conforme ensina Torres<sup>5</sup>, os princípios de um ordenamento jurídico são guiados pelos valores, cujas principais características são: a) sua composição: um sistema aberto; b) sua objetividade: independem de apreciação subjetiva do intérprete; c) sua parcialidade: estão em permanente interação e incessante busca do equilíbrio; d) sua tendência à polaridade, caminhando para a própria contrariedade; e) sua existência no grau máximo de generalidade e abstração.

Os princípios da segurança jurídica, da certeza da tributação, da anterioridade, da anualidade, da legalidade, da irretroatividade das leis, da reserva do possível e da proteção da confiança do contribuinte são derivados do

---

<sup>4</sup> AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *Governança Corporativa Tributária: Aspectos Essenciais*. Coleção Academia-Empresa 18. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 256.

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 42.

valor segurança, o que demonstra sua importância para o ordenamento jurídico, principalmente o tributário. A segurança pode preceder o valor justiça para os casos em que signifique uma concretização no intuito de se atingir esta. Isso é o que ocorre no momento em que se analisa o princípio da certeza da tributação, derivado do valor segurança, em relação ao valor justiça, conforme ensinou Adam Smith<sup>6</sup>.

O ICMS é um imposto plurifásico e não cumulativo, ou seja, o imposto debitado na operação anterior é considerado como um crédito a ser utilizado para abatimento do imposto a ser debitado na operação atual<sup>7</sup>. Conforme leciona Alcides Jorge Costa<sup>8</sup>, a mais bem-sucedida solução para evitar os inconvenientes de um imposto sobre as vendas multifásico e cumulativo foi a introdução de um imposto multifásico sobre o valor acrescido (IVA), cuja primeira aplicação ocorreu na França e, posteriormente, foi adotado nos países da União Europeia.

Rothmann<sup>9</sup> observa que embora o IVA europeu seja o principal modelo do ICMS, existem importantes características deste que o diferenciam daquele. A primeira é o fato de que, por exemplo, na França, primeira no mundo a implementar o IVA, o imposto é o mesmo para todo o território francês, enquanto que no modelo federativo brasileiro, a competência legislativa sobre o ICMS é atribuída pela Constituição aos Estados e ao Distrito Federal.

Isso tem, entre outras consequências, produzido um grande problema na disputa pela atração de empresas para os Estados menos desenvolvidos, pois seus governos utilizam suas competências legislativas para criarem benefícios fiscais, tendo o ICMS como arma, ação conhecida como Guerra Fiscal.

Conforme leciona Ferraz Júnior<sup>10</sup>, os benefícios fiscais do ICMS só podem ser concedidos, de acordo com a Constituição Federal<sup>11</sup>, após previsão em Lei

---

<sup>6</sup> SMITH, Adam. *Riqueza das nações*: edição condensada. Tradução de Norberto de Paula Lima. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010, p. 346. (Coleção Folha: livros que mudaram o mundo, v. 4)

<sup>7</sup> Ver inc. I, do §2º, do artigo 155, da Constituição Federal de 1988.

<sup>8</sup> COSTA, Alcides Jorge. O ICMS no direito internacional comparado (IVA – Imposto sobre Valor Agregado). In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p.312.

<sup>9</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. Comentários sobre a palestra proferida por Alcides Jorge Costa em 1995 sob o Título de O ICMS no direito internacional comparado (IVA – Imposto sobre Valor Agregado). In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p.315.

<sup>10</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 279.

Complementar, que exige a celebração de convênios entre os estados e o Distrito Federal, o que muitas vezes não tem ocorrido.

Outra diferença importante<sup>12</sup> é a incidência do IVA europeu sobre o fornecimento de bens e serviços, enquanto que no Brasil alguns serviços são tributados pelos estados, por meio do ICMS (comunicações, transportes interestaduais e municipais), outros pelos municípios (conforme definido em Legislação Complementar) e outros pela União. A legislação é complexa e, algumas vezes, há disputa entre os entes federativos sobre a interpretação do ordenamento jurídico relativo a competência tributária.

Por exemplo, registra-se a disputa mais recente sobre a competência tributária relativa a tributação sobre o *software*; o Convênio ICMS 181 entende que cabe aos estados e ao Distrito Federal a competência para tributar, pelo ICMS, as transferências, via *download*, de aplicativos, programas de computador, jogos e outros. Enquanto isso, o Município de São Paulo publicou o Parecer Normativo SF 01/2017<sup>13</sup>, entendendo que cabe ao município a referida tributação, pelo ISS.

A última e importante característica que diferencia o ICMS do IVA europeu é o fato de que, por exemplo, na França, utiliza-se o conceito de crédito financeiro, ou seja, há uma grande liberalidade na utilização do imposto cobrado na aquisição de materiais e serviços para abatimento do imposto a ser debitado nas operações de saída do contribuinte<sup>14</sup>. No caso do ICMS brasileiro, tem-se uma limitação, o chamado crédito físico, no crédito do imposto. Isso acarreta grandes discussões entre o Fisco e os contribuintes nos critérios utilizados para crédito do ICMS, como é o conceito utilizado pelo Fisco de que somente os materiais que se consomem imediatamente no processo produtivo dão direito ao

---

<sup>11</sup> Ver alínea “g”, do inc. XII, do artigo 155, da Constituição Federal de 1988.

<sup>12</sup> COSTA, Alcides Jorge. O ICMS no direito internacional comparado (IVA – Imposto sobre Valor Agregado). In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo : IBDT, 2017, p.314.

<sup>13</sup> Para maiores detalhes, ver VASCONCELLOS, Roberto França de; PISCITELLI, Tathiane. *Tributação de softwares e o Parecer Normativo SF 01/2017: conflito de competência e insegurança jurídica*. Disponível em <<https://jota.info/colunas/pauta-fiscal/tributacao-de-softwares-e-o-parecer-normativo-sf-012017-27072017>>. Acesso em: 3 dez. 2017.

<sup>14</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. Comentários sobre a palestra proferida por Alcides Jorge Costa em 1995 sob o Título de O ICMS no direito internacional comparado (IVA – Imposto sobre Valor Agregado). In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p.316.

crédito do imposto. Nesse ponto, existe uma irresignação geral dos contribuintes que pretendem que seja adotado o crédito financeiro nos moldes do IVA europeu.

Devido a complexidade dos problemas expostos, o número de sanções previstas torna-se mais evidente do que nos sistemas que utilizam o IVA, tais como na França. O fato de existirem muitos entes tributantes com competência legislativa sobre o mesmo imposto implica ocorrer o risco de uma grande desarmonia e até incoerência entre as sanções tributárias quando comparadas às diversas legislações estaduais e a algumas existentes em países europeus. Devido ainda ao enorme número de normas produzidas continuamente, fica difícil garantir que elas não ultrapassem os limites constitucionais.

No entanto, escapa ao escopo do presente trabalho a análise de toda a legislação brasileira relativa ao ICMS, o que restringiu o estudo à legislação do ICMS do Estado de São Paulo e à análise de algumas decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo que versaram sobre questões relacionadas à aplicação de multas.

Apesar do Tribunal de Impostos e Taxas - TIT ter sido instituído em 05 de julho de 1935 pelo Decreto nº 7.184, do Governador do Estado de São Paulo, Dr. Armando de Salles Oliveira, o estudo pretende analisar somente algumas decisões mais recentes que estejam disponíveis na Internet, no sítio da Secretaria da Fazenda.

