

RICARDO MARTINS RODRIGUES

Limites para a imposição de sanções administrativas tributárias

Dissertação de Mestrado

Orientador: Prof. Dr. Estevão Horvath

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2017

RICARDO MARTINS RODRIGUES

Limites para a imposição de sanções administrativas tributárias

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

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

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

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

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

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

Nome: RODRIGUES, Ricardo Martins

Título: Limites para a imposição de sanções administrativas tributárias

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

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof.

Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.

Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.

Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

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

AGRADECIMENTOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

RESUMO

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

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

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

ABSTRACT

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

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

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

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

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

AgRg no Ag – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento

AgRg no AREsp – Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial

AgRg no REsp – Agravo Regimental no Recurso Especial

AI AgR – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento

AI MC – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF – Constituição Federal

CP – Código Penal

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

CPP – Código de Processo Penal

CTN – Código Tributário Nacional

EResp – Embargos de Divergência em Recurso Especial

HC – *Habeas Corpus*

LGT – *Ley General Tributaria*

MS – Mandado de Segurança

RE – Recurso Extraordinário

RE AgR – Agravo Regimental no Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança

RICARF – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

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

SUMÁRIO

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

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

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

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

INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1 TRIBUTAÇÃO E SANÇÃO

1.1 Estado Democrático de Direito e tributação

Antes de adentrarmos no objeto central do presente estudo, qual seja, a análise das limitações ao exercício do *jus puniendi* estatal em relação à imposição de sanções administrativas tributárias de natureza pecuniária, mister se faz tecer algumas considerações introdutórias a respeito da conformação do Estado brasileiro desenhado pela Constituição Federal de 1988, eis que dessa noção defluem importantes consequências no que tange ao regime sancionador vigente no ordenamento jurídico brasileiro.

A Constituição de 1988, como se sabe, conferiu ao Estado brasileiro a conformação jurídica de *Estado Democrático de Direito*. Assim está inscrito no Preâmbulo da Constituição Federal e no *caput* do seu primeiro artigo. Não se trata, portanto, de mera promessa ou de uma espécie de carta de intenções, mas da nossa Constituição que aí está e cujos valores e princípios fundantes devem ser realizados em sua máxima plenitude⁷.

A importância da compreensão do conceito de Estado Democrático de Direito é incontestável quando se analisam as limitações ao exercício dos poderes estatais. Vale lembrar, nesse passo, o magistério sempre atual de GERALDO ATALIBA, para quem, no Brasil, os princípios de maior relevo são os da federação e da república, sendo que a partir deles todos os demais devem ser interpretados sem jamais restringir ou suprimir a eficácia plena dos primeiros⁸.

⁷ Konrad Hesse destaca, em estudo sempre lembrado a propósito do tema, a força normativa da Constituição cujos preceitos devem ser aplicados de forma ótima, notadamente no que tange aos princípios fundamentais encartados no texto constitucional. (HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 20-21). No mesmo sentido: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 248.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37.

O conceito de Estado Democrático de Direito é construído a partir das noções de Estado de Direito e de Estado Democrático. Como sabido, a concepção liberal do Estado de Direito tem como características básicas: (a) a submissão do Estado ao império da lei; (b) a divisão de poderes entre Legislativo, Executivo e Judiciário; e (c) o enunciado e garantia dos direitos individuais⁹. Assim, J. J. GOMES CANOTILHO afirma que as dimensões materiais do princípio do Estado de Direito são: (a) juridicidade; (b) constitucionalidade; e (c) direitos fundamentais¹⁰.

Já o Estado de Direito é construído a partir do princípio da soberania popular que consiste na participação efetiva dos cidadãos nas decisões tomadas pelos representantes eleitos do povo, isto é, na formação da vontade estatal em suas múltiplas manifestações¹¹.

O Estado Democrático de Direito nasce assim da reunião dos conceitos de “Estado Democrático” e de “Estado de Direito”, mas não se trata de uma união meramente formal.

De fato, o Estado Democrático de Direito é um conceito novo que visa realizar a democracia em seu sentido mais efetivo para construir uma sociedade livre, justa e solidária, com a participação efetiva do povo no processo de tomada de decisões e na formação dos atos de governo (daí o conceito de *democracia participativa*), respeitando a pluralidade de interesses da sociedade e a liberdade de expressão de seus diversos atores, sem qualquer espécie de discriminação¹².

De acordo com o magistério de JOSÉ AFONSO DA SILVA, o Estado Democrático de Direito tem como princípios fundamentais: (a) *princípio da constitucionalidade* do qual decorre a supremacia da Constituição cuja observância é obrigatória para a consecução atos emanados dos poderes estatais (princípio da conformação dos atos do Estado com a Constituição); (b) *princípio democrático* que traz ínsita a necessidade de realização de uma democracia representativa e

⁹ DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 112-113.

¹⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 243-249.

¹¹ DA SILVA, José Afonso. *Op. cit.*, p. 117.

¹² *Ibidem*, p. 119.

participativa pelos cidadãos, visando a realização dos direitos fundamentais (art. 1º da CF); (c) a consagração de um *sistema de direitos fundamentais*, a compreender os direitos individuais, coletivos, sociais e culturais; (d) *princípio da justiça social* que pode ser extraído de vários dispositivos da Constituição, tais como art. 1º, incisos II, III e IV; art. 2º, incisos I a IV; art. 170, *caput*, todos da CF; (e) *princípio da igualdade* (art. 5º, *caput*, e inciso I, da CF); (f) *princípio da divisão de poderes* (art. 2º da CF) e da *independência do juiz* (art. 95 da CF); (g) *princípio da legalidade* (art. 5º, inciso II, da CF); (h) *princípio da segurança jurídica* (art. 5º, incisos XXXVI a LXXIII, da CF)¹³.

A República Federativa do Brasil tem como fundamentos, dentre outros, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, incisos III e IV, da CF). Ademais, o Estado Democrático de Direito inaugurado pela Constituição Federal de 1988 tem, como um dos seus objetivos fundamentais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I, da CF), na qual *todo* o poder emana do povo, e deve ser exercido em seu proveito, diretamente ou por meio de representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único).

Segundo expõe a doutrina, o Estado Democrático de Direito representa *princípio estruturante* do Estado, do qual é possível extrair uma série de princípios, tais como o da separação dos poderes, o do pluralismo político, o da isonomia, o da legalidade, o da dignidade da pessoa humana etc¹⁴.

Nesse passo, cumpre destacar que o princípio da soberania popular, traduzido na expressão, “todo o poder emana do povo”, funciona, a um só tempo, como *limitação* do poder estatal e *legitimação* desse mesmo poder que deve agir conforme as balizas impostas pela ordem constitucional. O agir imoderado do Estado, fora dos limites estabelecidos pela Constituição, contraria, em última análise, a própria vontade do povo, titular do poder estatal, configurando assim arbítrio e desvio de poder.

¹³ DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 122.

¹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira et. al. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 149.

Conforme destaca ESTEVÃO HORVATH:

Com efeito, em nossos dias, nos chamados Estados de Direito já não se fala mais de súdito, senão de cidadão (ou particular), pois o primeiro advinha da ideia de sujeição da pessoa ao poder absoluto, onipotente, do senhor, do monarca “ditador”, enquanto que hoje, tanto o particular-administrado, como a Administração (“o poder”) estão sujeitos à lei, podendo dizer-se, em se querendo, que o poder de império do Estado termina quando este elabora as leis às quais também se sujeitará¹⁵.

De se notar que, ao eleger a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, a Constituição Federal de 1988 nada mais fez do que reconhecer que o Estado existe em razão da pessoa humana, e não o contrário. Em outras palavras, o homem é a razão de existir do Estado, que lhe deve, por isso mesmo, fiel e irrestrito respeito no que tange à garantia dos direitos e liberdades fundamentais. É exatamente essa a linha de pensamento exposta por INGO WOLFGANG SARLET, segundo o qual “o homem constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal”¹⁶.

Já afirmara RUY CIRNE LIMA que a proteção da liberdade e dos direitos individuais dos cidadãos contra os abusos do poder público representam o sentido e a finalidade do Estado de Direito, que não se resumem na afirmação da soberania como poder absoluto do Estado¹⁷.

A Carta Constitucional de 1988 proclama um extenso rol de *direitos e garantias* individuais, encartados em seu Título II, *Dos Direitos e Garantias Fundamentais*, cujo respeito se impõe como medida imperiosa por todos os Poderes da República. No que toca mais de perto a matéria objeto deste trabalho, destacam-se: “o direito à liberdade, segurança e propriedade” (art. 5º, *caput*); “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, inciso II); “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão” (art. 5º, inciso XIII); “é garantido o direito de propriedade” (art. 5º, inciso XXII); “é

¹⁵ HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 143.

¹⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 98.

¹⁷ LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 43.

garantido o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder” (art. 5º, inciso XXXIV, “a”); “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (art. 5º, inciso XXXV); “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (art. 5º, inciso XXXIX); “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu” (art. 5º, inciso XL); “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, inciso LIV); “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, inciso LV); “é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica” (art. 170, parágrafo único).

As normas constitucionais definidoras de direitos e garantias fundamentais assim indicados pela Constituição gozam de proteção diferenciada em nosso ordenamento jurídico, representando cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV, da CF) com aplicação imediata (art. 5º, § 1º, da CF)¹⁸.

Tais direitos, muitos deles garantidos por princípios constitucionais (v.g., princípio da legalidade, princípio do devido processo legal etc.), serão analisados com maior detença ao longo do trabalho, mas é importante desde logo destacá-los para que fique clara a noção de limitação do poder estatal, com reflexos importantes no campo sancionatório.

É por meio da exata compreensão do Estado de Direito em seus aspectos formal e material¹⁹ que o exercício da potestade punitiva sancionadora do Estado contra os cidadãos encontrará os seus limites definidos com vistas à realização da

¹⁸ Para os fins deste trabalho, compreende-se que os direitos fundamentais protegem tanto as pessoas naturais quanto as pessoas jurídicas, na linha do que expõe a melhor doutrina (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 222-224) e reconhece a jurisprudência (STF, Pleno, Rcl 1905 ED-AgR/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 15/08/2002, DJ 20/09/2002) sobre o tema.

¹⁹ “O Estado de Direito Formal realiza principalmente a Segurança Jurídica, (...) o Estado de Direito material assegura principalmente os direitos fundamentais, a dignidade humana, a igualdade e a liberdade do homem”. (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008, p. 182-183, v. 1).

segurança jurídica e dos direitos e liberdades fundamentais prestigiados pela Carta da República.

1.2 O exercício do poder tributário e seus limites

O Estado, para fazer frente às suas necessidades básicas, tem como fonte primordial de recursos os ingressos advindos da arrecadação de tributos. Os tributos servem para abastecer os cofres públicos para atendimento dos direitos sociais e das necessidades públicas.

No Brasil, o exercício do poder de tributar encontra-se expressamente limitado por normas de envergadura constitucional²⁰. O sistema tributário brasileiro é, aliás, o que mais contém normas no texto constitucional disciplinando a atividade tributária do Estado²¹. Há, inclusive, uma Seção específica na Constituição Federal de 1988 (Seção II do Título VI), chamada *Das Limitações do Poder de Tributar*, título inspirado na clássica obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*.

A repartição de competências tributárias pelos diversos entes públicos, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios encontra-se, no Brasil, expressamente delimitada pela Constituição. O legislador infraconstitucional não tem assim qualquer liberdade para tratar de forma diferente a matéria, podendo agir somente no âmbito de competência determinado pelo texto constitucional. Daí porque ROQUE ANTONIO CARRAZZA observa que “[n]o Brasil, por uma série de

²⁰ Conforme magistério de Regina Helena Costa, as limitações ao poder de tributar são traduzidas, essencialmente, pelos princípios constitucionais e pelas imunidades. (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35). Para Humberto Ávila, as limitações ao poder de tributar são representadas por regras de competência, princípios, garantias e direitos fundamentais. (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 125).

²¹ “O sistema *constitucional tributário brasileiro* é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”. (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 21).

disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito)”²². (grifos do original)

Encontra-se implícita, na origem da noção de limitação das competências tributárias, a proteção ao direito do cidadão-contribuinte de apenas se sujeitar à cobrança de tributos, fruto do *jus imperium* estatal, que obedeça às normas da Constituição, fonte primária do poder tributário. A norma tributária, como, aliás, qualquer norma jurídica, deve ser interpretada a partir da Constituição para, apenas depois, ser analisada sob o prisma de diplomas de menor escala hierárquica no âmbito da pirâmide normativa (i.e., leis complementares, leis ordinárias, portarias, instruções normativas etc).

A relação de implicação recíproca entre *direitos-deveres* do contribuinte e *deveres-poderes* do ente tributante integra a definição do chamado “Estatuto do Contribuinte”, segundo o qual a tributação deve respeitar os direitos subjetivos e fundamentais do contribuinte nos limites traçados pela Carta Constitucional.

Colhe-se do autorizado magistério de PAULO DE BARROS CARVALHO a seguinte lição sobre o âmbito de compreensão do denominado “Estatuto do Contribuinte”:

Define-se o **estatuto do contribuinte**, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – **entidade tributante**). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuricidade²³. (grifos do original)

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 503.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nºs 7-8, p. 138, jan./jun. 1979.

Para RICARDO LOBO TORRES, a noção de cidadania fiscal tem por núcleo o “Estatuto do Contribuinte”. Segundo o autor, a cidadania fiscal é interpretada sob múltiplos enfoques, abrangendo os direitos fundamentais e as garantias do contribuinte, a ideia de justiça, o direito de o cidadão ser tributado de acordo com os princípios da capacidade contributiva, do custo/benefício, da solidariedade, da redistribuição de rendas etc.²⁴

O “Estatuto do Contribuinte” é reconhecido pela própria jurisprudência do STF. A título de exemplo, fazemos referência à decisão monocrática da lavra do Ministro Celso de Mello, no julgamento da Petição nº 1.466/PB²⁵, quando restou decidido que o princípio da anterioridade tributária – um dos que consta do rol das chamadas “limitações do poder de tributar” (art. 150, inciso III, da CF) - representa

(...) mais do que simples limitação ao poder de tributar do Estado, qualifica-se como um dos mais expressivos postulados que dão substância ao estatuto jurídico dos contribuintes, delineado, em seus aspectos essenciais, no texto da própria Constituição da República.

Oportunas, nesse sentido, são as palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS ao afirmar que a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo (originário ou primário) do Estado, tratando-se, mais precisamente, de contribuição dos cidadãos em prol do desenvolvimento de uma vida próspera para todos os membros da sociedade²⁶.

Tais ensinamentos também encontram respaldo na Constituição Federal brasileira de 1988 que traça como um dos objetivos fundamentais da República a tarefa de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sendo o tributo, nesse sentido, nada mais do que um meio – senão o principal deles – de que se vale o Estado para alcançar tais objetivos.

Percebe-se, assim, que a tributação no Brasil é regida por princípios e normas expressas na Constituição Federal, que limitam o exercício da competência

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito constitucional, financeiro e tributário* – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 35-36, vol. III.

²⁵ STF, decisão monocrática de 25/08/1998, DJ 02/09/1998.

²⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 185.

tributária pelo Estado, constituindo o *núcleo duro* do chamado “Estatuto do Contribuinte”. O exercício do poder tributário e, por consequência, a tributação em si não constitui fim, mas mero meio para o custeio das atividades estatais, devendo, por isso mesmo, observar as balizas constitucionais que demarcam as regras de competência tributária.

O mesmo pode ser dito com relação ao exercício da potestade punitiva estatal em matéria tributária. Como será visto ao longo do trabalho, a atividade punitiva do Estado, seja ela em qual seara for (penal, administrativa, cível etc.), encontra limites rígidos derivados da Carta da República e dos princípios por ela consagrados. O *jus puniendi* estatal não é limitado. Há princípios comuns da repressão que se espraiam por toda a orbe jurídica, que são adaptados aos regimes jurídicos que informam a aplicação das respectivas sanções (v.g., Direito Penal, Direito Administrativo, Direito Tributário etc.).