Em relação à **contribuição original desta tese à ciência jurídica**, primeiramente, é necessário registrar que, atualmente, a legislação do ICMS estabelece uma rígida dosimetria das sanções, dificultando muitas vezes uma solução adequada ao caso concreto.

A mudança de paradigma sugerida por este trabalho é a contribuição original desta tese à ciência jurídica. Ao se adotar a responsabilidade subjetiva na dosimetria das sanções administrativas tributárias prescritas pela Lei do ICMS-SP, poder-se-á adequar a legislação de forma a permitir maior aderência das sanções aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, da eficiência e do respeito ao direito de propriedade do contribuinte.

Esta é a questão a ser enfrentada pelo presente trabalho: sugerir parâmetros, *de lege ferenda*, que permitam ao julgador aplicar a dosimetria adequada ao caso concreto, a partir da sanção em abstrato definida pelo legislador.



Conforme abordado no Capítulo 4, o Fisco, através de uma calibração da sanção administrativa tributária com base no comportamento de conformidade do contribuinte, estará utilizando o caráter preventivo da sanção a fim de direcionar o contribuinte para a base da pirâmide de conformidade, o que implica uma melhor eficiência administrativa.

Isso significa que a reação da administração tributária deve estar diretamente relacionada à posição do contribuinte na escala da pirâmide de conformidade do contribuinte, conforme modelo a ser apresentado no Capítulo 4. Os contribuintes que estão na base da pirâmide tributária, ou seja, aqueles mais conformes com a legislação tributária, devem receber um tratamento da administração tributária mais brando, mais cooperativo. Por outro lado, para os contribuintes que estão no topo da Pirâmide, representando aqueles avessos à legislação tributária, deve a administração tributária aplicar a força da lei de forma proporcional ao comportamento do contribuinte, ou seja, proporcional à gravidade da infração praticada e à culpabilidade demonstrada pelo contribuinte.

Dessa forma, o Brasil estará alinhado com as diretrizes da OCDE para a obtenção de eficiência da administração tributária em seu nobre papel de arrecadar os recursos necessários ao cumprimento das tarefas de um Estado Democrático de Direito do século XXI.

Atualmente, a Lei do ICMS-SP prescreve a possibilidade de o Fisco, tendo em vista os princípios da eficiência administrativa e da razoabilidade, não lavrar, nas situações previamente especificadas por disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, o Auto de Infração, conforme o §2º, do art. 72.

Tendo em vista a regulamentação do §2º, do art. 72, da Lei do ICMS-SP, a Secretaria da Fazenda estabeleceu a Portaria CAT nº 115, de sete de novembro de 2014 (publicada no DOE em oito de novembro de 2014), que disciplina o controle de qualidade antecedente à lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa. Com essas medidas, acredita-se que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo esteja em harmonia com as diretrizes da OCDE, de forma que, com a finalidade de obter maior eficiência em seus processos, utilizará instrumentos de repressão, como o Auto de Infração, somente quando não houver outra alternativa.

Além de servir como parâmetro para a dosimetria da penalidade, o comportamento do contribuinte poderá ser utilizado também para a justificação

pela não lavratura de AIIIM, desde que isso contribua para melhorar sua conformidade em relação à legislação tributária. Essa abordagem original procura utilizar as diretrizes da OCDE, ao definir o seu modelo de conformidade.

Com a finalidade de otimizar os escassos recursos existentes para a fiscalização dos tributos, a administração tributária deve evitar autuações fiscais relativas a irregularidades meramente formais que não impliquem falta ou atraso de pagamento do tributo.

Tem-se como premissa o fato de que as irregularidades formais decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias podem ser geralmente sanáveis, sem qualquer prejuízo ao Erário, através de prévia notificação fiscal ao contribuinte, pela qual lhe seja concedido prazo para correção dessas irregularidades. Esse procedimento deve ser utilizado para os contribuintes que estiverem na base da pirâmide de conformidade, com a finalidade de não prejudicá-los, porque já possuem um histórico de cooperação com a administração tributária. Também se aplica o procedimento para aqueles que estiverem em posição intermediária na pirâmide, apesar de ainda não totalmente conformes, a fim de estimulá-los a aderirem totalmente à legislação tributária. Porém, nunca deve ser utilizado para os contribuintes que estão no topo da pirâmide, visto que já demonstraram sua rejeição às normas vigentes.

Em relação às **principais questões a serem abordadas nesta tese**, o Segundo Capítulo traça um panorama geral das sanções jurídicas e pretende analisar o conceito e as finalidades das sanções jurídicas, as teorias que tratam das semelhanças e das diferenças entre as sanções administrativas e penais, a interdependência entre as sanções administrativa e as penais, bem como a questão da prevalência da sanção penal sobre as demais.

O Terceiro Capítulo apresenta as multas administrativas tributárias e sua sistematização, abordando a natureza jurídica da sanção administrativa tributária. Também serão analisados alguns dispositivos do CTN que tratam das sanções administrativas tributárias, e os limites que deveriam ser impostos ao poder administrativo tributário sancionador, considerando o poder discricionário do julgador administrativo tributário. Com base nos estudos sobre as teorias que tratam da determinação da pena, procurou-se identificar quais aspectos dessas teorias poderiam contribuir para a formulação de uma nova teoria da determinação da sanção administrativa tributária.

O Quarto Capítulo trata do tema do princípio da eficiência em matéria tributária. Serão examinadas as teorias sobre o comportamento do contribuinte e as consequências das diferentes abordagens (modelo repressivo *versus* modelo cooperativo), bem como o comportamento do contribuinte em relação à conformidade tributária como parâmetro para atenuação das penalidades administrativas tributárias. Neste capítulo, será analisada a posituação do princípio da eficiência e sua relação com a administração tributária, e também as diretrizes da OCDE para as administrações tributárias e o modelo proposto para a obtenção da eficiência em matéria tributária. Além disso, serão apresentados alguns pontos relativos ao detalhamento do modelo de gerenciamento de risco proposto pela OCDE e o modelo piramidal de conformidade do contribuinte em relação à legislação tributária.

O Quinto Capítulo aborda o controle da constitucionalidade das sanções administrativas tributárias e será estudado o princípio da proporcionalidade e seus subprincípios (adequação, necessidade, proporcionalidade em sentido estrito). Outro ponto de atenção é a questão da possibilidade de controle de constitucionalidade das sanções administrativas tributárias por meio do princípio da razoabilidade e da proibição de excesso. Será ainda abordada a questão sobre a terminologia usada por diversos autores em relação à proporcionalidade.

O Sexto e último capítulo apresenta as propostas para a definição da dosimetria das sanções administrativas tributárias. Serão sugeridos parâmetros a serem adotados na dosimetria dessas sanções, com a finalidade de considerar a responsabilidade subjetiva dos contribuintes, as exclusões de responsabilidade e as circunstâncias agravantes e atenuantes relativas aos casos em concreto.

## 7 CONCLUSÕES

As normas sancionatórias são regras que contêm, em seu antecedente, a descrição de um ilícito. O ilícito é uma designação genérica de comportamentos que pressupõem a infringência a uma norma legal.

Um dos mais importantes critérios para distinguir as normas sancionatórias é a sua finalidade. Isso posto, no presente trabalho somente foram analisadas as sanções punitivas, ou seja, sanções com caráter ressarcitório ou indenizatório não foram consideradas.

As sanções que preenchem o critério da finalidade punitiva são as penais e as administrativas, que, no entender deste estudo, inclui as tributárias. A doutrina que se preocupa em estabelecer critérios de distinção entre ilícitos penais e administrativos não é pacífica. Uma corrente, chamada de diferenciadora, que defende haver distinção ontológica entre ilícito administrativo e penal, propõe que esta diferença seja qualitativa porque os ilícitos penais são eticamente reprováveis, enquanto que os ilícitos administrativos são valorativamente neutros.

Diferentemente, a corrente unitária defende haver identidade ontológica entre ilícitos administrativos e penais, ou seja, cabe ao legislador, em seu poder discricionário, definir se é aplicável ao ilícito uma sanção administrativa ou penal, ou ambas. No entanto, o presente trabalho propõe ser mais adequada a teoria mista, porque essa reconhece haver uma distinção ontológica entre os ilícitos penais e administrativos, ou seja, uma diferença qualitativa nos casos extremos, nos quais a gravidade da infração e a culpabilidade do agente ou são muito graves ou muito leves.

Nas situações de elevada gravidade da infração, a sanção penal é a mais adequada, porque é possível, inclusive, aplicar uma pena de restrição à liberdade ao infrator, ou seja, uma pena de prisão. Seria violação ao princípio da proporcionalidade se o legislador propusesse apenas uma sanção administrativa para ilícitos de altíssima gravidade da infração e altíssima culpabilidade do agente envolvendo graves ofensas a direitos fundamentais, protegidos pela Constituição. Como exemplo, fere a proporcionalidade se um homicídio doloso fosse punido apenas com uma sanção administrativa.

Por outro lado, nos casos mais leves, a sanção administrativa é a mais adequada, porque também ocorreria violação ao princípio da proporcionalidade se

o legislador propusesse uma pena de prisão para uma infração administrativa, para um ilícito do tipo perigo abstrato, ou seja, em que não há violação concreta de nenhum bem jurídico. Como exemplo, afrontaria a proporcionalidade se fosse aplicada uma sanção de prisão para um contribuinte do ICMS que realizasse venda de livros, operações imunes ao tributo, sem a correspondente emissão de nota fiscal.

A corrente mista entende que, fora dos extremos, existe a identidade ontológica dos ilícitos penal e administrativo, cabendo ao legislador a previsão de uma sanção administrativa, penal ou ambas.

Além da questão da distinção entre os ilícitos penais e administrativos, é importante tratar da questão da autonomia entre as esferas cíveis e penal. Diante da falta de dispositivo expresso, da incerteza do ordenamento jurídico brasileiro sobre a cumulação de sanções em esferas distintas, a doutrina e jurisprudência reconhecem existir uma autonomia entre as esferas cíveis e penais. Isso não viola o princípio do *non bis in idem*, porque as responsabilidades administrativa e penal são diferentes, impostas em esferas distintas e por motivos distintos.

No entanto, é reconhecida uma interdependência entre as esferas administrativa e penal, tendo em vista o princípio da unicidade do direito. Tanto assim que a sentença criminal absolutória com fundamento na inexistência de prova do fato infracional ou na negação de autoria repercute no processo administrativo. Também no caso em que a sentença penal condenatória declara haver a comprovação da autoria e da existência do fato, a sentença administrativa deve se ajustar ao decidido no penal.

Em relação às sanções tributárias, que são regras que possuem em seu antecedente um ilícito tributário, ou seja, o descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, não se observa divergência na doutrina sobre o entendimento de que as sanções que preveem consequências penais devem ser tratadas pelo Direito Penal. Esse ramo específico costuma ser chamado de Direito Penal Tributário.

O Direito Penal Tributário não se confunde com o ramo do direito que trata das sanções administrativas tributárias. Esse último ramo é chamado de Direito Tributário Penal por uma corrente doutrinária e Direito Administrativo Sancionador Tributário por outra. Como se vê, há divergência doutrinária quanto à natureza jurídica das sanções administrativas tributárias. Adota-se a corrente doutrinária

que defende que as sanções administrativas tributárias pertencem ao ramo jurídico denominado de Direito Administrativo Sancionador Tributário porque as sanções são aplicadas pela administração tributária, não impõem penas restritivas de liberdade e nem admitem a possibilidade de conversão de multa em pena restritiva de liberdade.

Além disso, essas sanções não se submetem às limitações constitucionais tributárias definidas pelo art. 150, da Constituição Federal, porque o mesmo é expresso ao especificar que as normas são relativas a tributos, o que não é o caso das multas. No entanto essas sanções se submetem aos princípios constitucionais garantistas, entre eles, o princípio da proporcionalidade da sanção em relação à gravidade da infração e da culpabilidade do agente.

A norma sancionadora do ilícito administrativo tributário, assim como a norma sancionadora do ilícito penal, é norma penal em branco porque o tipo sancionador necessita da existência da respectiva norma que especifica a obrigação tributária que deve ser cumprida e que foi violada pelo agente para que a interpretação da norma sancionadora possa ser completada. Essa característica torna o Direito Penal Tributário, assim como o Direito Administrativo Sancionador Tributário, um direito de sobreposição.

O ilícito penal descrito no *caput* do art. 1º, da Lei 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária, necessita da interpretação do termo suprimir ou reduzir tributo. Logo, nos termos da súmula vinculante nº 24, do STF, não há a caracterização do crime contra a ordem tributária se não houver o lançamento definitivo do tributo. Isso significa que as sanções penais tributárias, para serem aplicadas, devem aguardar o final do processo administrativo tributário, e, se houver, o processo judicial tributário, porque a norma penal tributária é norma penal em branco, dependendo da constituição do crédito tributário em definitivo para que possa ser aplicada.

Considera-se que o ilícito administrativo, em uma aproximação com o ilícito penal, também possui três elementos necessários para a sua caracterização: a tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade. Por outro lado, o antecedente da norma de incidência tributária, denominada também de Regra Matriz de Incidência Tributária não possui, como elementos constitutivos, a antijuridicidade e a culpabilidade. Portanto o antecedente da regra sancionadora tributária é diferente do antecedente da regra de incidência tributária.

Analisando cada elemento constitutivo do ilícito tributário, tem-se que o primeiro é denominado de tipicidade, ou seja, há necessidade de previsão normativa do tipo sancionador tributário.

A tipicidade é elemento necessário, mas não suficiente na caracterização do injusto administrativo tributário. Há necessidade da existência do segundo elemento, denominado de antijuridicidade, que pode ser presumido pela administração tributária. No entanto, o contribuinte pode alegar a existência de alguma exclusão de antijuridicidade, tal como a ocorrência de força maior ou estado de necessidade. Essa alegação deve ser analisada pelas esferas administrativas e judiciais por ocasião da aplicação da penalidade.

Propõe-se, neste trabalho, que a Lei do ICMS-SP expressamente preveja as exclusões de antijuridicidade que possam ser alegadas pelo contribuinte, pois lhe permite maior previsibilidade, resultando maior segurança jurídica na relação entre o Fisco e o contribuinte.