1.3 Tributação e sanção: *verso* e *anverso* da mesma moeda

Segundo as regras de competência previstas na Constituição Federal, cada ente político pode instituir os seus próprios tributos e exigir o cumprimento das obrigações principais (aquelas que têm por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária²⁷ – cf. art. 113, § 1º, do CTN) e acessórias ou, como preferem alguns autores, primando pelo rigor científico e pela coerência do discurso jurídico²⁸, deveres instrumentais ou formais (que são as prestações, positivas ou

²⁷ Registre-se a crítica que a doutrina faz ao fato de o legislador do CTN ter mencionado como obrigação tributária as penalidades pecuniárias que são cobradas em razão de fato ilícito, em descompasso com o conceito de tributo previsto no art. 3º do mesmo diploma. (Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 323-324).

²⁸ Essa é a posição de Paulo de Barros Carvalho, que critica a expressão “obrigação acessória” adotada pelo CTN, preferindo a denominação “deveres instrumentais” ou “formais” pelo fato de tais deveres, consistentes em um *facere* ou *non facere*, carecerem de patrimonialidade e nem sempre serem acessórias de obrigações principais. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 320-323).

negativas, estabelecidas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos – cf. art. 113, § 2º, do CTN).

Ao lado da relação jurídica de cunho obrigacional estabelecida entre Fisco e sujeito passivo (contribuinte ou responsável) referente à obrigação principal, e da relação jurídica de cunho não obrigacional, relativa ao dever instrumental ou formal, há uma terceira relação jurídica de *natureza administrativa* de cunho *sancionatório*, que nasce em razão do *descumprimento* da prestação objeto da obrigação principal ou do dever instrumental.

A relação jurídico-sancionatória em matéria tributária instaura-se entre as mesmas partes que compõem a relação jurídica tributária (ente tributante, de um lado, e sujeito passivo da obrigação tributária principal ou do dever instrumental, de outro)²⁹. É dizer, somente tem competência para sancionar o ente político que detém competência tributária.

Assim, uma vez descumprida a norma de comportamento ou conduta prevista na regra-matriz de incidência tributária pelo sujeito passivo, o Estado passa a agir no sentido de punir o infrator segundo os procedimentos estabelecidos pelo ordenamento jurídico a fim de impor a pena cominada abstratamente em lei. É quando, conforme aponta JOSÉ FREDERICO MARQUES, o direito abstrato de punir (*jus puniendi* anterior à prática da infração) converte-se em *jus puniendi* concreto³⁰.

Diante desse contexto, forçoso é reconhecer que *tributação* e *sanção* representam, no que toca à dinâmica de incidência das normas jurídicas, *verso* e *anverso* da mesma moeda, pois o mesmo ente político que detém competência para tributar, segundo as regras de competência estabelecidas pela Constituição Federal, também o tem para exigir o cumprimento da norma jurídica que estabelece as obrigações principais ou os deveres instrumentais, aplicando as devidas sanções previstas em lei.

²⁹ Com a peculiaridade de que para o exercício da coação – aplicação da norma sancionatória em sentido estrito – é necessária a presença do Estado-juiz.

³⁰ MARQUES, José Frederico. *Tratado de direito penal*. Campinas: Bookseller, 1997, p. 167, v. I.

Nesse sentido, as sanções fiscais derivam do próprio poder tributário estatal embora – é importante frisar – a atividade de imposição das sanções em virtude do descumprimento de deveres tributários seja disciplinada por princípios e regras diferentes daqueles que orientam o exercício da competência tributária pelo Estado.

Essa distinção entre o poder de punir e o poder de tributar é bem salientada por RICARDO LOBO TORRES, segundo o qual “[o] subsistema penal da Constituição não se confunde com o subsistema tributário, embora se encontrem muito próximos em diversos de seus aspectos”³¹. A distinção principal que difere os dois subsistemas reside, segundo o autor, na natureza do poder de que emanam: a pena emana do poder de punir do Estado, com sede no pacto constitucional, enquanto o poder tributário tem fundamento no dever de solidariedade dos cidadãos de contribuir com as despesas do Estado. Ambos, contudo, “constituem-se no espaço aberto pela *liberdade*”³².

De fato, tanto a tributação quanto a sanção afetam a liberdade dos indivíduos, compreendida no sentido lato de privação ou restrição de bens jurídicos. Isso porque a proteção que o ordenamento jurídico confere ao direito de propriedade (art. 5º, *caput* e inciso XXII) é atingida pela incidência das normas jurídicas tributárias e das normas sancionatórias aplicadas em razão do descumprimento de prestações positivas ou negativas em matéria fiscal. Trata-se, contudo, de restrição consentida pelos indivíduos no contexto do pacto constitucional.

Justamente por se tratarem de restrições excepcionais ao direito de propriedade e – porque não dizer – de liberdade dos cidadãos tanto o exercício do poder de tributar quanto o exercício do poder de punir do Estado na seara fiscal são regidos por regras de direito positivo e princípios previstos de forma expressa ou implícita na Carta Constitucional e que orientam o *jus puniendi* estatal em todas as suas manifestações.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito constitucional, financeiro e tributário* – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 293, v. I.

³² *Ibidem*, p. 293-294.

Vale lembrar, nesse passo, que, assim como já decidiu a Suprema Corte dos EUA, em precedente de 1819, no conhecido caso *McCulloch v. State of Maryland*, nas palavras do *Chief of Justice* John Marshall, “o poder de tributar envolve o poder de destruir”³³.

Sendo o poder de tributar expressão de uma das facetas dos poderes legais do Estado, cabível é a advertência feita por Neil MacCormick no sentido de que o poder legal nunca é ilimitado (*legal power is never unlimited power*)³⁴.

Contudo, a despeito da aptidão destrutiva inerente ao poder de tributar, cabe ao Poder Judiciário, em última análise, a missão de tutelar os direitos e garantias do sujeito passivo da obrigação tributária que são oponíveis ao poder impositivo estatal, aparando os excessos e abusos porventura cometidos, inclusive no campo das sanções.

Precisas, nesse sentido, são as palavras do Juiz Oliver Wendell Holmes Jr., em precedente de 1928, no julgamento do caso não menos célebre *Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi*, quando asseverou, relembrando a decisão de Marshall, que “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”³⁵.

Na mesma senda dos precedentes acima mencionados, a Suprema Corte brasileira tem acentuado a necessidade de respeito, pelo Estado, aos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos no que tange ao exercício do poder de tributar. Refira-se, por todos os precedentes, ao acórdão do julgamento do RE nº 18.331³⁶, relatado pelo Ministro Orozimbo Nonato, o qual, após citar a conhecida decisão de Marshall, destaca que o exercício do poder de taxar “não deve ir até abuso, ao excesso, ao desvio”.

Mas se é certo que o poder de tributar não pode levar à destruição do sujeito passivo do dever tributário, o poder de punir exercido pelo Estado como

³³ “*The power to tax involves the power to destroy*”.

³⁴ MACCORMICK, Neil. *Institutions of law: an essay in legal theory*. New York: Oxford University, 2007, p. 205.

³⁵ “*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*”.

³⁶ STF, 2ª Turma, RE nº 18.331/SP, Rel. Min. Orozimbo Nonato, julgado em 21/09/1951, DJ 08/11/1951.

decorrência do descumprimento do dever tributário poderia ensejar esse efeito destrutivo? A resposta, segundo pensamos, é negativa haja vista as limitações inerentes ao Estado Democrático de Direito e os direitos e garantias que o Estado tutela de forma imperativa por meio de normas constitucionais de eficácia plena e imediata.

Parece inquestionável, assim, a importância da correta compreensão das regras e princípios informadores do poder punitivo estatal. Somente por meio desse acurado exame poderá o intérprete e o aplicador do Direito, nos casos concretos colocados ao seu exame, concluir se o exercício do poder repressivo estatal é *legítimo* por obedecer as balizas normativas aplicáveis ao regime jurídico punitivo ou se, ao contrário, é *ilegítimo* por violar os direitos e liberdades individuais e os princípios fundantes da República e do Estado Democrático de Direito.

1.4 Lançamento tributário e auto de infração: aproximação de realidades distintas

Outro aspecto que aproxima a potestade punitiva e a potestade tributária do Estado, afora a questão da competência acima tratada, refere-se à forma eleita pelo ordenamento jurídico brasileiro para fazer valer as sanções previstas em lei para a hipótese de descumprimento de deveres tributários (obrigações principais ou deveres instrumentais).

Extrai-se da dicção do art. 142 do CTN³⁷ que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, que, segundo definição de ALBERTO XAVIER, é o “ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua consequente exigência”³⁸.

³⁷ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

³⁸ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 67.

Trata-se de ato administrativo do tipo *vinculado*, expedido conforme a lei (*secundum legem*), sem qualquer espaço para subjetivismos da autoridade administrativa ou ponderação de critérios de conveniência ou oportunidade, próprios dos atos discricionários. É o que consta expressamente do parágrafo único do art. 142 do CTN, que preceitua: “A atividade administrativa de lançamento é *vinculada e obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional” (grifos nossos).

Por meio do lançamento, a autoridade administrativa produz uma norma individual e concreta segundo a qual o sujeito passivo toma conhecimento do montante do tributo devido (*quantum debeatur*) e da sua consequente exigência impositiva.

O ato administrativo de lançamento é revestido de presunção relativa (*juris tantum*) de certeza e liquidez, podendo ser impugnado pelo sujeito passivo pelas vias próprias³⁹.

A penalidade pecuniária exigida em razão do descumprimento de deveres tributários também é aplicada pela autoridade administrativa por meio da introdução de uma norma individual e concreta traduzida por meio de lançamento. Note-se que o art. 142, *in fine*, do CTN prevê que a autoridade administrativa deve, pelo ato de lançamento, além de “determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo”, também *propor* a aplicação da penalidade cabível. Apesar da redação empregada pelo legislador do CTN, a autoridade administrativa não *propõe* a aplicação da penalidade cabível, mas efetivamente aplica a penalidade, crítica, aliás, feita à saciedade pela doutrina⁴⁰.

Nesse sentido, MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA destaca que os únicos fatores que aproximam “tributo” e “multa” – destacando de início que se

³⁹ Celso Antônio Bandeira de Mello destaca a *presunção de legitimidade* como um dos atributos do ato administrativo, entendida como a qualidade que possuem os atos administrativos “de se presumirem verdadeiros e conformes ao Direito, até prova em contrário”. (DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 423).

⁴⁰ Segundo Roque Antonio Carrazza, “conquanto o art. 142, *in fine*, do Código Tributário Nacional, aluda à proposta de aplicação da penalidade cabível, o auto de infração efetivamente aplica a sanção à pessoa que descumpriu seu dever jurídico-tributário”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 297. Destaque do original). No mesmo sentido: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 371-373.

tratam de realidades distintas - é o fato de ambos representarem receita do Estado e serem constituídos por meio de ato administrativo (*lançamento*, num caso, e *auto de infração*, noutro) que se sujeita a controle administrativo e inscrição em dívida ativa.

É comum a aproximação que se faz entre o lançamento tributário e o instrumento utilizado para a cobrança das penalidades pecuniárias impostas em razão do descumprimento de deveres tributários, o chamado *auto de infração*. A confusão, segundo pensamos, decorre da própria práxis, uma vez que a autoridade administrativa, por meio do mesmo suporte físico, pratica tanto o ato de lançamento tributário quanto aplica a penalidade pecuniária⁴¹.

É importante, contudo, que se faça a devida distinção entre lançamento tributário e auto de infração, pois o primeiro produz uma regra jurídica que tem em seu antecedente o relato de um *fato lícito* e no conseqüente uma relação jurídico-tributária, ao passo que o segundo introduz uma norma individual e concreta cujo antecedente contém a descrição de um *fato ilícito* e cujo conseqüente estabelece o liame jurídico sancionatório, com a aplicação da penalidade cabível⁴².

De se notar que o próprio art. 3º do CTN afirma que tributo é toda prestação pecuniária compulsória que *não constitua sanção de ato ilícito*, o que deveria ter conduzido o legislador do Código a regulamentar de forma separada (i.e., fora da disciplina do lançamento) a atividade de imposição de sanções para punir as infrações à legislação tributária. Não tendo agido dessa forma, cabe ao intérprete e aplicador da lei depurar os conceitos de um e outro, emprestando-lhes as devidas correções quando for o caso.

⁴¹ As notas aproximativas entre lançamento e auto de infração são apontadas com precisão por Fabiana Del Padre Tomé: “Lançamento e ato de aplicação de penalidade tributária diferenciam-se em razão de seus conteúdos semânticos, mas apresentam organização sintática semelhante. Ambos, na qualidade de atos administrativos, exigem a presença de pressupostos e elementos para sua constituição, dentre eles, a motivação por meio da linguagem das provas (...)”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 287).

⁴² Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 450; BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 157; ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 327.

A importância de se compreender a distinção entre auto de infração e lançamento tributário deve-se ao fato de que no julgamento dos litígios instaurados entre Estado-Fisco, de um lado, e contribuinte ou responsável da obrigação tributária, de outro, a análise das duas relações jurídicas – de Direito Tributário material e de Direito Tributário Sancionador – devem ser analisadas de forma separada, e não, como é de praxe as autoridades julgadoras fazerem, como se a aplicação da penalidade pecuniária fosse decorrência automática e infalível da cobrança do tributo⁴³.

Nem sempre, contudo, é assim que ocorre.

Com efeito, pode o tributo ser devido e a penalidade pecuniária não. O CTN nos oferece exemplos dessa situação: (i) no caso de observância das normas complementares da legislação tributária pelo sujeito passivo (atos, decisões e práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, bem como na hipótese de convênios celebrados entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não cabe a aplicação de *penalidades*, de juros de mora e de atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (cf. art. 100, parágrafo único, do CTN); (ii) na hipótese de formulação de solução de consulta pelo contribuinte no prazo legal para pagamento do tributo não se aplicam juros de mora, *penalidades* nem quaisquer medidas de garantia (cf. art. 161, § 2º, do CTN); (iii) em caso de denúncia espontânea, há exclusão da responsabilidade por infração, não havendo que se falar na incidência de multa, seja ela de mora ou de ofício (cf. art. 138 do CTN).

Em outro cenário, pode o tributo ser devido e a penalidade pecuniária também, mas esta não no montante exigido pela autoridade fiscal. É o caso das

⁴³ Seguindo essa mesma esteira de raciocínio, Roberto Codorniz Leite Pereira assevera: “Ainda que houvesse esta indissociabilidade preliminar (...), no momento do julgamento a decisão mais correta certamente diferenciaria os dois regimes jurídicos aqui aplicáveis: o primeiro destinado a aferir a exatidão do valor do tributo constituído (pautado pelos artigos 142 e seguintes do CTN) e o segundo destinado à penalidade pecuniária constituída (pautada, não apenas pelos artigos 142 e seguintes do CTN, como também pelo artigo 112, que impõe o tratamento mais brando no tocante às penalidades)”. (PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A controvertida aplicação do artigo 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo do caso “Petrobras”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 237, p. 132, junho 2015).

multas que violam, pelo valor excessivo de sua cobrança, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sendo admitida a sua redução a fim de restaurar a ordem jurídica, como será visto adiante.

Por fim, pode ser exigida apenas a multa e não o tributo. É o caso, por exemplo, da multa regulamentar aplicada em razão de erro na classificação fiscal de produto importado que não implique redução dos tributos aduaneiros devidos na importação de mercadorias, de natureza eminentemente administrativa⁴⁴. Também assim ocorre no caso das multas impostas por atraso na entrega de declarações tributárias sem que tenha ocorrido inadimplemento de tributo⁴⁵.