O terceiro e último elemento para a constituição da infração administrativa tributária é a culpabilidade. A doutrina não é pacífica sobre a interpretação do art. 136, do CTN. Uma parte entende que a responsabilidade pelo cometimento de infrações tributárias é objetiva. Não é esse o posicionamento do presente trabalho. O ilícito administrativo tributário, além da existência da tipicidade e antijuridicidade, deve conter, necessariamente, o elemento culpabilidade para que seja caracterizada a infração administrativa tributária.

Também é possível ao Fisco a presunção da culpabilidade, porém o contribuinte pode alegar a não ocorrência desse elemento. Com base na teoria do delito, entende-se que a culpabilidade seja composta pelos elementos: capacidade de agir, conhecimento da ilicitude e exigência de comportamento diverso.

O presente trabalho propõe alterações na Lei do ICMS-SP para que seja permitido, expressamente, ao contribuinte demonstrar a exclusão de sua culpabilidade por meio da comprovação de que foi diligente. A diligência necessária consiste na demonstração de que sua conduta foi embasada em interpretação da própria legislação tributária por meio de alguma Resposta à Consulta disponível no sítio da Secretaria da Fazenda de São Paulo, ou de decisões de tribunais superiores do Poder Judiciário (STJ e STF). Também é possível a exclusão da culpabilidade quando o contribuinte demonstra que a

ocorrência da infração foi causada por falha dos sistemas informáticos disponibilizados pelo Fisco para utilização por parte do contribuinte.

Em relação à responsabilidade por infrações tributárias das pessoas jurídicas, parte-se da premissa de que o ordenamento jurídico brasileiro não prevê a responsabilidade penal das pessoas jurídicas nos crimes contra a ordem tributária. No entanto, no Direito Administrativo Sancionador, a pessoa jurídica pode ser sancionada e a culpabilidade é entendida como defeito de organização e, por isso, gera responsabilidade.

Para haver a caracterização da infração administrativa tributária há necessidade de subsunção dos fatos à norma sancionadora em abstrato. Portanto a verificação da ocorrência de uma infração tributária é uma aplicação de regra sancionadora. Se os fatos se subsumem à norma, então incide a sanção administrativa tributária.

Em relação à dosimetria da sanção em abstrato, o presente estudo sugere que o legislador preveja um intervalo de penalidade, ou seja, um intervalo, para cada tipo sancionador administrativo tributário, que contenha a penalidade mínima e máxima a ser aplicada.

Em relação à dosimetria da sanção para o caso concreto, o presente estudo sugere que o legislador preveja, expressamente, circunstâncias agravantes e atenuantes para que o Fisco possa adaptar a sanção em abstrato às circunstâncias fáticas específicas do caso concreto, com a finalidade de realizar o princípio constitucional da individualização da pena.

Esse princípio constitucional prescreve que a sanção deve ser proporcional à culpabilidade do agente e a gravidade da sanção praticada no caso concreto. A aplicação da sanção administrativa tributária significa uma intervenção no direito fundamental à propriedade do contribuinte. Logo, as multas administrativas tributárias previstas na Lei do ICMS-SP significam uma intervenção estatal no direito de propriedade do contribuinte.

Essa intervenção, para que não haja violação ao direito de propriedade, precisa ser devidamente fundamentada. A justificativa constitucional para a intervenção é baseada no princípio da culpabilidade. O Estado não pode intervir no direito fundamental do contribuinte proporcionalmente mais do que a culpabilidade demonstrada, que, como explicado, varia em grau a cada caso concreto.



A questão da verificação da existência de uma infração administrativa tributária é resolvida pela subsunção dos fatos à regra de incidência da sanção. No caso da determinação da penalidade a ser aplicada ao caso em concreto, a situação é diferente porque, por um lado, deve ser respeitado o direito fundamental à propriedade do contribuinte. Por outro lado, deve haver a intervenção estatal baseada no princípio da culpabilidade.

Constata-se haver um conflito entre princípios. A solução desse conflito é realizada pela aplicação da regra da proporcionalidade. Princípios são mandamentos de otimização, o que significa que algo seja realizado na maior medida possível dentro das condições fáticas e jurídicas do caso concreto. No caso das sanções administrativas tributárias previstas na Lei do ICMS-SP, elas devem ser aplicadas de forma que, na maior medida do possível, atendam à culpabilidade demonstrada pelo agente no caso em concreto, com a finalidade de fornecer a fundamentação constitucional adequada para justificar a intervenção estatal. Do contrário, haverá violação do direito fundamental do contribuinte à propriedade.

Princípios e regras são normas jurídicas. Na aplicação das regras utiliza-se a subsunção dos fatos às regras jurídicas. Isso não ocorre com as normas que tratam de princípios. Quando se trata de direitos fundamentais, a norma que tem em seu consequente a violação do direito, tem, em seu antecedente, elementos diferentes dos elementos que existem nos antecedentes das regras jurídicas.

São três os elementos do antecedente da norma principiológica de um direito fundamental: o âmbito de proteção (AP), a intervenção estatal (IE) e a não fundamentação constitucional da intervenção estatal (nFC). Caso se verifique a existência dos três elementos, haverá violação do direito fundamental, no caso o direito à propriedade do contribuinte.

Em relação às sanções administrativas tributárias previstas na Lei do ICMS-SP, a intervenção estatal, com base no princípio da culpabilidade e da individualização da pena, possui fundamentação constitucional, portanto, não há violação ao direito de propriedade do contribuinte.

No entanto, diferentemente da regra que permite a verificação da ocorrência ou não da infração administrativa tributária, a determinação da quantidade de pena aplicável exige a solução de um conflito de princípios: por um

lado o direito à propriedade do contribuinte e por outro a exigência constitucional da aplicação da sanção, respeitando a sua individualização.

Essa regra de proporcionalidade exige a verificação, necessária, dos seguintes elementos: adequação da sanção, necessidade da mesma, tendo em vista não haver nenhuma outra medida que possa obter o mesmo resultado sem atingir com menor intensidade o direito fundamental e, por último, a proporcionalidade em sentido estrito, que demonstre que a intervenção necessária no direito fundamental do contribuinte, no caso do presente estudo é a sanção pecuniária prevista na Lei do ICMS-SP, não seja de tal forma intensa a ponto de não justificar a relação entre o custo e o benefício da sanção. Isso significa que o que a intervenção estatal, no caso a multa pecuniária prevista pela Lei do ICMS-SP, não pode ser maior do que a culpabilidade demonstrada pelo contribuinte no caso concreto.

O exposto significa que a questão da existência do ilícito é uma questão de aplicação de regras. No entanto, a teoria do delito não trata da aplicação de circunstâncias agravantes e atenuantes que são necessárias para uma adequada dosimetria da sanção. Com a finalidade de estabelecer circunstâncias agravantes e atenuantes que possam ser utilizadas para a dosimetria da penalidade administrativa tributária, foram analisadas as principais teorias da determinação da pena, utilizadas para a dosimetria da sanção penal, com a finalidade de buscar soluções que, porventura, possam ser adaptadas e aplicadas no Direito Administrativo Sancionador Tributário.

A maioria dessas teorias, a teoria da pena exata ou pontual, a teoria da margem da liberdade e a teoria do escalonamento dos valores, está intimamente ligada às teorias das finalidades da pena: teorias absolutas, teorias relativas e teorias mistas.