Por essas razões, é preciso ter em mente, desde logo, que a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora são realidades distintas que merecem ser bem compreendidas a fim de que a aplicação da sanção tributária obedeça a critérios interpretativos próprios ao regime jurídico repressivo estatal e aos princípios e regras nele vigentes.

1.5 O reflexo da complexidade do sistema tributário brasileiro em relação às sanções tributárias

Um sistema tributário eficiente pode ser compreendido como aquele implementado na justa medida para atender as necessidades arrecadatórias do Estado, possibilitando a redistribuição da riqueza e contribuindo para a diminuição das desigualdades sociais e regionais, e que, ao mesmo tempo, torne eficaz os

⁴⁴ Cf. art. 711, inciso I, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), *in verbis*: “Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria (...)”.

⁴⁵ Refira-se ao caso da multa aplicada por falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado mesmo quando não há imposto devido. (cf. art. 88, inciso II, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995)

direitos e liberdades fundamentais assegurados pelo Estado Democrático de Direito⁴⁶ e os objetivos fundamentais da República (art. 3º da CF).

Segundo pensamos, esse sistema tributário ideal está longe de ser alcançado. Afora as problemáticas inerentes ao próprio Direito Tributário (que são muitas e fugiria ao escopo do presente estudo abordá-las ainda que de forma exemplificativa), o produto da arrecadação do Estado com os tributos não é aplicado da melhor forma para retornar para a população em termos de prestação de serviços públicos básicos, notadamente nas áreas da saúde, educação, segurança, transporte etc. Daí a razão pela qual alguns autores apontam para o sentido maligno do tributo na visão do sujeito passivo da relação jurídico tributária, traduzindo-se numa espécie de pena⁴⁷.

Mas além dos problemas de implementação das políticas tributárias e da destinação/aplicação do produto da arrecadação dos tributos, chama a atenção a complexidade do sistema tributário brasileiro, que é traduzida por diversos fatores ou circunstâncias.

A despeito de a Constituição Federal de 1988 estabelecer um rol de matérias de competência da lei complementar visando trazer uniformidade para o sistema tributário brasileiro (art. 146, inciso III), fato é que ainda existe uma larga faixa de temas para o legislador infraconstitucional, no âmbito de sua respectiva competência, legislar em matéria tributária, o que, aliás, não causa estranheza haja vista as características de nossa federação e os princípios federativo e da autonomia municipal. Não obstante, fato é que a multiplicidade de normas jurídicas tributárias editadas pelos diversos entes federativos acentua a complexidade do sistema tributário brasileiro.

⁴⁶ Direitos e liberdades fundamentais assegurados por normas constitucionais de aplicabilidade imediata, que podem ser definidas como sendo “aquelas que, desde a entrada em vigor da constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular”. (DA SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 100).

⁴⁷ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 54.

Além disso, há de ser destacado o casuísmo com que as normas tributárias são editadas muitas vezes para atender interesses particulares de setores econômicos, classes ou entidades (vide o caso dos benefícios fiscais), o que reduz sensivelmente as características de abstração e generalidade das leis. A propósito do tema, HUMBERTO ÁVILA comenta que a complexidade socioeconômica vivida no Estado Social e na sociedade de risco leva o Direito Tributário a também ser supercomplexo⁴⁸.

Ademais, é importante levar em conta a instabilidade causada pela constante alteração da legislação tributária, que torna *ficção* a presunção de conhecimento de todas as normas jurídicas preconizada pelo já citado art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, segundo o qual: “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.

É importante ponderar também as constantes oscilações da jurisprudência em matéria tributária que vivenciamos no Brasil, o que também é causa de notável insegurança jurídica, que reduz a confiança legítima dos cidadãos na estabilidade do ordenamento jurídico e na certeza do Direito⁴⁹.

Acresça-se, outrossim, a dificuldade de compreensão das normas tributárias pelos seus destinatários, muitas vezes causada pela vaguidade e dubiedade das disposições normativas, que prejudica sensivelmente a cognoscibilidade dos sujeitos passivos das obrigações tributárias.

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 51.

⁴⁹ Para Misabel Derzi, a decisão judicial, como ato de aplicação do Direito, cria uma expectativa normativa que deve levar à proteção da confiança legítima do cidadão/contribuinte, sendo que, “em face de uma modificação de jurisprudencial (sic), o caminho não é decidir a polêmica (quem errou? onde errou?), mas sim proteger a confiança e a boa-fé do cidadão que agiu conforme impunha a jurisprudência consolidada, correta ou incorreta”. (DERZI, Misabeu Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 288-289). Ainda sobre a importância da proteção da confiança legítima dos indivíduos, ver: MEDAUAR, Odete. *Segurança jurídica e confiança legítima*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 114-148.

Diante da multiplicidade das normas jurídicas sancionatórias e da dificuldade de sua compreensão pelo homem médio, ALEJANDRO NIETO conclui ser impossível evitar a conduta ilícita. Diz o autor:

El repertorio de ilícitos comunitarios, estatales, autonómicos, municipales y corporativos ocupa bibliotecas enteras. No ya un ciudadano cualquiera, ni el jurista más estudioso ni el profesional más experimentado son capaces de conocer las infracciones que cada día pueden cometer. Em estas condiciones, el requisito de la reserva legal y el de la publicidad de las normas sancionadoras sob una burla, dado que ni físicamente hay tempo de leerlas ni, léidas, son inteligibles para el potencial infractor de cultura media.

El resultado de esta innumerabilidad es la imposibilidad de evitar las conductas ilícitas: las infracciones se ignoram y, si se conocen, es imposible no tropezar em ellas⁵⁰.

Consideremos ainda, ao lado da pesada carga tributária dos cidadãos sem a devida contrapartida do Estado em termos de serviços públicos, o volume de deveres instrumentais transferidos ao particular no interesse da fiscalização e da arrecadação de tributos, que também geram custos consideráveis ao cidadão sem contar o tempo gasto na atividade de preenchimento de inúmeras declarações e prestação de informações ao Fisco, muitas vezes de forma repetida, isto é, a mesma informação que se apresenta em uma declaração está contida em outra(s). É o fenômeno conhecido como “privatização da gestão tributária”⁵¹ em que se traduz, como exemplo, a figura do chamado lançamento por homologação e a infinidade de deveres instrumentais ou de colaboração do sujeito passivo para com a Administração.

Por fim, a confirmar a condição de vulnerabilidade do contribuinte perante o Estado-Fisco, apontamos, tal como observa JAMES MARTINS, que “[o] Estado

⁵⁰ “O repertório de ilícitos comunitários, estatais, regionais, municipais e empresariais ocupa bibliotecas inteiras. Não há um cidadão sequer, nem o jurista mais estudioso, nem o profissional mais experiente são capazes de conhecer as infrações que a cada dia podem cometer. Nessas condições, o requisito da reserva legal e o da publicidade das normas sancionadoras são uma burla, dado que nem fisicamente há tempo de lê-las nem, lidas, são inteligíveis para o potencial infrator de cultura média. O resultado desta innumerabilidade é a impossibilidade de se evitar as condutas ilícitas: as infrações são ignoradas e, se conhecidas, é impossível não se tropeçar nelas”. (NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 25. Tradução livre).

⁵¹ LAPTAZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Civitas – REDF*, nº 37/81, 1983.

Fiscal é o *único credor nos quadrantes do Direito* que é simultaneamente, *per se*, criador, executor e julgador da relação obrigacional⁵², ou seja, o cidadão aparece como parte absolutamente vulnerável na relação tributária, pois o Estado constitui o crédito, executa e julga as contestações administrativas feitas ao lançamento tributário.

O quadro acima exposto revela que o cumprimento dos deveres tributários pelos contribuintes, por mais boa vontade que se tenha, não é tarefa fácil. Mesmo o contribuinte que conte com assessoria especializada de contadores e advogados (na maior parte dos casos, grandes empresas) pode, a qualquer momento, ser surpreendido pelas autoridades fiscais com questionamentos e imposição de penalidades por suposto descumprimento da legislação tributária.

Daí a importância do estudo dos princípios comuns da repressão que regem a potestade punitiva do Estado em matéria tributária a fim de colaborar com a construção de uma teoria que possa auxiliar tanto o Fisco, na atividade de imposição e cobrança de penalidades no campo tributário, quanto os particulares que terão maior segurança a respeito dos limites que o Estado possui ao exercer o *jus puniendi* nessa seara.

⁵² MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 24.

2 ILÍCITO, SANÇÃO E NORMA JURÍDICA SANCIONATÓRIA

2.1 O direito como realidade normativa

O Direito⁵³ é composto por uma série de enunciados prescritivos, vertidos em linguagem deôntica, destinados a regular as condutas humanas de acordo com os parâmetros de convivência estabelecidos em determinada sociedade. Conforme ensina NORBERTO BOBBIO, a experiência jurídica é uma experiência normativa composta por um conjunto de normas ou regras de conduta⁵⁴.

As proposições normativas são estruturadas na forma de juízo hipotético condicional composto de um antecedente e de um conseqüente, enlaçados sintaticamente pelo *functor dever-ser* (*ought to be*).

Para HANS KELSEN, o *dever-ser*, exprimindo o “sentido de um querer, de um ato de vontade”, significa que “um outro (ou outros) deve (ou devem) conduzir-se de determinado modo”⁵⁵.

Estabelece-se, na estruturação lógico-sintática das proposições normativas, uma *proposição-hipótese* que, em seu antecedente, descreve um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico e, no conseqüente, uma *proposição-tese*, de caráter relacional, que faz nascer a relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito a respeito de uma determinada conduta regulada pelos *modais deônticos* (proibido, permitido ou obrigatório)⁵⁶.

De forma simbólica, a norma jurídica primária pode ser representada pela seguinte fórmula: $H \rightarrow C$, onde “H” é a hipótese que descreve o fato de possível ocorrência e “C” é a conseqüência que prescreve os efeitos jurídicos decorrentes do acontecimento previsto na hipótese.

⁵³ Aqui compreendido na acepção de “ordenamento jurídico”, e não de Ciência do Direito.

⁵⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2008, p. 23.

⁵⁵ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Fiorentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 3.

⁵⁶ Cf. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 33-38.

O conceito de norma jurídica primária advém da teoria de HANS KELSEN que, em sua obra póstuma *Teoria Geral das Normas*, qualificou como “primária” a norma que estabelece a conduta a ser cumprida pelos obrigados e como “secundária” a norma que prescreve a sanção pelo seu descumprimento, reformulando assim a sua teoria anterior na qual, emprestando maior valor à norma sancionadora, por entender num primeiro momento ser a coação fator essencial de distinção entre as normas jurídicas e não jurídicas, havia considerado que as normas primárias seriam aquelas que preveem as sanções diante de um possível fato ilícito enquanto as secundárias seriam aquelas que prescrevem a conduta a ser considerada como hipótese das normas primárias⁵⁷.

Na visão tridimensional do Direito cunhada na teoria de MIGUEL REALE, o Direito se apresenta em três aspectos: como *norma* (o Direito como ordenamento e sua respectiva ciência), como *fato* (o Direito em sua efetividade social e histórica) e como *valor* (o Direito como valor de Justiça)⁵⁸.

No âmbito de valência do Direito como valor, as normas jurídicas são construídas com o objetivo de ordenar condutas *queridas* ou *desejadas* em um dado contexto social, visando atingir ou preservar certa finalidade ou objetivo. Por isso, o enlace entre o acontecimento do fato jurídico e a sua consequência normativa se dá por meio de um *dever-ser*.

As normas jurídicas estabelecem ordens de comando *imperativas*, pois prescrevem condutas devidas e, por antítese, os comportamentos proibidos, sendo, ao mesmo tempo, *autorizantes*, o que significa dizer que, na hipótese do seu descumprimento, o lesado fica autorizado a coagir o transgressor, segundo as regras de direito, a cumpri-la ou a reparar o mal que foi causado em sentido contrário à prescrição jurídica.

Assim, para GOFFREDO TELLES JUNIOR:

A norma jurídica é *autorizante* porque ele *autoriza* quem for lesado pela violação dela, ou quem for um provável lesado por previsível e iminente violação dela, a exercer, pelos meios legais, ou por

⁵⁷ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Fiorentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 181.

⁵⁸ REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 64-65.

práticas que a tradição consagrou, coação sobre o violador (violador efetivo ou provável), a fim de fazer cessar, ou de obstar a violação; ou de obter, do mesmo violador, reparação pelo dano que a infringência causou; ou de submetê-lo às penas da lei, nos casos de crime⁵⁹. (grifos do original)

E prossegue o citado mestre, aludindo ao caráter imperativo das normas jurídicas:

Note-se que, sejam ou não jurídicas, todas as normas são mandamentos. Todas as normas são imperativos. (...) A imperatividade distingue as fórmulas do comportamento humano, das fórmulas do comportamento dos outros seres⁶⁰.

Seguindo esse mesmo pensamento, HANS KELSEN afirma que as normas jurídicas não são apenas mandamentos imperativos, mas também permissões e atribuições de poder ou competência, no que se aproxima do conceito de norma jurídica exposto por GOFFREDO TELLES JUNIOR como um “imperativo-autorizante”.

A possibilidade de descumprimento das normas jurídicas é inerente à natureza dos comandos prescritivos que veicula. Por isso, ALFREDO AUGUSTO BECKER enfatiza que “desde que existe uma regra jurídica, também coexiste a possibilidade material de sua violação (isto é, a não-sujeição aos efeitos jurídicos decorrentes da incidência da regra jurídica)”⁶¹.

Trilhando essa mesma linha de pensamento, BOBBIO assevera que “[é] da natureza de toda prescrição ser violada, enquanto exprime não o que é, mas o que deve ser”⁶².

É justamente do descumprimento das normas jurídicas pelos destinatários – circunstância inerente a toda e qualquer norma jurídica - que nascem os conceitos correlatos de ilícito e sanção, que serão abordados a seguir.

⁵⁹ TELLES JUNIOR, Goffredo. *Direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 282.

⁶⁰ Ibidem, p. 283.

⁶¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 330. Tal como afirma Miguel Reale, “a possibilidade de violação do Direito é inerente ao Direito mesmo”. (REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002).

⁶² BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2008, p. 152. No mesmo sentido: TELLES JUNIOR, Goffredo. *Direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 280.

2.2 Conceito de ilícito

A noção de ato ilícito está arraigada no senso comum como sendo a realização de algo errado ou de uma conduta violadora de determinada ordem ou regra pré-estabelecida. É o contrário do ato lícito, ou seja, o comportamento praticado conforme a regra⁶³. Partindo dessa noção geral, caminha a doutrina ao definir o conceito de ato ilícito em termos jurídicos.

Segundo PONTES DE MIRANDA, são elementos essenciais do conceito de ato ilícito, *lato sensu*, a prática de ato humano que seja contrário à lei⁶⁴.

Para PAULO ROBERTO ANDRADE, o ato ilícito, no plano pragmático, consiste em “fazer o que uma norma jurídica proíbe ou deixar de fazer o que uma norma jurídica obriga”⁶⁵. Ilícito é, portanto, o ato proibido.

Por sua vez, NORBERTO BOBBIO pontua que o ilícito pode ser decorrente de uma ação, quando a norma é um “imperativo negativo”, ou de uma omissão, quando a norma é um “imperativo positivo”⁶⁶.

Já para JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, “[i]lícito é toda ação ou omissão humana, antijurídica, culpável, que envolve responsabilidades e sanções”⁶⁷.

Os atos ilícitos podem acontecer em diferentes âmbitos do ordenamento jurídico. Daí falar-se em ilícito penal, ilícito administrativo, ilícito tributário, ilícito processual, ilícito trabalhista etc. Cada sub-ramo do Direito contém regras próprias a tutelar direitos e impor obrigações em suas respectivas esferas de incidência,

⁶³ Segundo Arnaldo Vasconcellos, “[o] ilícito é termo de oposição geral ao legal e ao lícito”. (VASCONCELLOS, Arnaldo. *Direito e força: uma visão pluridimensional da coação jurídica*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 64).

⁶⁴ DE MIRANDA, Pontes. *Tratado de direito privado – Parte geral: Bens. Fatos jurídicos*. Atualizado por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 282, t. II.

⁶⁵ ANDRADE, Paulo Roberto Andrade. *Tributação de atos ilícitos e inválidos*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 35.

⁶⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2008, p. 152.

⁶⁷ CRETELLA JÚNIOR, José. *O Estado e a obrigação de indenizar*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 43-44.

sendo que a violação de tais regras, em todos os casos, representa a quebra da ordem jurídica.

A doutrina que já se debruçou sobre o tema aponta que a figura do ilícito é categorial, pertencente à Teoria Geral do Direito, não sendo privativo de nenhum ramo da ciência jurídica. Por isso, afirma-se que o ilícito é *gênero*, do qual são espécies os ilícitos administrativos, tributários, processuais, trabalhistas etc.⁶⁸

2.3 Conceito de sanção

A palavra “sanção”, como muitas outras utilizadas no discurso jurídico, padece do vício da ambiguidade. Essa peculiaridade é destacada por vários autores, como, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO, que aponta os seguintes significados para o vocábulo: (i) penalidade aplicada ao infrator; (ii) relação jurídica que veicula a penalidade por meio de norma individual e concreta; (iii) conseqüente da norma geral e abstrata; (iv) norma que tem como antecedente a tipificação do ilícito; (v) ato jurídico-administrativo que encerra o processo de elaboração de certas leis; (vi) porcentagem a ser aplicada sobre a base de cálculo da multa⁶⁹.

Tratando de “sanção” como sinônimo de relação jurídica, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI empresta as seguintes significações ao vocábulo: (i) relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparadora, decorrente do descumprimento de um pressuposto obrigacional; (ii) relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer seu direito subjetivo de ação (processual), para exigir perante o Estado-juiz a efetivação do dever constituído na norma primária; (iii)

⁶⁸ CRETELLA JÚNIOR, José. *O Estado e a obrigação de indenizar*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 43; DE ARAÚJO, Edmir Netto. *O ilícito administrativo e seu processo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994, p. 23-24.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 848.

relação jurídica, consequência processual deste “direito de ação”, preceituada na sentença condenatória, decorrente de processo judicial⁷⁰.

Para HANS KELSEN, a sanção é vista como um mal causado ao sujeito que pratica uma ação socialmente indesejável violando uma norma jurídica que estabelece uma determinada conduta, um dever-ser⁷¹. Para o mestre de Viena, os conceitos de sanção e de ilícito são correlatos – “a sanção é *consequência* do ilícito, sendo que o ilícito (ou delito) é *pressuposto* da sanção”⁷². A sanção, na visão que ao final restou cristalizada em sua teoria, é prescrita pela norma secundária em contraposição ao dever jurídico previsto na norma primária.

Assim também se posiciona EDUARDO GARCIA MAYNEZ, para quem a sanção pode ser definida como a “consequência jurídica que o descumprimento de um dever produz em relação ao obrigado”, sendo que “a omissão da conduta ordenada pelo primeiro preceito (*norma sancionada*) constitui o suposto jurídico do segundo (*norma sancionadora*)”⁷³.

De acordo com a teoria egológica do Direito exposta por CARLOS COSSIO, a norma jurídica completa pode ser representada pela figura de uma célula em que a norma que prescreve a sanção é denominada de “perinorma” – tal como a “norma secundária” de KELSEN - que envolve como uma membrana a chamada “endonorma” - equivalente à “norma primária” de KELSEN - que descreve a conduta de possível ocorrência no mundo dos fatos⁷⁴.

⁷⁰ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 39.

⁷¹ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Fiorentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 171.

⁷² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 43. No mesmo sentido: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 132.

⁷³ MAYNEZ, Eduardo Garcia. *Introducción al estudio del derecho*. 28. ed. Mexico: Editorial Porrúa, S.A., 1978, p. 295-296.

⁷⁴ “La norma jurídica completa, que en cuanto concepto adecuado al objeto que menciona no puede menos que ser disyuntiva por la razón ontológica de la interferencia intersubjetiva, tiene dos miembros, a los que proponemos llamarlos endonorma (conceptuación de la prestación) y perinorma (conceptuación de la sanción), no sólo para terminar con el caos de las designaciones de normas primaria y secundaria que los diferentes autores usan con sentido opuesto, sino para subrayar que se trata de una norma única y no de dos normas, punto indispensable para entender el concepto de la norma jurídica como un juicio disyuntivo”. Tradução livre: “A norma jurídica completa, como conceito adequado ao objeto que menciona, não pode deixar de ser disjuntiva pela razão ontológica

Em representação simbólica, a norma secundária pode ser vista da seguinte forma: [H' (-c) → S], em que “S” é a sanção estabelecida pela norma secundária, mediante o exercício da coação estatal, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária “H' (-c)”.

Para SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, a sanção pode ser vista como uma pena, um castigo, uma espécie de restrição ao homem, aos seus bens ou direitos⁷⁵.

Também nesse sentido se posiciona AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, para quem, a despeito da ambiguidade da palavra, a ideia do conceito jurídico de “sanção” aponta para a sua compreensão como uma espécie de castigo imposto ao infrator como decorrência do descumprimento de um dever jurídico, ou seja, em razão da ocorrência de um fato ilícito⁷⁶.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, de seu turno, ressalva que não é de todo correto falar que a sanção representa um “mal” que visa “castigar” o infrator pelo ilícito cometido, pois o Direito tem por objetivo a disciplina do convívio das pessoas em sociedade de forma pacífica e harmônica de modo que seria contrário a esse espírito admitir que o Direito pudesse autorizar a imposição de “represálias” ou “castigos” contra quem agiu indevidamente⁷⁷.

Segundo JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, a sanção pode ser vista como uma reação do ordenamento ao ilícito praticado que visa restabelecer e proteger a ordem social desejada por ele⁷⁸.

da interferência intersubjetiva, possui duas partes, a que chamamos de endonorma (conceito de prestação) e perinorma (conceito de sanção), não apenas para acabar com o caos das designações de normas primária e secundária que os diferentes autores usam com sentido oposto, mas também para ressaltar que se trata de uma norma única e não de duas normas, ponto indispensável para entender o conceito de norma jurídica como juízo disjuntivo”. (COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2. ed. Buenos Aires: Editorial Losada, S.A., 1944, p. 302).

⁷⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 19.

⁷⁶ DE CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 319.

⁷⁷ DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 867.

⁷⁸ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole - Marcial Pons, 2007, p. 420.

Na visão de MIGUEL REALE, a sanção pode ser definida, em sentido lato, como todo e qualquer processo de garantia do quanto estiver previsto em uma regra. Para o autor, o que caracteriza a sanção como jurídica é a sua predeterminação e organização, sendo critério decisivo para a sua identificação o uso da força organizada juridicamente pelo aparelho estatal para fazer cumprir a regra de direito. Para ilustrar o seu pensamento, o autor cita o exemplo do homicídio dizendo que “matar alguém é um ato que fere tanto um mandamento ético-religioso como um dispositivo penal”, mas, “no plano jurídico, a sociedade se organiza contra o homicida através do aparelhamento policial e do Poder Judiciário”, a fim de aplicar a pena caso ao final a condenação do réu prospere⁷⁹.

Adotamos, neste trabalho, o conceito restrito de *sanção negativa* de HANS KELSEN⁸⁰. Nesse sentido, compreendemos sanção como reação do ordenamento jurídico à lesão causada a bens tutelados pelos comandos imperativos, sendo aplicada para garantir a eficácia da ordem normativa; como uma punição, mas, tal como assevera FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, “não como um mal absoluto, senão que um mal a serviço do bem”⁸¹, na medida em que visa restabelecer a ordem jurídica violada e restaurar o equilíbrio do sistema.

Conforme salienta NORBERTO BOBBIO, essa reação do ordenamento jurídico ao ilícito praticado é *externa* (resposta de grupo, não dirigida ao interior do sujeito infrator, como acontece na violação das regras morais, por exemplo) e

⁷⁹ REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 72 e 74.

⁸⁰ Deixamos de lado o conceito de *sanção positiva* ou *premia* exposto por NORBERTO BOBBIO, que é utilizada, tal como estudado pela literatura filosófica e sociológica, para fomentar comportamentos socialmente desejáveis. Para esse autor: “A noção de sanção positiva deduz-se, a *contrario sensu*, daquela mais bem elaborada de sanção negativa. Enquanto o castigo é uma reação a uma ação má, o prêmio é uma reação a uma ação boa. No primeiro caso, a reação consiste em restituir o mal ao mal; no segundo, o bem ao bem”. (BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 24). Nesse mesmo sentido, é o pensamento de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. Embora a autora reconheça a existência da corrente doutrinária que utiliza o termo “sanção premia” para designar o estímulo dado pelo Direito para estimular o cumprimento de uma conduta desejável ou como recompensa dessa conduta, entende ser mais conveniente o emprego do termo “prêmio” para essa acepção de “sanção” como recompensa, preferindo utilizar o termo “sanção” de forma restrita às hipóteses de punição pelo descumprimento da norma primária. (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 47-48)

⁸¹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da proibição de bis in idem no direito tributário e sancionador tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 349. ccc

institucionalizada (por ser regulada, em geral, com as mesmas formas e pelas fontes de produção das regras primárias ou dispositivas)⁸².

Podem ser extraídos como elementos derivados do conceito de sanção institucionalizada as seguintes noções: a) para toda violação de uma regra de comportamento (norma primária) existe uma sanção respectiva; b) é estabelecida a medida da sanção; c) é previsto o órgão encarregado de aplicá-la⁸³. Podemos acrescentar, também como ideia decorrente do conceito de sanção institucionalizada, o estabelecimento do procedimento adequado para a imposição da pena.

Partindo dos elementos de sanção institucionalizada expostos por NORBERTO BOBBIO, ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO salienta que

(...) para cada norma violada haverá: a) *a certeza da resposta*, pois a cada norma corresponderá uma sanção; b) *a proporcionalidade*, pois haverá sempre uma medida na sanção; c) *a imparcialidade*, pois as pessoas que se encarregarão de sua execução serão agentes administrativos⁸⁴. (grifos do original)

É importante destacar que esses elementos traduzem, na origem, princípios fundamentais que disciplinam a potestade punitiva estatal e o Direito Tributário Sancionador, em especial, quais sejam, os princípios da legalidade, da proporcionalidade e do devido processo legal, tal como será abordado na sequência do trabalho.

2.4 Coação e coercibilidade

⁸² BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2008, p. 160.

⁸³ Ibidem, p. 161.

⁸⁴ PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 61.

O Estado, na condição de titular do poder político, age para fazer cumprir as normas jurídicas vigentes em seu território por meio do uso da força física institucionalizada, ou seja, pela *coação*.

A definição de *coação*, segundo BECKER, “é a realização, no plano material, da vinculação jurídica *já existente*, no plano espiritual, em virtude da coercibilidade”⁸⁵. Em matéria tributária, OTTO MAYER define *coação* como “a restrição que se impõe com império à liberdade e à propriedade das pessoas para atingir um estado conforme aos interesses do tesouro público”⁸⁶.

Já por *coercibilidade*, conceito derivado de *coação*, entende-se, na linha exposta por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, a característica inerente às normas jurídicas que diz respeito à suscetibilidade de aplicação de *coação*⁸⁷. Em paralelo de notável didatismo, BECKER diz que “assim como não é possível pensar em magnetismo sem força (energia) vinculante, também não é possível pensar na relação jurídica sem coercibilidade”, sendo a *coercibilidade* a “*propriedade lógica da relação jurídica*”⁸⁸.

A *coação* dá-se em caráter de monopólio pelo Estado, somente admitindo-se em hipóteses excepcionais o uso da força física por particulares ainda que a pretexto de fazer valer o Direito (ex.: exercício da legítima defesa). Opera-se pela aplicação de penas privativas de liberdade ou da execução forçada de bens do devedor. Conforme sublinha a doutrina, essa nota peculiar do Direito o difere de

⁸⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 335.

⁸⁶ MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Buenos Aires: Depalma, 1950, p. 313, t. II.

⁸⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 94. Destacamos a posição de Norberto Bobbio que admite a existência de normas não sancionadas no ordenamento jurídico, considerando ser esta conclusão uma realidade incontestável. Porém, conforme faz questão de pontuar, esta afirmação não invalida a teoria que considera a sanção organizada como elemento constitutivo do direito, desde que se compreenda que a *coação* como nota característica do Direito refere-se não às normas jurídicas individualmente consideradas, de *per se*, mas sim tomadas no seu conjunto, no contexto do ordenamento jurídico estruturado. (BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2008, p. 166-167).

⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 333.

outros sistemas normativos, como a religião, a moral, as regras de convívio social etc.⁸⁹

Ao destacar a nota coativa do Direito e a sua importância para a restauração da ordem jurídica violada, MIGUEL REALE afirma que “[a] astúcia do Direito consiste em valer-se do veneno da força para impedir que ela triunfe”⁹⁰.

Cabe aqui um breve parêntese. Ao afirmar a doutrina que a coação jurídica é implementada pelo uso da força física pelo Estado, não se está querendo significar que o Estado detém carta branca para atuar a seu bel prazer, mas, ao contrário, que apenas pode agir nos estritos limites das regras previstas na ordem constitucional vigente para penalização dos infratores⁹¹. Por isso falar-se em força física *institucionalizada*.

É nesse sentido que se compreende a característica da coatividade presente no ordenamento jurídico, conforme aponta em artigo doutrinário VIRGINIA MARTÍNEZ-BRETONES ao afirmar ser a coatividade “um elemento onipresente em todos os ordenamentos jurídicos positivos para anular a violência privada e substituí-la por uma violência institucionalizada”⁹².

Traçamos aqui um paralelo entre o exercício do poder tributário e o exercício do poder de punir do Estado pelo descumprimento de obrigações tributárias. Se o poder tributário é limitado por rígidas balizas constitucionais que protegem o chamado “Estatuto do Contribuinte”, o poder repressivo do Estado, decorrente do *jus imperium*, é igualmente demarcado por princípios radicados na Constituição Federal, valendo repetir que tanto o tributo quanto a sanção representam limitações aos caros direitos de liberdade e propriedade garantidos

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 33; SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos do direito público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 21.

⁹⁰ REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 72.

⁹¹ Daí porque Arnaldo Vasconcellos afirma que “[a] denominada coação jurídica só pode significar, pois, coação *no* Direito, e nunca coação *do* Direito. Este não coage, nem poderia sob qualquer modo fazê-lo. Apenas autoriza o Direito o exercício da força pela autoridade competente, a fim de tentar garantir o restabelecimento de uma obrigação jurídica violada”. (VASCONCELLOS, Arnaldo. *Direito e força: uma visão pluridimensional da coação jurídica*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 75).

⁹² MARTÍNEZ-BRETONES, Virginia. *Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha*. Coord. Gregorio Robles e Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2011, p. 646. Tradução livre.

pela Constituição. Por isso mesmo, o ataque a tais direitos deverá observar, como condição mesma de sua legitimidade, rígidas e intransponíveis barreiras consistentes em garantias de controle de legalidade e juridicidade do ato estatal punitivo das quais não pode o Poder Público se afastar por um segundo sequer, sob pena de restar ilegítima a punição.

Dentre as garantias previstas na Constituição Federal utilizadas como controle de legalidade/juridicidade do ato administrativo de imposição de sanções, o seu art. 5º estabelece que “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente” (inciso LIII), “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (inciso LIV) e “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória” (inciso LVII), o que demonstra que a coação, para ser levada a cabo, deve seguir um rito processual próprio e adequado para possibilitar ao “acusado” o direito ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

No âmbito penal, a pena⁹³ somente pode ser executada após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória. Atento à peculiaridade de que o *jus puniendi* estatal, em matéria penal, deve observar o devido processo legal, JOSÉ FREDERICO MARQUES assevera ser o direito de punir “um direito de coação indireta, pelo que a *sanctio juris* da norma penal só se aplica mediante o processo”⁹⁴.