O presente estudo entende que a teoria da pena proporcional ao fato é a teoria de determinação da pena que pode oferecer melhores subsídios para justificar a utilização de circunstâncias agravantes e atenuantes simplificadas e objetivas, com a finalidade de aplicar a penalidade específica ao caso concreto. Isso porque as demais teorias analisadas permitem aos juízes considerar aspectos preventivos na aplicação da sanção no caso concreto, o que pode, em algumas situações, permitir arbitrariedade no julgamento, o chamado direito penal do autor.

A teoria da pena proporcional ao fato demonstra ser mais adequada às necessidades de aplicação das sanções previstas na Lei do ICMS-SP aos casos concretos principalmente porque não faz sentido fazer considerações sobre aspectos preventivos, tais como a discussão sobre os efeitos da sanção administrativa tributária na ressocialização do agente. Esse aspecto pode ser muito importante na esfera penal, mas na administrativa tributária nem tanto porque, entre outros motivos, a esmagadora maioria dos sancionados pela Lei do ICMS-SP são pessoas jurídicas.

Com base, portanto, na teoria da pena proporcional ao fato, cabe ao aplicador, a partir do intervalo em abstrato previsto pelo legislador, aplicar ao caso concreto a penalidade levando em conta circunstâncias agravantes e atenuantes, previstas pelo legislador, que podem ser objetivamente constatados na infração praticada.

O presente estudo, preocupado com a complexidade que a ponderação de princípios possa causar aos aplicadores da norma, propõe que o legislador estabeleça poucos parâmetros, objetivos e com relativa facilidade de constatação na infração praticada. Sob essa perspectiva, os parâmetros propostos, *de lege ferenda*, são, como circunstâncias agravantes da penalidade, a reincidência específica do contribuinte, a extensão do dano tributário causado ao Erário e se a infração foi cometida com dolo, fraude ou simulação. Em relação às circunstâncias atenuantes, são aplicáveis, analogicamente, os princípios do Direito Penal, porém não de forma automática. No caso das pessoas jurídicas, o investimento realizado em procedimentos que visam implementar o *compliance* tributário deve ser levado em consideração.

Essa proposta, com inspiração na LGT espanhola e no Modelo de Código Tributário do CIAT, permite, de forma simplificada e objetiva, oferecer uma dosimetria mais escalonada do que a praticada atualmente pela Lei do ICMS-SP. Com a implementação das sugestões propostas acredita-se em maior eficiência na aplicação das sanções administrativas tributárias para atingir sua dupla finalidade: punir os infratores e, preventivamente, também desincentivar o descumprimento reiterado das normas tributárias pelo infrator e desincentivar os potenciais infratores.

A proporcionalidade das sanções deve ser aplicada em dois momentos principais: o primeiro é o momento legislativo em que devem ser definidas as

sanções mínimas e máximas para cada tipo sancionatório administrativo e, além disso, as circunstâncias agravantes e atenuantes que o aplicador deve considerar; o segundo é o momento do lançamento, em que a autoridade fiscal propõe a penalidade a ser aplicada, conforme determinado pelo art. 142, do CTN. Cabe aos julgadores na esfera administrativa e judicial analisarem as circunstâncias agravantes e atenuantes e verificar a correção da penalidade ao caso concreto.

Tendo em vista a necessidade de uma mudança na tradicional abordagem repressiva da administração tributária visando implantar um sistema mais eficiente, propõe-se a implementação de um modelo cooperativo entre o Fisco e o contribuinte, conforme as diretrizes da OCDE. Esse modelo é baseado em regulação responsiva, aplicado, com sucesso, na administração tributária australiana e sendo estudado como modelo por outras administrações tributárias tal como a inglesa.

A regulação responsiva significa, em matéria tributária, que a reação da administração tributária deve ser proporcional ao comportamento do contribuinte. Aquele contribuinte que demonstrar interesse em seguir as normas tributárias, o Fisco reagirá com medidas, conforme as diretrizes da OCDE, voltadas à implementação do paradigma do serviço.

Diferentemente do tradicional paradigma repressivo em que a resposta do Fisco é sempre a aplicação de uma sanção, o paradigma do serviço procura implementar medidas que auxiliem o contribuinte a cumprir suas obrigações tributárias. Isso significa que o Fisco deve oferecer, por exemplo, sistemas informatizados ao contribuinte, para que este, eficientemente, ofereça ao Fisco todas as informações necessárias à demonstração de sua conformidade tributária e também que esses sistemas orientem adequadamente os contribuintes no esclarecimento de dúvidas e auxiliem na rápida correção de possíveis equívocos praticados.

Nesse sentido, com a finalidade de estimular a autorregulação tributária do contribuinte, propõe-se considerar os investimentos feitos na implantação de medidas que permitem a viabilização da conformidade tributária como atenuantes na aplicação das sanções administrativas tributárias.

O paradigma do serviço, segundo as diretrizes da OCDE, demonstra trazer mais eficiência à administração tributária porque esta pode concentrar seus

esforços de fiscalização nos contribuintes resistentes à conformidade fiscal, aos quais a aplicação da sanção é mais do que justificada.

Aos demais contribuintes, o modelo cooperativo proposto pela OCDE, promove maior orientação do Fisco ao contribuinte, resultando na aplicação mais racional, eficiente e justa das sanções.

O grau de conformidade tributária do contribuinte depende também das medidas que a administração tributária toma para possibilitar que esse contribuinte, com o menor custo de conformidade, cumpra suas obrigações. A metodologia desenvolvida pelo sistema TADAT permite avaliar o nível de eficiência da administração tributária e dos serviços que ela oferece ao contribuinte.

Por todo o exposto, a adoção das sugestões acima enunciadas permitirá a aplicação mais adequada dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, da eficiência e do respeito ao direito à propriedade, porque, tendo em vista que a legislação atual do ICMS utiliza a responsabilidade objetiva como regra, a dosimetria atualmente existente desconsidera a importante análise da culpabilidade na aplicação da penalidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 83-96. (Pesquisas tributárias. Nova série, n. 12).

AFTALIÓN, Enrique R. *Derecho Penal Administrativo*. Buenos Aires: Ediciones Arayú, 1955.

AGOSTINI, Alexandra Comar de; LIMA JUNIOR, Arnaldo Hossepian Salles de. A invasão incondicional da Lei Penal e do Direito Administrativo Sancionador como mecanismo de legitimação e controle do poder punitivo do Estado. In: BLAZECK, Luiz Mauricio Souza; MARZAGÃO JÚNIOR, Laerte Idalino (Coord.). *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 15-32.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *Governança corporativa tributária: aspectos essenciais*. Coleção Academia-Empresa 18. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 12. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo, Malheiros Editores, 2011.

ALVES, Francisco de Assis. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 412-429. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

ALM, James. Um sistema tributário transparente desencorajaria o “Planejamento Tributário Agressivo”? Tradução de Nara C. Takeda Taga. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* (Coord). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013, p. 275-312.

ALM, James *et al.* Tax morale and tax evasion in Latin America. Working Paper 07-04. Georgia State University, 2007. Disponível em: <<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0732.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2017.

ALM, James *et al.* *Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behavior*. Tulane Economics Working Paper Series. Working Paper 1210, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1210.html>>. Acesso em: 4 ago. 2017.