No âmbito tributário, de seu turno, a satisfação da obrigação tributária que se faz mediante a expropriação dos bens do devedor, como decorrência da imposição da sanção pelo descumprimento do dever tributário, depende do ajuizamento da competente execução fiscal pelo Estado-Fisco, precedida da inscrição do débito em dívida ativa⁹⁵. E antes disso há que se garantir ao sujeito passivo do dever tributário o direito de contestar o auto de infração na esfera

⁹³ Segundo José Frederico Marques, a pena “é *sanctio juris* de caráter aflitivo porque consiste na privação ou diminuição de bens jurídicos, como castigo e mal imposto ao delinquente pelo ato cometido”. (MARQUES, José Frederico. *Tratado de direito penal*. Campinas: Millennium, 1999, p. 136, v. III).

⁹⁴ MARQUES, José Frederico. *Tratado de direito penal*. Campinas: Bookseller, 1997, p. 169, v. I.

⁹⁵ Cf. rito estabelecido pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execuções Fiscais).

administrativa, sendo-lhe assegurado o devido processo legal, com as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Em síntese, o exercício da potestade punitiva *lato sensu* é limitado, encontrando contensões bem demarcadas no texto constitucional. Para ser legítimo o exercício do poder repressivo, o Estado deve obedecer, dentre outras garantias, o devido processo legal, com os corolários da ampla defesa e do contraditório, respeitando os direitos e liberdades fundamentais prestigiados em nossa *Lei das Leis*. Tem-se aí um dos principais limites ao exercício do *jus puniendi* estatal, aplicável também no âmbito do Direito Tributário Sancionador, como será visto mais à frente do trabalho.

2.5 Ato ilícito no plano sintático: o enlace entre as normas jurídicas primárias e secundárias

A norma jurídica completa tem feição dúplice ou, como prefere LOURIVAL VILANOVA, estrutura bimembre⁹⁶, sendo constituída pelas normas primária e secundária. Ambas estão conectadas de forma lógica, sendo a aplicação da sanção prevista pela norma secundária consequência do não-cumprimento dos direitos e deveres previstos na norma primária.

O mestre LOURIVAL VILANOVA assim retrata a forma gráfica da norma completa: “D [F → R’ (S’, S’’) v (não-F → R’’ (S’, S’))]⁹⁷”.

Compreendida a coação como nota característica do Direito, todas as normas jurídicas, encaradas no contexto do ordenamento jurídico como um todo, e não de forma isolada, terão uma correspondente sanção na hipótese do seu não cumprimento, que deverá ser aplicada segundo as regras próprias do direito positivo mediante coação, que o Direito só admite que seja exercício por intermédio do processo perante o Estado-juiz.

⁹⁶ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 151.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 72.

Estabelece-se, assim, na hipótese de aplicação da norma sancionatória, no sentido de relação jurídica processual, uma relação triádica entre o *sujeito ativo*, titular do direito subjetivo de requerer a aplicação da sanção, o *sujeito ativo*, que é o autor do ilícito e que está sujeito à punição, e o *Estado-juiz* que deverá presidir o processo a fim de exercer a coação aplicando a devida pena contra o sujeito infrator.

Vista a sanção como relação processual para a efetivação da coação contra o sujeito que descumpre a obrigação ou o dever estabelecido pela norma primária, LOURIVAL VILANOVA refere-se à relação jurídica prevista na norma secundária como de *natureza formal* (processual) e aquela estabelecida pela norma primária como de *índole material*⁹⁸.

Seguindo os ensinamentos do mestre pernambucano, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO destaca, com propriedade, que

(...) a estrutura normativa será sempre dual: norma primária que estatui direitos e deveres correlatos e norma secundária, que estabelece a relação processual de cunho sancionatório, mediante a qual é exercida a coação estatal. Não há, juridicamente, norma primária sem a correspondente secundária⁹⁹.

É importante destacar, contudo, que a sanção pode estar incluída na norma primária de direito material, conforme averba LOURIVAL VILANOVA¹⁰⁰. Nesse caso, a pretensão que o sujeito ativo da relação jurídica sancionatória exerce em relação ao infrator opera-se num campo pré-processual, como uma extensão do direito subjetivo material.

A peculiaridade que diferencia a sanção decorrente da relação jurídica de direito material (substantivo) e da relação jurídica de direito formal (adjetivo ou processual) é bem notada por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI que, ao tratar do tema, distingue a norma primária dispositiva em contraposição à norma primária sancionadora, nos seguintes termos:

⁹⁸ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 151.

⁹⁹ DE CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 316.

¹⁰⁰ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 153-154.

Na primeira espécie (norma primária dispositiva), não há a coação judicial implementada por intermédio da aplicação da norma secundária (imposição de sanção). Nesse caso, o credor exige o cumprimento da obrigação sem fazer uso do aparelho estatal. É o que ocorre na hipótese de incidência de encargos moratórios (multa e juros de mora) pelo próprio Fisco no caso de inadimplemento do pagamento de tributo¹⁰¹.

Por outro lado, quando o devedor não efetua o pagamento do tributo com os acréscimos legais cabíveis na hipótese de atraso no adimplemento da obrigação, terá o Estado que exigir o pagamento da dívida tributária fazendo uso do instrumento processual adequado, que, no âmbito tributário, é a execução fiscal, quando então atuará a norma primária sancionadora em conjunto com a norma secundária para que, por intermédio do Estado-juiz, a cobrança da dívida com a expropriação dos bens do devedor se opere.

Portanto, é possível que no Direito Tributário, assim como ocorre nas obrigações civis de Direito Privado, a sanção seja aplicada no nível da norma primária dispositiva¹⁰². A sanção – no caso, a multa pecuniária – é aplicada pelo próprio Estado, credor do tributo. Apenas em caso de resistência do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo mesmo após ter sido intimado para tanto pelo Fisco é que haverá a incidência da norma secundária com a imposição da respectiva sanção pelo Estado-juiz.

A análise dos limites para a imposição de sanções administrativas tributárias deve ser realizada nos dois planos, isto é, tanto no âmbito de aplicação da sanção pelo próprio Fisco, na relação de direito material (substantivo), como também no contexto da relação de direito processual, quando então haverá a coação propriamente dita (ato de força institucionalizada) para compelir o devedor a satisfazer o dever tributário, sendo assegurado ao devedor, tanto num quanto noutro caso, o respeito aos direitos e liberdades fundamentais que o ordenamento jurídico reconhece que serão concretizados por meio do desenvolvimento do

¹⁰¹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38.

¹⁰² Para Lourival Vilanova, a sanção pode se efetivar sem a coação do Poder Judiciário, levando-o a afirmar que a norma secundária, de natureza sancionadora, pode ser cumprida fora do contencioso. (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 72).

processo (administrativo ou judicial), com as garantias do contraditório e da ampla defesa.

2.6 Ilícito e sanção no Direito Tributário

O ilícito tributário pode ser conceituado, em termos gerais, como o descumprimento de um dever tributário, imposto por lei, consistente em um fazer ou não fazer, de natureza patrimonial (obrigação principal) ou sem valor pecuniário (deveres instrumentais ou formais).

Segundo ensinamento de RUY BARBOSA NOGUEIRA, “as infrações fiscais são os desatendimentos das obrigações tributárias principais ou acessórias”¹⁰³. Prossegue o autor aduzindo que as infrações de natureza substancial, atinentes ao descumprimento da obrigação principal, atingem diretamente o poder de tributar, ao passo que as infrações formais, relativas ao descumprimento de deveres instrumentais, violam o poder regulatório da Administração¹⁰⁴.

HECTOR VILLEGAS, em estudo específico sobre o tema, define infração tributária como “a violação de normas jurídicas que estabelecem as obrigações tributárias substanciais e formais”¹⁰⁵. Para esse autor, a infração tributária reveste-se de caráter contravencional (i.e., não delituoso) e pode ser compreendida como uma omissão de uma ajuda ou cooperação legítima e justificadamente requerida aos cidadãos de contribuir com a consecução dos fins do Estado¹⁰⁶.

De acordo com a lição de SAINZ DE BUJANDA, entende-se por infração tributária, em sentido genérico, toda violação de obrigações nascidas da relação jurídica tributária¹⁰⁷.

¹⁰³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 193.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 194-195.

¹⁰⁵ VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. Trad. Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária - EDUC, 1974, p. 100.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 105.

¹⁰⁷ DE BUJANDA, Fernando Sainz. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 557, v. V.

Por sua vez, o conceito de sanção, que tem o ilícito como pressuposto (i.e., é um *prius* em relação à sanção), pode ser entendido com um mal ou como um castigo imposto ao sujeito que descumpra uma ordem de conduta violando o dever-ser querido pelo ordenamento jurídico.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, por sanção tributária é possível entender tanto a relação jurídica decorrente do cometimento do fato ilícito que se instaura entre o titular do direito violado – no caso, o Estado – e o agente da infração, quanto a própria importância devida a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou de não-fazer, impostos a título de sanção¹⁰⁸.

Seguindo as premissas teóricas fixadas anteriormente neste trabalho, compreendemos a sanção tributária como sendo um mal imposto ao sujeito infrator pela própria Administração, como reação do ordenamento jurídico à conduta ilícita praticada, violadora de deveres jurídicos tributários substanciais ou formais.

A forma de sanção tributária mais comum, aplicada em razão de descumprimento de deveres tributários, reveste-se da forma de penalidades pecuniárias, as chamadas multas fiscais, em suas mais variadas espécies.

É sobre essa espécie de penalidade que nos referimos neste trabalho ao tratarmos dos limites ao exercício do *jus puniendi* estatal em matéria tributária, deixando de lado outras espécies conhecidas de penalidades impostas pelo descumprimento de deveres tributários, como, por exemplo, as chamadas “sanções políticas”¹⁰⁹.

Com efeito, é justamente no campo das multas tributárias que encontramos um campo fértil para indagações sobre os limites à aplicação de sanções tanto em

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 870.

¹⁰⁹ As “sanções políticas” consistem “nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos”. (cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 487). As sanções políticas já foram declaradas inconstitucionais pelo STF em diversas oportunidades, destacando-se o entendimento objeto das Súmulas nºs 70 (“É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”), 323 (“É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”) e 547 (“Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”).

seu aspecto qualitativo quanto quantitativo, conforme procuraremos demonstrar a seguir ao tratarmos dos princípios e regras que limitam o exercício dessa atividade estatal em respeito aos direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal.

2.6.1 Funções das sanções

Um dos fatores que distingue as normas jurídicas sancionatórias ou punitivas das demais normas jurídicas é a sua finalidade. A importância do aspecto finalístico na interpretação das normas jurídicas é salientada de forma bastante destacada pela doutrina.

Tal como já averbava FRANCESCO FERRARA:

O jurista há de ter sempre diante dos olhos o escopo da lei, quer dizer, o resultado prático que ela se propõe conseguir. A lei é um ordenamento de relações que mira satisfazer certas necessidades e deve interpretar-se no sentido que melhor responda a esta finalidade e, portanto, em toda a plenitude que assegure tal tutela¹¹⁰.

O aspecto teleológico na hermenêutica jurídica é também enfatizado por FREDERICK SCHAUER, segundo o qual toda regra jurídica tem uma justificativa de fundo que é justamente o objetivo que a regra visa alcançar¹¹¹.

Segundo sublinha CARLOS MAXIMILIANO, o Direito é considerado como uma ciência *finalística*, motivo pelo qual a sua interpretação há de ser essencialmente *teleológica*. Assim, “[o] hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática”¹¹².

¹¹⁰ FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. 2. ed. Trad. Manuel A. D. de Andrade. São Paulo: Saraiva, 1937, p. 32.

¹¹¹ SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University, 2012, p. 15.

¹¹² MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 124-125.

Com efeito, o ordenamento jurídico é uma ordem axiológica ou teleológica que visa realizar certos fins ou valores, especialmente o valor Justiça e Segurança a fim de construir a paz social. Se essa premissa parece ser inquestionável, tal como já afirmou CANARIS¹¹³, deve ser reconhecida a primazia da interpretação teleológica sobre os outros métodos de interpretação a fim de permitir ao intérprete o alcance da verdadeira *ratio juris* da norma jurídica.

Nesse sentido, o aspecto finalístico deve ser bastante valorizado pelo hermeneuta ao examinar as normas sancionatórias. Não basta fazer uso da interpretação literal, automática e mecânica das regras que estabelecem as sanções tributárias. Aliás, a interpretação literal, como sabemos, é apenas o *ponto de partida* para o exegeta, jamais podendo ser utilizada como método principal na atividade de interpretação das normas jurídicas, que é, por natureza, construtiva de significados.

Refutamos, neste particular, qualquer concepção que considere que a atividade de aplicação da norma jurídica se dê por meio de uma operação mecânica. A subsunção do fato à norma se reduziria nesta hipótese à mera operação lógica de verificar a correspondência da descrição abstrata do texto da lei ao fato jurídico¹¹⁴.

Cabe aqui lembrar a distinção que a doutrina faz com precisão entre texto e norma jurídica. O texto normativo é a fórmula linguística utilizada pelo legislador para veicular enunciados prescritivos ao passo que a norma jurídica é o resultado da interpretação desses mesmos enunciados pelo hermeneuta no sentido de atribuir-lhes significados¹¹⁵.

¹¹³ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 66-67.

¹¹⁴ Cf. ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito - Introdução e Teoria Geral*. 13. ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 595.

¹¹⁵ “*Texto e norma não se identificam: o texto é o sinal linguístico; a norma é o que se revela, designa*”. (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 84). No mesmo sentido: GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 24-26.

Não se deve confundir a tarefa de interpretação das normas sancionatórias com a possibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, como se verá adiante. Deve o aplicador da lei se situar no âmbito da moldura do texto normativo para daí construir os significados possíveis da norma jurídica. A esse respeito, precisas são as colocações de KARL LARENZ quando assevera que “[u]ma interpretação que se não situe já no âmbito do sentido literal possível, já não é interpretação, mas modificação de sentido”¹¹⁶, o que não se pode admitir que ocorra pela via da interpretação jurídica, que deve se situar – repita-se - no âmbito do sentido literal linguisticamente possível dos textos normativos.

Veremos adiante que, nos limites do texto legislado, é de ser reconhecida ao aplicador da lei a possibilidade de conformação da carga punitiva, seja para calibrá-la segundo as peculiaridades do caso concreto, seja para extirpar a pretensão punitiva estatal e a consequente sanção nos casos em que a penalidade se revelar manifestamente arbitrária.

Fechamos essa breve incursão teórica no tema da interpretação jurídica para salientar que a doutrina costuma apontar que as sanções possuem duas finalidades essenciais, a saber: punir o infrator e desestimular a prática de novos ilícitos¹¹⁷.

Conforme observa FRANCESCO CARNELUTTI, a pena tem função *preventiva* pela ameaça que representa e também *repressiva* quando é infligida contra aquele que desrespeita o comando imposto pela norma jurídica¹¹⁸.

Segundo lição de JOSÉ FREDERICO MARQUES, a função retributiva da pena (*quia peccatum est*), que para o autor é a sua nota específica, significa que o

¹¹⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 450-457.

¹¹⁷ No âmbito penal, as funções retributiva e preventiva da sanção estão previstas expressamente no art. 59 do Código Penal, *in verbis*: “Art. 59 - O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e consequências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para **reprovação e prevenção** do crime: (...)” (grifo nosso). Destacamos o entendimento de parte da doutrina, que não considera o efeito retributivo ou punitivo como finalidade da sanção, mas como sua consequência. Para esses autores, a finalidade essencial da sanção é a preventiva. (Cf. VITTA, Heraldo Garcia. *A sanção no direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 66)

¹¹⁸ CARNELUTTI, Francesco. *Derecho y proceso*. Trad. Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1971, p. 47, v. I.