ALM, James; TORGLER, Benno. *Do ethics matter? Tax compliance and morality*. Tulane Economics Working Paper Series. Working Paper 1207, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1207.html>>. Acesso em: 7 ago. 2017.

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

ARAÚJO, Edmir Netto de. *Curso de direito administrativo*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. ABNT NBR ISO 31000. Disponível em: <<https://gestravp.files.wordpress.com/2013/06/iso31000-gestc3a3o-de-riscos.pdf>>. Acesso em: 7 ago 2017.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE (ATO). Cash Economy Task Force. *Improving Tax Compliance in the Cash Economy*. Canberra: Australian Taxation Office, 1998. Disponível em: <<http://www.ctsi.org.au/publications/ATOpubs/improving%20tax%20compliance.pdf>>. Acesso em: 5 jan. 2018.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v.1, n. 4, jul. 2001.

ÁVILA, Humberto. Multa de Mora: Exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (Coord.). *Fundamentos do Estado de Direito*. Estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 149-168.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário, *Revista Direito Tributário Atual*, n. 25. São Paulo: Dialética, 2011, p. 83-103.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive regulation: transcending the deregulation debate*. New York: Oxford University Press, 1992.

AZEVEDO, David Teixeira de. *Dosimetria da pena: causas de aumento e diminuição*. São Paulo: Malheiros, 1998.

BACIGALUPO, Enrique. *Direito Penal: parte geral*. Tradução de André Estefam. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALERA, Wagner. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 522-540. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BEREJO, Alvaro Rodrigues. Principios constitucionales del derecho tributario sancionador. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 80, p. 190-202, 1998.

BIANCO, João Francisco. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 637-663. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

BIM, Eduardo Fortunato. O imperativo constitucional da culpabilidade no direito tributário sancionador. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 178-204, 2003.

BIRD, Richard. Transparência e tributação: algumas reflexões preliminares. Tradução de Daniel Leib Zugman. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, et al. (Coord.). *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias. Coelho*. São Paulo: FISCOSOft Editora, 2013, p. 171-198.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral*. v. 1, 23. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Dos critérios para relevação ou redução de multas nos processos administrativo-fiscais. In: SÃO PAULO (ESTADO). Tribunal de Impostos e Taxas. Encontro nacional de tribunais administrativo-tributários, 1: relatório geral. São Paulo: 1977.

BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. Interpretação do art. 136 do CTN: a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe do dolo, não da culpa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 169, out. 2009, p. 162-168.

BRAITHWAITE, John. *To punish or persuade: enforcement of coal mine safety*. Albany: State University of New York Press, 1985.

BRAITHWAITE, John; GRABOSKY, Peter Nils. *Of manners gentle: enforcement strategies of australian business regulatory agencies*. Melbourne: Oxford University Press in association with the Australian Institute of Criminology, 1986.

BRAITHWAITE, Valerie. Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions. In: *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*. England - Aldershot: Ashgate, 2003, p. 15-40.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y Derecho*. v. II. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

CAMPANILE, Vinicius T. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo:



Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 597-627. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

CAPEZ, Fernando; MARZAGÃO JÚNIOR, Laerte Idalino; CORREALI, Maurício. Atividades comerciais desviantes e o Direito Administrativo Sancionador. In: BLAZECK. Luiz Mauricio Souza; MARZAGÃO JÚNIOR, Laerte Idalino (Coord.). *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 75-94.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Infrações e crimes contra a ordem tributária: discussão do crédito tributário e ação penal tributária. *Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. Atas do VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASSONE, Vittorio. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 389-411. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

CASSONE, Vittorio. Sanções Administrativas Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 466-477.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Infrações e sanções tributárias no Estado democrático de direito. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 14. n. 66, jan./fev. 2006, p. 203-213.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). *Modelo de código tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá, 2015. Disponível em: <[https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://ciat.org-public.sharepoint.com/biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf)>. Acesso em: 8 dez. 2017.

CINTRA, Carlos César Sousa. Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 54-98.

CLÉRICO, Laura. *Die Struktur der Verhältnismässigkeit*. Baden-Baden: Nomos, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Antonio José da. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 430-437. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem* como medida de política sancionadora integrada.

2013. Tese (Livre Docência em Direito Penal) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Universidade de São Paulo, 2013.

COSTA, Helena Regina Lobo da. Direito Administrativo Sancionador e Direito Penal: a necessidade de desenvolvimento de uma política sancionadora integrada. In: BLAZECK, Luiz Maurício Souza; MARZAGÃO JÚNIOR, Laerte Idalino (Coord.). *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 107-118.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA-CORREA, André Luiz. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 233-259. (Pesquisas tributárias. Nova série, n. 12).

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1998.

CRETELLA JÚNIOR, José. O ilícito administrativo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 68. n. 1, 1973. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66693/69303>>. Acesso em: 22 nov. 2017.

DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 82-120. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

DERZI, Misabel Abreu Machado, Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. v. I., 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

D'URSO, Luiz Flávio Borges. Menos direito penal e mais direito administrativo sancionador: a proibição da acumulação de sanções. In: BLAZECK, Luiz Maurício Souza; MARZAGÃO JÚNIOR, Laerte Idalino (Coord.). *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 203-210.

DUS, Angelo. *Teoria generale dell'illecito fiscale*. Milão: A. Giuffrè, 1957.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

EUROPEAN COMMISSION. *Compliance Risk Management Guide For Tax Administrations*. Disponível em:

<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/publications/taxation-customs-documents/taxation-documents\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/taxation-customs-documents/taxation-documents_en)>. Acesso em: 5 jan. 2017.

FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas tributárias – regime jurídico, fundamentação e limites*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2016.

FERNANDES, Edison Carlos. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 628-636. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. Tradução de Ana Paula Zomer et al. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na constituição federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285.

FERREIRA, Daniel. Infrações e sanções administrativas. In: DALLARI, Adilson Abreu; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tratado de direito administrativo*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 624-674.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

FEUERBACH, Paul Johann Anselm von. *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland geltende Peinliche Rechts*. Giessen: Georg Friedrich Heyer, 1801.

FISCHER, Douglas. O manifesto equívoco técnico, dogmático, sistêmico e lógico da súmula vinculante 24 do STF. In: PEDROSO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida; HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro (Org.). *Direito Penal Econômico*. Salvador: Ed. Juspodivm, 2017, p. 221-265.

FISCHER, Octavio Campos. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 260-290. (Pesquisas tributárias. Nova série, n. 12).

FONROUGE, Carlos María Giuliani (Org.). *Modelo de código tributario para América Latina: exposición de motivos del modelo de código tributario para América Latina*. Montevideo: [s. n.], 1967. Programa conjunto de tributación OEA/BID.

FONROUGE, Carlos Maria Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. São Paulo: LAEL, 1973.

GARCIA, Alejandro Nieto. *Derecho administrativo sancionador*. 5. ed. Madri: Tecnos, 2012.