Estado exerce o jus *puniendi* para castigar o infrator por conta da prática de uma conduta reprovável que atentou contra valores primordiais e básicos da convivência social, enquanto que no sentido de prevenção (*ne peccetur*), a pena também visa proteger a coletividade, salvaguardando-a de futuras violações contra a ordem jurídica¹¹⁹.

A função retributiva da sanção é enaltecida por HANS KELSEN, segundo o qual aquele que lesa os interesses da comunidade deve ser punido, ou seja, deve ser-lhe causado um mal que pode consistir em subtração de valores como a liberdade, bens econômicos etc.¹²⁰

Por outro lado, a finalidade preventiva da sanção é salientada por SAINZ DE BUJANDA. Para esse autor, o fundamento da pena, sob uma perspectiva dinâmica, conforme reconhecido pela moderna doutrina penal, assenta-se sobre dupla função, a saber: *prevenção geral*, atuando sobre a coletividade para evitar novas violações à lei, e *prevenção especial*, quando, visando esse mesmo fim, atua de forma concreta sobre o infrator (culpável)¹²¹.

Também enfatizando a função preventiva da pena, CESARE BECCARIA, em sua clássica obra *Dos Delitos e das Penas*, afirmou que o fim da pena “não é outro senão o de impedir o réu de fazer novos danos aos seus concidadãos e de dissuadir os outros de fazer o mesmo”¹²².

No mesmo sentido, posiciona-se HERALDO GARCIA VITTA afirmando que a função precípua da pena é desestimular as pessoas a cometerem ilícitos, não sendo a punição o fim da sanção. Tal entendimento, segundo aponta, decorre do

¹¹⁹ MARQUES, José Frederico. *Tratado de direito penal*. Campinas: Millennium, 1999, p. 139 e 142, v. III. No mesmo sentido: VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. Trad. Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária - EDUC, 1974, p. 285.

¹²⁰ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Fiorentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p. 31 e 172.

¹²¹ DE BUJANDA, Fernando Sainz. *Lecciones de Derecho Financiero*. 7. ed. Madrid: Universidad Complutense – Facultad de Derecho, 1989, p. 391.

¹²² BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. 4. ed. Trad. José de Faria Costa. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 85.

regime democrático de Direito, do princípio da dignidade da pessoa humana e do respeito aos valores fundamentais da sociedade¹²³.

Há doutrinadores que entendem que a sanção também teria uma função ressarcitória ou reparadora, destinando-se a recompor o dano causado à vítima pelo infrator, no que se assemelha a uma espécie de indenização¹²⁴. Sob tal ótica, a “sanção” não tem como pressuposto fático o ato ilícito, mas sim é resultante de um dano ou lesão causado a outrem, o que conduz à sua exigência mesmo quando a conduta não seja antijurídica. O exemplo clássico é o pagamento de indenização por parte do Estado por ato de desapropriação. Segundo essa corrente doutrinária, ostentam natureza de sanção ressarcitória os juros de mora e a correção monetária incidentes sobre os débitos tributários pagos a destempo¹²⁵.

Não partilhamos desse entendimento por entendermos que a multa se presta para punir o infrator pelo descumprimento dos deveres jurídico-tributários substanciais e formais. Já a indenização serve para recompor o patrimônio lesado pelo ato ilícito.

É exemplar a distinção que faz SACHA CALMON NAVARRO COELHO entre multa e encargos de natureza ressarcitória ou indenizatória. Diz o citado mestre:

A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A fundação da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo *tributo não recebido a tempo*. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação

¹²³ VITTA, Heraldo Garcia. *A sanção no direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 67.

¹²⁴ A título ilustrativo, os seguintes autores consideram a função reparatória como própria das sanções (chamadas de “sanções civis”) ao lado das funções punitiva e preventiva: Zelmo Denari e Paulo José da Costa Júnior (DA COSTA JÚNIOR, Paulo José; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 71-72), Paulo Roberto Coimbra Silva (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 126-129), Angela Maria da Motta Pacheco (PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 239-240) e Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 60).

¹²⁵ Cf. Ives Gandra da Silva Martins, “[a]s sanções ressarcitórias visam exclusivamente permitir a reposição do valor do tributo recolhido a destempo, pelos acréscimos compensatórios do custo daquele valor, se viesse o Estado a ser obrigado a socorrer-se do sistema financeiro”. (Idem).

de indenizar. Isto, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é *causa* da indenização; é a causa do dano¹²⁶.

A par das funções punitiva e preventiva das sanções, os autores apontam ainda a sua função educativa ou pedagógica.

Com efeito, o simples receio da imposição da pena em caso de descumprimento do comando imperativo da lei faz com que os sujeitos orientem seus comportamentos no sentido querido pela norma, evitando desvios que possam torná-los sujeitos alvos de punição.

Assim se posiciona o mestre CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO ao afirmar que as sanções de qualquer espécie (administrativas, administrativas fiscais ou penais) servem para “aterrorizar possíveis infratores, estimulando-os, dessarte, a ajustarem seus comportamentos aos padrões admitidos ou desejados pela regra de direito”¹²⁷.

A sanção tributária, por se tratar de espécie de um mesmo gênero (sanção jurídica), também possui as três funções acima (retributiva ou punitiva, preventiva e educativa ou didática).

A sanção tributária imposta a um contribuinte faltoso visa impor-lhe um castigo pela infração cometida para que tanto ele quanto os demais membros da comunidade não venham a praticar o mesmo ilícito (funções punitiva e preventiva da sanção). Mas, além disso, a sanção tributária também tem uma finalidade educativa ou pedagógica, que consiste, na visão de LUCIANO AMARO, em se criar uma “moral fiscal” nos contribuintes para que as pessoas tenham receio de serem penalizadas pelo descumprimento de deveres tributários¹²⁸. A sanção visaria assim forçar o cumprimento espontâneo das normas pelos sujeitos passivos de deveres tributários.

¹²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 72.

¹²⁷ DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. Ilícito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 62, p. 25, s/d.

¹²⁸ AMARO, Luciano. Infrações tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 67, p. 30, s/d.

Esse entendimento não é compartilhado por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS que, partindo da visão de que o tributo é para o contribuinte uma penalidade, sustenta que a sanção tributária tem por objetivo principal obrigar o contribuinte a pagar o tributo, desestimulando a sonegação, a fraude e o conluio. Para o autor, a sanção é “a penalidade maior que torna desinteressante deixar de atender a penalidade menor, que é o tributo”¹²⁹.

Considerando, contudo, que as sanções impostas ao ilícito tributário exercem importante função educativa, a doutrina tem enfatizado que a sanção administrativa tributária não pode ter função arrecadatória. A multa não deve servir como instrumento de arrecadação do Estado. Para isso existem os tributos, que não são poucos – tanto em quantidade quanto em valores - no Brasil. O contribuinte que descumpra uma obrigação tributária não deve ser visto, na generalidade das situações, como um bandido ou um ladrão, mas como um indivíduo que deve ser orientado para que o mesmo comportamento que resultou na aplicação da sanção não seja repetido. Daí a função pedagógica da sanção tributária.

É justamente esse o entendimento perfilhado por PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA que, ao enaltecer a relevância da função didática das sanções no direito tributário sancionador, consigna que as multas impostas em razão do cometimento de ilícitos tributários

(...) não devem ser imputadas com fins arrecadatórios, mas, quando aplicada *in concreto*, deve tal sanção contribuir para a educação e correção dos desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, seja por mal esclarecimento ou interpretação diversa dos dispositivos da intrincada legislação tributária, orientando-o quanto ao conteúdo e forma de suas obrigações¹³⁰.

Segundo pensamos, a função didática das sanções deve de fato ocupar papel de destaque no campo da interpretação e aplicação das normas jurídicas sancionatórias em matéria tributária. Isso porque a complexidade da legislação

¹²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 56-57.

¹³⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 119. Assim também é o pensamento de Luciano Amaro: “Multa não é para arrecadar. Multa é para punir. Multa é para desestimular comportamentos. Não é para arrecadar dinheiro. Por isso é importante a adequação da sanção à gravidade da infração”. (AMARO, Luciano. *Infrações tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 67, p. 30, s/d).

tributária, a instabilidade do sistema normativo, a multiplicidade de deveres tributários impostos ao contribuinte, enfim, a vulnerabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária frente ao Estado é de tão grande vulto que outra não pode ser a conclusão senão a de atribuir a devida importância à função educativa das sanções tributárias a fim de incutir nos infratores a chamada “moral fiscal” para que passem a observar de forma espontânea os comandos normativos, seja para cumprir as obrigações principais, contribuindo para o sustento das finalidades essenciais do Estado, seja para atender a multiplicidade de deveres instrumentais criados no interesse exclusivo – muitas vezes sem qualquer justificativa ou razoabilidade - da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

Bem colocadas, a esse respeito, são as palavras de PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA ao pontuar que a função didática das sanções deve ser diretamente “proporcional à dificuldade de compreensão – pelo homem comum – dos preceitos cuja observância almeja salvaguardar e inversamente proporcional à estabilidade da legislação que os erige”¹³¹.

Nesse sentido, o autor sustenta que, especialmente após o início da vigência de dispositivos que introduzam novos deveres ou substanciais modificações nos já existentes, o efeito didático das sanções tributárias deve ter primazia frente ao efeito punitivo durante período suficiente para que os destinatários compreendam o conteúdo dos novos deveres¹³². Essa medida concretiza o princípio da segurança jurídica, evitando que os contribuintes sejam penalizados excessivamente por obrigações que em muitos casos sequer resultam em prejuízo ao erário (caso de descumprimento de deveres formais que não implicam falta de pagamento de tributo).

O peso que se dá às funções punitiva e pedagógica no ato de interpretação e aplicação das normas sancionatórias deve ser analisado em cada caso concreto à luz da espécie de sanção. Para algumas sanções o que importa é a punição do infrator especialmente. Já, para outras, a punição do infrator ocupa papel

¹³¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Op. cit.*, p. 119.

¹³² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 119.

secundário, sendo mais importante o caráter educativo da pena aplicada para evitar a prática do ilícito pelo infrator ou por terceiros¹³³.

Será por meio da ponderação dos princípios que informam o Direito Tributário Sancionador e os limites ao exercício do *jus puniendi* estatal que o hermeneuta deverá decidir, no caso concreto, pela maior ou menor importância da função didática da sanção administrativa tributária em comparação com a função punitiva ou repressiva, que é o aspecto característico da sanção, evitando abusos e eliminando os excessos porventura cometidos pela autoridade fiscal no ato de imposição da penalidade.

2.6.2 A ilicitude tributária: a infração fiscal e o delito tributário

O direito positivo estabelece diversas condutas obrigatórias e proibidas, estabelecendo as respectivas sanções para a hipótese de descumprimento de seus comandos a fim de proteger os bens jurídicos que a sociedade entende como caros ao convívio social, à realização dos fins do Estado, bem como ao desenvolvimento harmônico da comunidade, de acordo com os objetivos delineados pelo Estado Democrático de Direito.

Voltando as nossas atenções para o campo dos ilícitos tributários, podemos verificar que do descumprimento das normas jurídico-tributárias sucede a imposição de sanções que pode se dar tanto no âmbito penal quanto no âmbito administrativo-tributário.

Atento a essa realidade, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA trata da divisão do ilícito tributário penal (delituoso) e não penal (não delituoso ou infracional) dizendo:

Não se olvide, entretanto, que o ilícito fiscal, em sua acepção *lata*, comporta duas subespécies, a saber, o ilícito tributário não delituoso (emancipado do ilícito administrativo) e o delituoso (esse, jungido ao Direito Penal). A norma sancionadora do ilícito tributário pode ter natureza meramente tributária ou criminal, porquanto as sanções não são exclusividade do Direito Penal, que, por sua vez,

¹³³ MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 48.

pode tutelar a necessidade arrecadatória do Estado, desde que tipifique infrações dolosas.

Portanto, muito embora seja perfeitamente sustentável e coerente a natureza tributária das sanções aplicáveis ao ilícito fiscal, ela haverá de ser reconhecida desde que não seja este delituoso, hipótese na qual terão suas sanções indubitavelmente natureza penal. Com efeito, coexistem no ordenamento jurídico brasileiro duas diferentes espécies de sanção à infração fiscal: aquelas estritamente tributárias; e aquelas penais¹³⁴.

As sanções penais são aplicadas no exercício da função jurisdicional, pelos juízes e tribunais que julgam matéria penal, sendo a conduta dolosa do agente indispensável para a configuração do tipo penal (caráter subjetivo da pena) e aplicação da respectiva sanção ao réu.

A respeito da indispensabilidade da presença do dolo como condição para a incidência da norma penal tributária, assim se manifesta EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO:

Se não há dolo, a norma penal não incide mesmo diante da prova da ocorrência da falta de recolhimento total ou parcial de tributo devido. O dolo, por conseguinte é, na seara do direito penal tributário, o elemento necessário ou a condição *sine qua non* para incidência da norma penal¹³⁵.

Os crimes de natureza tributária praticados por particulares estão hoje basicamente definidos pela Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990¹³⁶, e pelo Código Penal (arts. 168-A¹³⁷, 334¹³⁸ e 337-A¹³⁹)¹⁴⁰.

Por outro lado, as sanções administrativo-tributárias são aplicadas pela própria Administração, no exercício de função administrativa, às hipóteses de infrações tributárias não delituosas, isto é, que não constituam crime ou

¹³⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 150.

¹³⁵ ANDRADE FILHO, Edmar. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 69-70.

¹³⁶ Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

¹³⁷ Define o crime de apropriação indébita previdenciária.

¹³⁸ Define o crime de descaminho.

¹³⁹ Define o crime de sonegação de contribuição previdenciária.

¹⁴⁰ Podemos mencionar ainda outros crimes tributários não previstos na Lei nº 8.137/90 que são praticados por funcionários públicos, a saber: excesso de exação (art. 316, § 1º, do CP) e facilitação ao descaminho (art. 318 do CP).

contravenção penal. Para as infrações tributárias não se exige a presença do dolo do infrator, mas tão somente a presença da culpa, como se verá adiante ao tratarmos do princípio da culpabilidade como um dos limites à imposição de sanções administrativas tributárias.

Tal como já fora afirmado anteriormente, a imposição de sanções tributárias por infrações não delituosas decorre do exercício do *jus tributandi*, seguindo as regras de competência previstas na Constituição Federal¹⁴¹. A corroborar tal fato basta verificar que a responsabilidade penal se extingue com o pagamento do crédito tributário¹⁴² e se suspende com o seu parcelamento¹⁴³.

Com efeito, como visto acima, tributação e sanção representam, neste particular, verso e averso da mesma moeda. Note-se a dicção do art. 113, § 1º, do CTN, que define como obrigação tributária principal o pagamento de *tributo* ou *penalidade pecuniária*, aproximando conceitos diametralmente opostos, tal como estampado no art. 3º desse mesmo *Codex* (tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito).

A imposição de sanções por infrações à legislação tributária se dá, como já apontado, por ato da própria Administração mediante a lavratura do chamado auto de infração. A penalidade mais comum exigida em razão de deveres tributários substanciais e formais é a multa. É certo que também existem hipóteses de imposição de penas de perdimento de direitos e de restrição a direitos, esta última mais comumente conhecida como “sanção política”, mas o escopo do presente trabalho está voltado para o campo das limitações à imposição de multas fiscais pela Administração.

Com a notificação do infrator, é facultado a este a impugnação do lançamento da penalidade, ficando a discussão sobre a legalidade do ato

¹⁴¹ Ressalvada a hipótese de *parafiscalidade* em que a transferência da capacidade tributária ativa pelo ente político titular da competência tributária a outra pessoa, de direito público ou privado (ex. conselhos profissionais – CREA, CRM, COREN, etc), implica também a transferência da competência para impor as devidas sanções decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária e ajuizar a competente execução fiscal para a cobrança da dívida.