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

GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. *O princípio da proporcionalidade no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALEZ, Antonio Manoel. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 551-563. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

GRECO, Luis. *Um panorama da teoria da imputação objetiva*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

GRECO FILHO, Vicente; RASSI, João Daniel. A corrupção e o Direito Administrativo Sancionador. In: BLAZECK, Luiz Mauricio Souza; MARZAGÃO JÚNIOR, Laerte Idalino (Coord.). *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 321-334.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Direitos fundamentais da pessoa e do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 275-285. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

HARADA, Kyoshi. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 541-550. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

HARET, Florence. Princípios (e interpretações) aplicáveis às sanções tributárias: por uma definição do conceito de sanções admitidas no direito tributário com base na atual ordem constitucional e exegese da jurisprudência mais recente. *Revista Tributária das Américas*. São Paulo: Thomson Reuters/RT, ano 5, n. 9, jan./jul., 2014, p. 105-136.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Grundlinien der Philosophie des Rechts*. Berlin: in der Nicolai'sche Buchhandlung, 1821.

HOBSON, Kersty. Champining the Compliance Model: From Common Sense to Common Action? In: *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*. Aldershot: Ashgate, 2003, p. 131-157.

HÖRNLE, Tatjana. *Tatproportionale Strafzumessung*. Berlim: Duncker & Humblot, 1999.

HUETE, Miguel Ángel Sánchez. *La graduación de las sanciones em la nueva LGT*. Madri: Marcial Pons, 2006.

HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro. Renovar, 1991. (Seleção História)

HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele: Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*. Berlin: Duncker und Humblot, 1993.

HORVARTH, Estevão. *Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ICHIHARA, Yoschiaki. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 482-503. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

ICHIHARA, Yoshiaki. Sanções tributárias: questões sugeridas. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 478-511.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 5. ed. rev. São Paulo: IBGC, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Origens da Governança Corporativa. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/index.php/governanca/origens-da-governanca>>. Acesso em 5 jan. 2018.

JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3. ed. Bad Homburg: Hermann Gentner Verlag, 1960.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

KANT, Immanuel. *Metafísica dos costumes*. Tradução de Clélia Aparecida Martins et al. Petrópolis, RJ: Vozes; Bragança Paulista, SP: Universitária São Francisco, 2013. (Coleção Pensamento Humano).

KÖBERER, Wolfgang. *Iudex non calculat: über die Unmöglichkeit, Strafzumessung sozialwissenschaftlich–mathematisch zu rationalisieren*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 1995.

LACOMBE, Américo Masset. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 207-225. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. Porto Alegre: Sulina, 1964.

LISZT, Franz von. *Der Zweckgedanke im Strafrecht*. p. 23. Disponível em: <<http://www.nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bvb:355-ubr15787-7>>. Acesso em: 3 nov. 2017.

LOBO, Maria Teresa de Cárcomo. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 187-206. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 159-191.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Multas Tributárias, Proporcionalidade e Confisco, *Revista Direito Tributário Atual*, n. 27, São Paulo: Dialética, 2012, p. 372-383.

MALERBI, Diva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 151-166. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

MARAFON, Plínio José. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 438-450. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

MARQUES, Fernando de Oliveira. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 775-790. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1980.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 45-81. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 29-49. (Pesquisas tributárias. Nova série, n. 12).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Aborto, uma questão constitucional – 5/12/2003*, Folha de São Paulo. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniao/fz0512200309.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. MARONE, José Ruben. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 815-869. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

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

MAURACH, Reinhardt; ZIPF, Heinz. *Derecho Penal: parte general*. Teoria general del Derecho Penal y estructura del hecho punible. Tradução de Jorge Bofill Genzsch e Enrique Aimone Gibson. v. 1. Buenos Aires: Ed. Astrea, 1994.

MEDAUAR, Odete. Regulação e auto regulação. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 228, abr. 2002, p. 123-128. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46658/44479>>. Acesso em: 22 ago. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. *O processo administrativo e em especial o tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

MELO, Daniela Victor de Souza. *Abrandamento da objetividade do injusto fiscal*. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). *Grandes temas do Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 127-151.

MELO, José Eduardo Soares de. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 286-322. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6.).

MELO, José Eduardo Soares de. *Sanções tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 254-270.

MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 136-156. (Pesquisas tributárias. Nova série, n. 12).

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo tributário administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v.1, n. 5, ago., 2001, p. 1-25.

MENDES, Guilherme Adolfo. Multas tributárias e o princípio da consunção. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 106, p. 127-138, s.d.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. 1954. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2017 e Resultados de 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>>. Acesso em 4 nov. 2017.

MIR, José Cerezo. *Curso de Derecho Penal Español: Parte General*. 4. ed. Madri: Tecnos, 1994.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 581-596. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. rev., aumentada e atualizada. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MORE: Mecanismo online para referências, versão 2.0. Florianópolis: UFSC Rexplab, 2013. Disponível em: <<http://www.more.ufsc.br/>>. Acesso em: 19 nov. 2017.

MORRIS, Clarence. *Os Grandes filósofos do direito: leituras escolhidas em direito*. Tradução de Reinaldo Guarany. São Paulo: Martins Fontes, 2002. (Coleção Justiça e Direito).

MORRIS, Tony; LONSDALE, Michele. Translating the compliance model into practical reality. *The IRS Research Bulletin: Preceedings of the 2004 IRS Research Conference*: 57-75.

MURPHY, Kristina. Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office. *British Tax Review*, 2004. Disponível em: <<https://openresearch-repository.anu.edu.au/handle/1885/43169>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

NAUCKE, Wolfgang. Prevención general y derechos fundamentales de la persona. In: NAUCKE, Wolfgang; HASSEMER, Winfried; LÜDERSEN, Klaus (Coord.). Tradução de Gustavo Eduardo Aboso e Tea Löw. *Principales Problemas de La Prevención General*. Montevideo: Euros Editores S.R.L., 2006.

NEVES, José Carlos de Souza Costa; CAMPOS, Dejalma de. Sanções Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias*. v. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 11-26.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: S. A. Fabris Editor, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971.

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



NUCCI, Guilherme de Souza. *Individualização da pena*. 7. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS (OEA). Análise comparativa das normas substantivas do modelo de código tributário com a dos códigos vigentes nos países-membros da ALALC. Associação Latino-Americana de Livre Comércio. Secretaria Geral da Organização dos Estados Americanos. Programa Conjunto de Tributação OEA/BID. Washington D.C. 1970. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário comparado*. São Paulo: Saraiva, 1971, p. 244-280.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Guidance note compliance risk management: managing and improving tax compliance*, 2004. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2017.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Guidance note evaluating the effectiveness of compliance risk treatment, strategies*. Paris: Éditions OCDE, 2010. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/administration/evaluatingtheeffectivenessofcompliancestrategies.htm>>. Acesso em: 9 de ago. 2017.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Princípios de governo das sociedades do G20 e da OCDE*. Paris: Éditions OCDE, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264259195-pt>>. Acesso em: 7 ago. 2017.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Co-operative tax compliance: building better tax control frameworks*. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264253384-en>>. Acesso em: 17 ago. 2017.

OLIVEIRA, Ana Carolina Carlos de. *Direito de Intervenção e Direito Administrativo Sancionador: o Pensamento de Hassemer e o Direito Penal Brasileiro*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito Penal) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Direitos fundamentais da pessoa e do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 226-274. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PACCIELO, Gaetano. *As sanções do direito tributário*. Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

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

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

PASIN, João Bosco Coelho. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 178-189. (Pesquisas tributárias. Nova série, n. 12)

PASTORELLO, Dirceu Antonio. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 564-580. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

PAULINO, José Alves. *Interpretação jurisprudencial dos crimes contra a ordem tributária: STF, STJ, Tribunais Regionais Federais e TJDFT (Acórdãos de 1991 a maio/2000)*. São Paulo: Meio Jurídico, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEÑA, Diego-Manuel Luzón. Libertad, culpabilidad y neurociencias. *InDRET – Revista para el análisis del Derecho*, Barcelona, jul. 2012. Disponível em: <[www.indret.com](http://www.indret.com)>. Acesso em: 2 jan. 2018.