¹⁴² Vide art. 34, *caput*, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

¹⁴³ Confira-se, a título exemplificativo, a redação do art. 15, *caput*, da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que trata do Programa de Recuperação Fiscal - Refis.

administrativo, restrita, neste primeiro momento, ao âmbito administrativo da própria pessoa política responsável pela prática do ato sancionatório. O Judiciário atuará no controle de legalidade do ato administrativo de lançamento da multa tributária apenas em caráter incidental e a *posteriori*, caso o sujeito passivo discorde da imposição da penalidade no âmbito administrativo e decida questionar a exigência na esfera judicial. Garantia esta, aliás, de raiz constitucional (art. 5º, inciso XXXV, da CF¹⁴⁴). Diferentemente ocorre no processo penal, em que o Poder Judiciário atua por meio do processo penal no ato de imposição da sanção, havendo nítida distinção procedimental entre as esferas punitivas penal e administrativo-tributária.

Há outras distinções de relevo, afora as já comentadas anteriormente, que apartam o regime jurídico das sanções delituosas e das sanções não delituosas em matéria tributária, a saber:

- a) no processo penal as garantias do acusado são maiores que as presentes no âmbito do processo administrativo tributário tendo em vista que a incidência da norma penal pode acarretar a restrição à liberdade do indivíduo, sendo a inflição da sanção penal contra o réu privativa do Poder Judiciário¹⁴⁵. Em relação às multas tributárias, a sua cobrança se dá de forma mais célere por parte da própria Administração, tendo em vista o interesse público que visa alcançar, qual seja, a proteção ao Erário, e a presunção de legitimidade dos atos administrativos;

¹⁴⁴ “Art. 5º (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

¹⁴⁵ Heraldo Garcia Vitta destaca a distinção de regimes jurídicos do direito administrativo sancionador e do direito penal, com a seguinte síntese: “A diversidade de regimes jurídicos é formal e substancial. O direito administrativo veicula suas normas com finalidades e objetivos restritos ao campo de incidência que lhe é próprio. O direito penal tem um campo de incidência teoricamente mais amplo. O Direito Administrativo pode ser aplicado por autoridades administrativas ou judiciais, sendo estas pertencentes à esfera extrapenal. Já o direito penal depende dos Juízes com jurisdição penal. O elemento formal da sanção administrativa é o processo, judicial ou administrativo, extrapenal. O elemento formal das sanções penais é o processo penal. Esses veículos processuais são substancialmente distintos. A interpretação penal é distinta da interpretação administrativa. Distintos são os princípios que presidem uma e outra política repressiva, tendo em conta a radicalidade maior do direito penal, que possui a potencialidade de privar o ser humano de sua liberdade. O princípio da intervenção mínima é mais acentuado no direito penal. O interesse público possui um alcance e uma importância radicalmente maior no Direito Administrativo do que no direito penal”. (VITTA, Heraldo Garcia. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 117).

- b) a competência legislativa para definição de ilícitos penais e imposição das respectivas sanções é da União Federal (cf. art. 22, inciso I, da CF), ao passo que a competência para definir infrações tributárias e impor as respectivas sanções, manifestações diretas do *jus tributandi*, obedece a própria repartição de competências tributárias definida na Carta Constitucional, tal como acima delineado;
- c) as regras de decadência e prescrição de um e de outro caso são diferentes. No Direito Tributário, as normas gerais que regulam a matéria são os arts. 150, § 4º, 173 e 174 do CTN, ao passo que as sanções penais obedecem quanto ao tema da decadência os arts. 103 do CP e 38 do CPP (regra geral) e da prescrição o disposto nos arts. 109 a 119 do CP;
- d) a responsabilidade por infrações tributárias pode ser elidida pela denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido, se for o caso. A denúncia espontânea deve ser realizada *antes* do início de qualquer procedimento de fiscalização relacionado com a infração denunciada (art. 138 do CTN). Já a extinção da punibilidade por crime contra a ordem tributária também se opera pelo pagamento do tributo devido, desde que o pagamento seja realizado *até* o recebimento da denúncia (art. 34, *caput*, da Lei nº 9.249/95);
- e) admite-se, no âmbito tributário, a transmissibilidade das multas do infrator para seus eventuais sucessores, especialmente em relação à sucessão empresarial¹⁴⁶. Já em relação às multas penais, por força do princípio da pessoalidade da pena (art. 5º, XLV, da CF), estas não passam da pessoa do infrator para terceiros;
- f) por fim, pode-se mencionar que embora tanto a multa tributária quanto a pena de multa do juízo criminal (art. 49 do CP) sejam objeto de cobrança

¹⁴⁶ O STJ decidiu, em sede de recurso repetitivo, que a empresa sucessora responde por multas moratórias ou punitivas aplicadas à empresa sucedida, referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. (Primeira Seção, REsp nº 923.012/MG, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.06.2010, DJ 24.06.2010 – Tema 382)

pela via da execução fiscal¹⁴⁷, a primeira é objeto de inscrição em certidão de dívida ativa (título executivo extrajudicial) ao passo que a segunda é formalizada por meio da própria sentença penal condenatória (título executivo judicial)¹⁴⁸.

Tais nuances evidenciam que o regime jurídico imposto às sanções tributárias é diferente daquele que disciplina os delitos de natureza penal, o que impede que sejam transportados de forma automática os conceitos e princípios de Direito Penal para o âmbito do Direito Tributário Sancionador. Isso, contudo, não significa reconhecer a impossibilidade de aplicação de princípios comuns ou normas gerais de repressão que regem a potestade punitiva do Estado, desenvolvidos com muito mais maturidade na seara penal, na esfera das sanções tributárias, obviamente com as devidas cautelas e adaptações necessárias considerando o regime jurídico sancionatório vigente no Direito Tributário.

2.6.3 Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal: autonomia científica ou meramente didática?

Em razão da distinção entre a natureza dos ilícitos (penal e administrativo), parte da doutrina divide o Direito Tributário Sancionador em dois sub-ramos distintos e autônomos: o *Direito Penal Tributário* e o *Direito Tributário Penal*. O primeiro trata das *sanções criminais* impostas pela autoridade judiciária em virtude do descumprimento de deveres tributários pelo sujeito passivo da obrigação tributária e o segundo refere-se aos ilícitos administrativos apenados com sanções *não criminais* geralmente de natureza pecuniária (multa fiscal) aplicadas pela própria autoridade administrativa.

¹⁴⁷ O STJ definiu por meio da Súmula nº 521 que: “A legitimidade para a execução fiscal de multa pendente de pagamento imposta em sentença condenatória é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Pública”.

¹⁴⁸ Cf. dispõe o art. 51 do CP: “Transitada em julgado a sentença condenatória, a multa será considerada dívida de valor, aplicando-se-lhes as normas da legislação relativa à dívida ativa da Fazenda Pública, inclusive no que concerne às causas interruptivas e suspensivas da prescrição”.

Assim o faz LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS, que traça a seguinte distinção entre as duas órbitas:

As normas de Direito Penal Tributário tutelam o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, prescrevendo pena ou medida de segurança sempre que o descumprimento das obrigações tributárias se der por meio de artifícios fraudulentos, seguindo a descrição leal e quando estiverem presentes os elementos que informam a culpabilidade.

A infração tributária recebe o tratamento jurídico dado pelo Direito Tributário e constitui-se em Direito Tributário Penal, cuidando de punibilidade apenas em relação à obrigação tributária (substancial ou formal), cujas normas estão no âmbito das leis tributárias, e é aferida objetivamente¹⁴⁹.

Essa mesma distinção entre Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal é admitida por outros autores, como, por exemplo, GERALDO ATALIBA¹⁵⁰, RUY BARBOSA NOGUEIRA¹⁵¹, LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁵², RICARDO LOBO TORRES¹⁵³, EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO¹⁵⁴ e AURORA TOMAZINI DE CARVALHO¹⁵⁵.

SAINZ DE BUJANDA, partindo da noção de que o delito de direito penal comum e a infração tributária possuem a mesma identidade substancial, entende que o Direito Penal Tributário compreende todas as normas que reprimem fatos ilícitos relacionados com a atividade tributária do Estado, independentemente do texto legal no qual estejam incluídas. Para esse autor, o Direito Tributário Penal seria apenas uma parte do Direito Penal Tributário, estando relacionado ao

¹⁴⁹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Direito penal tributário: questões relevantes*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 16-17.

¹⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 293.

¹⁵¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 129.

¹⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 688.

¹⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 211.

¹⁵⁴ ANDRADE FILHO, Edmar. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 2-3.

¹⁵⁵ DE CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 50.

conjunto de normas que estabelecem os ilícitos e as sanções previstas nas próprias leis tributárias¹⁵⁶.

HECTOR VILLEGAS prefere denominar de Direito Penal Tributário o “conjunto de normas jurídicas que regulam tudo aquilo que diz respeito à infração tributária não delitual e à sua correspondente pena”¹⁵⁷. Averba o autor que a expressão “direito penal tributário” deve ser aplicada apenas para fazer referência ao conjunto de normas que reprimem *infrações fiscais* (substancialmente contravencionais), mas que não constituam delito, ainda que sejam relacionadas ao fisco. As normas sancionadoras de delitos fiscais, segundo aponta, devem constituir objeto do *direito penal comum*, cuja regulação compete aos códigos e leis penais, e não à legislação tributária¹⁵⁸.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO entende que a distinção que alguns autores fazem entre Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário não tem interesse prático tampouco científico. Para o mestre mineiro, há só um Direito Penal. São suas palavras:

Se formos adjetivar o direito penal, iremos ter Direito Penal Tributário, Direito Penal Administrativo, Direito Penal Eleitoral, Direito Penal Civil, Direito Penal Comercial, Direito Penal Falimentar *et cetera*. Ora, o direito penal tutela toda sorte de direitos e interesses e continua *Direito Penal*¹⁵⁹.

Do mesmo modo pensa LUCIANO AMARO, que assim se manifesta quanto a questão:

O fato de, didaticamente, cada setor do Direito preocupar-se com este ou aquele bem jurídico, e clamar pelo apoio da tutela penal, não confere a esse setor nenhuma característica ontológica diferente, que nos faça pensar num Direito Penal Tributário dissociado de um Direito Penal “geral” ou tradicional, antigo ou coisa que o valha. O que nós temos é, apenas, que certos crimes,

¹⁵⁶ DE BUJANDA, Fernando Sainz. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1967, p. 572, v. V.

¹⁵⁷ VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. Trad. Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária - EDUC, 1974, p. 129.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 130-131.

¹⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 47.

por serem mais novos, ainda não estão inseridos no nosso velho Código Penal¹⁶⁰.

Segundo pensamos, a distinção entre o Direito Tributário Penal e o Direito Penal Tributário é mais importante para acentuar que aquele cuida das infrações e sanções administrativas previstas na lei tributária ao passo que este trata dos crimes definidos no Código Penal e em leis penais extravagantes, indicando que o Direito Tributário Penal é um capítulo do Direito Tributário enquanto o Direito Penal Tributário é um capítulo do Direito Penal¹⁶¹.

Contudo, mais importante que o rótulo (*nomen juris*) dado aos conjuntos de dispositivos normativos que disciplinam os ilícitos e as respectivas sanções (*penais* ou *administrativas*) é verificar – especialmente para os fins do presente estudo - quais são os pontos de contato entre o Direito Penal e o Direito Tributário Sancionador, bem como os princípios informadores do exercício da potestade punitiva do Estado em relação às sanções impostas pelo cometimento de infrações tributárias.

2.7 Ilícito penal e ilícito administrativo

2.7.1 Critérios de distinção

A doutrina estrangeira divide-se em duas correntes para sustentar a existência de diferenças substanciais entre os ilícitos penais e administrativos: a *corrente qualitativa* e a *corrente quantitativa*¹⁶².

¹⁶⁰ AMARO, Luciano. Infrações tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 67, p. 29, s/d.

¹⁶¹ Cf. BECHO, Renato Lopes. O Direito Tributário Sancionador e as sanções político-administrativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 222, mar. 2014.

¹⁶² Cf. DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 45-62.

2.7.1.1 Corrente qualitativa

Para a corrente qualitativa, o ilícito penal diz respeito, em essência, às condutas violadoras de interesses mais caros para a sociedade, ao passo que o ilícito administrativo se ocuparia de interesses meramente administrativos ou regulatórios, relacionados ao funcionamento do aparelho estatal.

A explicação histórica que gerou a teoria da corrente qualitativa dos ilícitos penal e administrativo deve-se ao fato de que, com o desenvolvimento do Estado Social, no início do século XX, e o aumento do intervencionismo estatal na sociedade, principalmente na Espanha e na Itália, notou-se a hipertrofia do direito penal, fazendo com que parte da doutrina construísse uma teoria que pudesse sustentar a “descriminalização” de uma série de condutas tidas como de menor importância para o direito penal, transferindo-as para o campo de tutela do direito administrativo.

Segundo aponta RAFAEL MUNHOZ DE MELLO, essa corrente teria sido originada já no início do século XIX na Alemanha com a tese sustentada por FEUERBACH, que deu origem à doutrina do chamado direito penal de polícia. Para esse autor, partindo de uma concepção jusnaturalista do direito, os *crimes em sentido estrito* representavam comportamentos violadores de direitos subjetivos dos indivíduos, originados antes mesmo do nascimento do Estado por força da Constituição. Já os *delitos de polícia* não seriam naturalmente contrários ao direito como os crimes, mas a sua ilicitude decorreria do fato de colocarem em risco a segurança e a ordem jurídica¹⁶³.

Seguindo a mesma trilha, mas deixando de lado a concepção jusnaturalista de FEUERBACH, MAX ERNEST MAYER traçou a distinção entre os crimes e os ilícitos administrativos, utilizando-se como critério o que chamou de *normas de cultura*. As normas de cultura também seriam anteriores à constituição do Estado, tendo por objeto a tutela da vida, da saúde, da integridade corporal, do patrimônio,

¹⁶³ Cf. DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 49-50.

da honra e de outros bens de igual relevo. O Estado então tutelaria tais bens, dando a eles a tutela penal. As condutas que não representassem afronta às chamadas normas de cultura seriam meros ilícitos administrativos¹⁶⁴.

Posteriormente, também na Alemanha, GOLDSCHMIDT construiu uma teoria cujo critério de distinção residiria em saber se o interesse tutelado pela sanção era ou não próprio da Administração, ou seja, um dever de colaboração do particular para a consecução dos objetivos e finalidades do Estado. Para esse autor germânico, era necessário distinguir a posição dos particulares como indivíduos e membros da sociedade. Na condição de indivíduo, o particular precisaria respeitar a esfera de liberdade demarcada pela ordem jurídica, sendo que a violação a essa esfera de poder seria objeto de tutela do direito penal. Por outro lado, como membro da comunidade, o particular tinha o dever de colaborar com a Administração Pública com vistas à realização do bem-estar social. A conduta do particular que violasse esse “dever de colaboração” para com a Administração seria uma conduta meramente “antiadministrativa”, e não “antijurídica”, de modo que deflagraria uma sanção aplicada pela própria Administração Pública, e não pelo Poder Judiciário, cuja competência seria reservada para aplicação de sanções de natureza penal¹⁶⁵.

Para PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, segundo a teoria de GOLDSCHMIDT “o poder punitivo da Administração consistiria em um *autoauxílio* permitido juridicamente, equiparável à coação administrativa”¹⁶⁶.

A doutrina de GOLDSCHMIDT teve eco na Europa, conforme reporta RAFAEL MUNHOZ DE MELLO, atingindo principalmente a Itália¹⁶⁷.