PÉREZ, Carlos Lamoca. *Infracciones y sanciones tributarias: análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2005.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Infracciones y sanciones tributarias*. Sevilla: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Staatsrecht II: Grundrechte*. 28. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2012.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PIRAÍNO, Adriana. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 754-774. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário brasileiro – Hipóteses de aplicação*. 1999. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

PONTES, Helenilson Cunha. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 366-388. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro: v.1 - parte geral, arts. 1. a 120, 7. ed. rev., atual. e ampl.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de direito penal*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

REVISTA DO SESCON. Disponível em: <<http://revista.sescon.org.br/edicoes/322.pdf>>. / <[http://www.versatilnet.com.br/capa.asp?inford\\_noticia=1051](http://www.versatilnet.com.br/capa.asp?inford_noticia=1051)>. Acesso em: 13 ago. 2017.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 870-876. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 323-365. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 97-125. (Pesquisas tributárias. Nova série, n. 12).

RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. São Paulo, Buschatsk, 1973, p 138-180.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: Ferraz, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 333-371.

ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). *Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 675-698.

ROTHMANN, Gerd Willi. Comentários sobre a palestra proferida por Alcides Jorge Costa em 1995 sob o Título de O ICMS no direito internacional comparado (IVA –

Imposto sobre Valor Agregado). In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p. 315-321.

ROXIN, Claus. *Problemas Fundamentais de Direito Penal*. Tradução de Ana Paula dos Santos et al. 3. ed. Lisboa: Vega, 2004.

ROXIN, Claus. *Strafrecht Allgemeiner Teil. Band I. Grundlagen – Der Aufbau der Verbrechenslehre*. 4. ed. Munique: Verlag C. H. Beck, 2006.

RUIVO, Marcelo Almeida. O fundamento e as finalidades da pena criminal: a imprecisão das doutrinas absolutas e relativas. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo, v. 121. ano 24, jul. 2016, p. 163-190.

SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Finalidades da pena: conceito material de delito e sistema penal integral*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SÁNCHEZ, Bernardo Feijoo. Individualización de la pena y teoría de la pena proporcional al hecho: el debate europeo sobre los modelos de determinación de la pena. *INDRET – Revista para el análisis del Derecho*, Barcelona, jan. 2007. Disponível em: <[www.indret.com](http://www.indret.com)>. Acesso em: 2 jan. 2018.

SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. La teoría de la determinación de la pena como sistema (dogmático): un primer esbozo. *INDRET – Revista para el análisis del Derecho*, Barcelona, abr. 2007. Disponível em: <[www.indret.com](http://www.indret.com)>. Acesso em: 2 jan. 2018.

SANTOS, Eduardo Sens dos. Tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade nas infrações administrativas. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, v. 13, n. 51, abr./jun. 2005, p. 229-260.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 504-421. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

SCAFF, Fernando Facury. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 451-481. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

SHECAIRA, Sérgio Salomão. CORRÊA JÚNIOR, Alceu. *Teoria da Pena: finalidades, direito positivo, jurisprudência e outros estudos de ciência criminal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SCHILLER, Stephen A. Reviewed Work: Doing justice. The choice of punishments, by Andrew von Hirsch. *The Journal of Criminal Law and Criminology*. v. 67, n. 3, set., 1976, p. 356-370, Chicago: Northwestern University School of Law. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1142868>>. Acesso em: 22 mar. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHÜNEMANN, Bernd. Aporías de la teoría de la pena en la filosofía: pensamientos sobre Immanuel Kant. *InDRET – Revista para el análisis del Derecho*, Barcelona, abr. 2008. Disponível em: <www.indret.com>. Acesso em: 2 jan. 2018.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A concepção de fraude fiscal e sua sanção. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 103-107, 2003.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções Administrativas Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 47-53.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A responsabilidade pela prática de infrações fiscais: principais correntes e a evolução do tema na América Latina. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). *Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 465-485.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, n. 798, 2002, p. 23-50.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SMITH, Adam. *Riqueza das nações: edição condensada*. Tradução de Norberto de Paula Lima. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010. (Coleção Folha: livros que mudaram o mundo, v. 4)

SOUSA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

SOUZA, Fátima F. Rodrigues de. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 791-814. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

SOUZA, Ricardo Conceição. Sanções Administrativas Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 383-399.

STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Band 1. München: C.H Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1984.

STRENG, Franz. *Strafrechtliche Sanktionen: Die Strafzumessung und ihre Grundlagen*. 3. ed. Stuttgart: Kohlhammer, 2012.

TADAT. *Field Guide*. Disponível em <www.tadat.org>. Acesso em: 4 set. 2017.

TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle, *Revista Direito Tributário Atual*, n. 37, São Paulo: Dialética, 2017, p. 30-58.

TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TEIXEIRA, Adriano. *Teoria da aplicação da pena: fundamentos de uma determinação judicial da pena proporcional ao fato*. São Paulo: Marcial Pons, 2015. (Coleção Direito Penal e Criminologia).

TELLA, Maria José Falcón y; TELLA, Fernando Falcón y. *Fundamento e finalidade da sanção: existe um direito de castigar?* Tradução Claudia de Miranda Avena. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

TEODOROVICZ, Jeferson. A importância histórica da codificação para os sistemas tributários latino americanos e os modelos de Códigos Tributários para a América Latina, *Revista Direito Tributário Atual*, n. 23, São Paulo: Dialética, 2009, p. 214-237.

TESAURO, Francesco. *Instituições de Direito Tributário*. Tradução de Fernando Aurélio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.

TESO, Ángeles Palma del. *El principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*. Madri: Tecnos, 1996.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 3 vols. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução de Luís Eduardo Schoeri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-70.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005.

TOMILLO, Manuel Gómez. *Derecho administrativo sancionador. Parte general: teoría general y práctica del Derecho penal administrativo*. Pamplona: Aranzadi, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Sancionador e o garantismo constitucional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015, p. 119-154.

TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 167-186. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2006, p. 69-82. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VASCONCELLOS, Roberto França de; PISCITELLI, Tathiane. *Tributação de softwares e o Parecer Normativo SF 01/2017: conflito de competência e insegurança jurídica*. Disponível em: <<https://jota.info/colunas/pauta-fiscal/tributacao-de-softwares-e-o-parecer-normativo-sf-012017-27072017>>. Acesso em: 3 dez. 2017.

VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes Tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VILLEGAS, Hector. *Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Lerner, 1965.

VILLEGAS, Hector. Infrações e sanções tributárias. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Elementos de Direito Tributário*. Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 269-314.

WIEDERIN, Edwald. *Die Zukunft des Verwaltungsstrafrechts: Sanktionen – Rechtsschutz – europäische Zusammenarbeit*. Viena: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2006.

YAMASHITA, Douglas. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2000, p. 664-753. (Pesquisas Tributárias. Nova série, n. 6).