HERALDO GARCIA VITTA aponta que, também na Itália, TRAVI sustentou a diferença qualitativa entre o ilícito penal e administrativo, baseando-se no

¹⁶⁴ Idem.

¹⁶⁵ DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007,, p. 50-51.

¹⁶⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 137.

¹⁶⁷ Rafael Munhoz de Mello aponta que, na Itália, autores como Ottaviano, Tesauro e Benvenuti destacam a existência de diferenças materiais entre o ilícito penal e administrativo, considerando a sanção administrativa como uma “manifestação do poder de autotutela da Administração Pública”. (DE MELLO, Rafael Munhoz. *Op. cit.*, p. 52-53).

conteúdo e nos efeitos diversos entre as respectivas sanções. Nesse sentido, o poder punitivo da Administração seria decorrência do exercício da função administrativa¹⁶⁸.

Os fundamentos expostos pela corrente qualitativa para sustentar a diferenciação entre o ilícito penal e administrativo não parece, contudo, resistir a um olhar mais detido do tema. Isso porque não há como, *a priori*, identificar-se um campo exclusivo e restrito para atuação da norma penal e outro campo exclusivo e restrito para incidência da norma sancionadora administrativa. Os valores que a sociedade visa proteger são cambiáveis conforme o momento histórico e o desenvolvimento social. Hoje uma determinada conduta ilícita pode merecer reprovação pela ordem penal, mas amanhã ser descriminalizada passando a representar ilícito administrativo.

Ademais, em relação aos ilícitos tributários delituosos e não delituosos, há que se considerar que, em ambos os casos, o bem jurídico tutelado é o Erário. Ambas as sanções visam assim a restauração da ordem jurídica violada e a proteção de bem jurídico de relevância fundamental para a sociedade, eis que a arrecadação de tributos é o instrumento primordial para a consecução das finalidades do Estado¹⁶⁹.

2.7.1.2 Corrente quantitativa

A corrente quantitativa, por sua vez, em sentido oposto à teoria sustentada pela corrente qualitativa, embora também buscasse, ao fim e ao cabo, diferenciar materialmente os ilícitos penais e administrativos, utilizavam como critério de distinção não o fato de as condutas lesivas serem relacionadas a interesses da Administração Pública (infração administrativa) ou dos indivíduos (crimes), mas sim

¹⁶⁸ VITTA, Heraldo Garcia. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 103.

¹⁶⁹ Fábio Medina Osório, neste particular, aponta que as sanções administrativas podem cumprir as mesmas funções das penais, estando ambas, ademais, a serviço do que chama de “valores substantivos” para a comunidade. (OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 103-104).

o grau de reprovação da conduta. Assim, as condutas mais graves seriam tuteladas pelo Direito Penal ao passo que as menos graves ficariam a cargo da potestade administrativa sancionadora. De acordo com essa teoria, não existiria distinção ontológica, de fundo, entre os ilícitos penal e administrativo, sendo que a única diferenciação que se poderia fazer entre eles residiria no critério da gravidade da conduta (maior no caso dos ilícitos penais e menor no caso dos ilícitos administrativos).

Essa corrente teve como um de seus expoentes JOSÉ CEREZO MIR e ganhou ampla aceitação no direito espanhol, pelo fato de que naquele país, ao contrário do que se sucedeu na Alemanha e na Itália, o desenvolvimento do Estado Social com o aumento do intervencionismo estatal na sociedade não gerou uma hipertrofia do direito penal, mas sim do direito administrativo sancionador¹⁷⁰.

É o que aponta JUAN J. ZORZONA PEREZ:

(...) en nuestro país el problema de la distinción entre ilícito penal e ilícito administrativo presenta algunas características singulares, porque el aumento de la actividad administrativa del Estado no dio lugar en España a una hipertrofia del Derecho Penal, como en la mayoría de países europeos, sino al desarrollo de un desmesurado poder sancionatorio de la Administración misma. Por ello en nuestra doctrina no se reclama una segregación del Derecho Penal administrativo del cuerpo del Derecho Penal criminal, sino una desadministrativización de las potestades sancionadoras de la Administración o, al menos, la sujeción de las mismas a los principios fundamentales del Derecho Penal¹⁷¹.

Nesse contexto, não se falava na Espanha em despenalização de condutas ilícitas, mas sim em redução da atividade punitiva da Administração ou, quando menos, do nível de arbitrariedade da Administração Pública na imposição de

¹⁷⁰ Cf. DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 55-56.

¹⁷¹ “(...) No nosso país, o problema da distinção entre ilícito penal e ilícito administrativo apresenta algumas características singulares, porque o aumento da atividade administrativa do Estado não deu lugar, na Espanha, a uma hipertrofia do Direito Penal como na maioria dos países europeus, mas ao desenvolvimento de um desmedido poder sancionatório da própria Administração. Por isso, a nossa doutrina não reivindica uma segregação do Direito Penal administrativo do corpo do Direito Penal criminal, mas uma “desadministrativização” das potestades sancionadoras da Administração ou, ao menos, a sujeição destas aos princípios fundamentais do Direito Penal”. (PEREZ, Juan J. Zorzona *apud* SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, nota de rodapé 122, p. 136. Tradução livre).

sanções mediante a aplicação de princípios derivados do direito penal no campo da potestade sancionadora administrativa.

Tamanha a arbitrariedade e discricionariedade da Administração na imposição de sanções na Espanha nos idos do Século XIX que EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA chegou a fazer alusão à existência de um “Direito repressivo pré-beccariano’, isto é, anterior a todos os refinamentos técnicos que a recepção dos princípios de Beccaria representou para o Direito Penal atual”¹⁷².

Encontramos, também no Brasil, autores que apontam o critério da maior gravidade da conduta como fator decisivo de distinção entre os ilícitos penais e administrativos.

É o caso, por exemplo, de NELSON HUNGRIA que, embora reconheça a identidade ontológica existente entre as duas espécies de ilicitude, como acima já apontado, conclui que a única diferença entre elas é “de *quantidade* ou de *grau*: está na maior ou menor gravidade ou imoralidade de uma em cotejo com outra. O ilícito administrativo é um *minus* em relação ao ilícito penal”¹⁷³.

No mesmo sentido é a posição de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, que destaca:

Do ponto de vista ontológico, não há critério científico que permita afirmar que as penas restritivas de liberdade têm finalidades distintas das penas pecuniárias e restritivas de direitos. Todas elas são instrumentos que o direito constroi para proteção dos bens jurídicos que são caros à sociedade. Portanto, a distinção entre elas é de grau, apenas, de intensidade da reação e da praticabilidade que está subjacente a toda escolha legislativa por uma ou outra espécie de pena¹⁷⁴.

A despeito de parecer intuitivamente lógico considerar que os ilícitos penais sejam mais graves que os administrativos, tal critério também não resiste à compreensão analítica da *quaestio* analisada. Isso porque não se pode afirmar categoricamente, de forma apriorística, que uma determinada conduta é mais grave

¹⁷² DE ENTERRÍA, Eduardo García; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de direito administrativo*. Trad. José Alberto Froes Cal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 191, v. II.

¹⁷³ HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, vol. 1, p. 24, jan/1945.

¹⁷⁴ ANDRADE FILHO, Edmar. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 11.

que a outra e que por isso merece ser qualificada pelo direito penal como delito e não como infração administrativa.

Primeiro porque o enquadramento da conduta ilícita em um ou noutro campo depende de um juízo político do legislador que é variável conforme o momento histórico; sendo cambiável com o tempo, não ostenta ares de perenidade. Uma conduta que hoje é considerada como crime amanhã pode ser considerada como infração administrativa, e vice-versa.

Não fosse por isso, é preciso levar em conta também que nem sempre uma infração administrativa é menos grave que uma sanção penal¹⁷⁵. Um exemplo é a pena de perdimento, infração administrativa da maior gravidade, em comparação com algumas penas de multa cujo valor pode ser inferior ao do próprio bem objeto do perdimento.

Conclui-se, assim, que tanto o critério da gravidade do ilícito adotado pela corrente quantitativa quanto o critério da natureza da conduta (se de interesse da Administração Pública ou de toda a comunidade) adotado pela corrente qualitativa padecem do mesmo mal. São critérios *metajurídicos* que não encontram fundamento no direito positivo. É certo que tanto um quanto outro critério podem ser adotados como fundamento para que o legislador possa definir o regime jurídico do ilícito e da respectiva sanção, mas jamais para definir de antemão a sua natureza jurídica.

¹⁷⁵ A circunstância de a multa fixada pelo juízo criminal ser, no mais das vezes, inferior à multa tributária é destacada por Paulo Roberto Coimbra Silva. Segundo o autor, “[m]uito embora se reconheça que o Direito Penal deve ocupar-se dos ilícitos com maior grau de repulsividade, nem sempre impor-lhes-á as sanções mais desfavoráveis. Apesar de paradoxal, frequentemente observa-se que as multas e demais sanções pecuniárias fixadas pelo juízo criminal, mesmo quando substitutivas da pena privativa de liberdade, acabam sendo, não raro, muito inferiores àquelas previstas nas leis tributárias e aplicadas administrativamente”. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 201). No mesmo sentido, Fábio Medina Osório assevera: “Em tese, o critério quantitativo poderia orientar as opções do legislador, mas este goza de autonomia decisória nesse terreno e pode prever ilícitos penais e ilícitos administrativos sem uma lógica de que os últimos sejam menos graves do que os primeiros, ainda que protegendo idênticos bens jurídicos. Não haveria, a meu ver, inconstitucionalidade alguma no procedimento do legislador que tipificasse uma infração no Direito Administrativo de modo mais severo do que a tipificação – primária e secundária – formulada no direito penal. De modo que não há ao cidadão um direito subjetivo público de que a infração administrativa seja menos grave do que a infração penal”. (OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, Nota de rodapé 45, p. 105).

A corrente quantitativa que procurou aproximar a interpretação e aplicação das normas jurídicas sancionatórias nas esferas penal e administrativa construiu as suas bases teóricas com fundamento na unidade ontológica, teleológica e estrutural dos ilícitos penal e administrativo, evoluindo a ponto de afirmar que a aproximação entre as duas espécies de ilicitude decorreria também do reconhecimento da existência da unidade do poder punitivo estatal.

Essa teoria influiu decisivamente a construção da jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol que, em reiterados julgados, pronunciou-se no sentido da possibilidade de aplicação dos princípios gerais derivados do direito penal no âmbito do direito administrativo sancionador, ainda que com certos matizes, adotando como premissas decisórias a identidade ontológica dos ilícitos penal e administrativo e a unidade do poder punitivo estatal.

Exemplo paradigmático desse entendimento é a *Sentencia* nº 18/1981 daquela Corte Constitucional, de cujo teor se extrai a seguinte passagem:

(...) los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien el primer caso con el límite que establece el propio art. 25.3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad¹⁷⁶.

¹⁷⁶ Em tradução livre: “Os princípios norteadores da ordem penal são de aplicação, com certos matizes, ao direito administrativo sancionador, dado que ambos são manifestações do ordenamento punitivo do Estado, tal como reflete a própria Constituição (art. 25, princípio da legalidade) e reiterada jurisprudência do nosso Tribunal Supremo (Sentença da Sala Quarta de 29 de setembro, 4 e 10 de novembro de 1980, entre as mais recentes), até o ponto de que um mesmo bem jurídico pode ser protegido por técnicas administrativas ou penais, se bem que, no primeiro caso, com o limite que estabelece o próprio art. 25.3, ao assinalar que a Administração não poderá impor penas que direta ou subsidiariamente impliquem privação de liberdade”. (STC nº 18/1981, de 08/06/1981, Sala Primeira, Magistrado Presidente Don Manuel García-Pelayo y Alonso) O mesmo entendimento foi repetido pelo Tribunal Supremo Espanhol, em RJ 1996\4480, Sentencia de 17/05/1996, Recurso 5810/1992, Tribunal Supremo espanhol, Sala 3ª, Sección 4ª, rel. D. Rafael Fernandez Montalvo)

2.7.1.3 Critério formal

Considerando que não é possível traçar uma diferença qualitativa ou quantitativa entre os ilícitos administrativo e penal (ao menos não em termos jurídicos), o melhor critério para diferenciar os dois tipos de ilícitos é o formal.

Nesse sentido, uma vez definido pelo legislador que determinada conduta será tipificada como crime, a imposição da sanção seguirá o regime jurídico penal, ou seja, a pena deverá ser imposta por uma autoridade judiciária por meio de sentença penal condenatória.

Por outro lado, se determinado comportamento for tipificado como infração administrativa, a sanção será imposta pela própria Administração, seguindo o rito do processo administrativo.

2.7.2 A unidade ontológica dos ilícitos penal e tributário

Já foi apontado acima que o conceito de ilícito decorre da Teoria Geral do Direito permeando os diversos sub-ramos do ordenamento jurídico. Desse modo, é possível falar em várias espécies de ilícitos (de natureza penal, cível, trabalhista, tributária etc.). São todos ilícitos que têm um mesmo tronco comum, representando espécies do mesmo gênero.

Daí porque NELSON HUNGRIA, já nos idos de 1945, referia-se à unidade ontológica entre os ilícitos administrativo e penal afirmando que “[a] ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico”. Daí porque, prossegue o autor, “não há falar-se de um ilícito administrativo ontologicamente distinto de um ilícito penal”¹⁷⁷.

A separação entre os ilícitos administrativos e os ilícitos penais atende apenas a razões de conveniência política, passando para o campo da tutela penal

¹⁷⁷ HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, vol. 1, p. 24, jan/1945.

apenas os fatos de maior gravidade objetiva de acordo com o juízo de reprovação social vigente em um dado momento histórico ou que, nos dizeres de NELSON HUNGRIA, “afeta mais diretamente o interesse público”¹⁷⁸. Segundo o autor, existe apenas uma diferença *quantitativa* ou de *grau* entre as duas espécies de ilicitude. O ilícito administrativo seria assim um *minus* em relação ao ilícito penal¹⁷⁹.

Conforme ressaltam EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA e TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ, as sanções administrativas se distinguem das penas propriamente ditas por um dado meramente formal, a saber, a autoridade competente para a sua imposição: a própria Administração, no caso das sanções administrativas, e os Tribunais penais, no caso das sanções penais¹⁸⁰.

Como decorrência da premissa fixada de que há identidade essencial entre o ilícito administrativo e o penal, NELSON HUNGRIA reconhece a existência de identidade ontológica entre as próprias penas aplicadas a tais ilícitos. Ambas as penas são espécies do mesmo gênero, consistindo em um “mal infligido por lei como consequência de um ilícito e, por outro lado, um meio de intimidação ou coação psicológica na prevenção contra o ilícito”¹⁸¹.

SAINZ DE BUJANDA também afirma inexistir distinção substancial entre as infrações penal e administrativa, apontando, tal como afirmamos acima, que a única diferença entre as infrações previstas no Código Penal e as contidas em outras leis é do tipo formal, seguindo o juízo político do legislador (valorações político-sociais). A distinção, segundo ressalva, tem apenas a relevância jurídica de atribuir a órgãos estatais distintos a competência para aplicação das respectivas sanções.¹⁸²

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI também admite a unidade ontológica dos ilícitos penal e administrativo fazendo referência ao “princípio da

¹⁷⁸ Ibidem, p. 27.

¹⁷⁹ Eis as suas palavras: “(...) a única diferença que pode ser reconhecida entre as duas espécies de ilicitude é de *quantidade* ou de *grau*: está na maior ou menor gravidade ou imoralidade de uma em cotejo com outra. O ilícito administrativo é um *minus* em relação ao ilícito penal”. (Ibidem, p. 24).

¹⁸⁰ DE ENTERRÍA, Eduardo García; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de direito administrativo*. Trad. José Alberto Froes Cal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 188.

¹⁸¹ HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, vol. 1, p. 24, jan/1945, p. 27.

¹⁸² DE BUJANDA, Fernando Sainz. *Lecciones de Derecho Financiero*. 7. ed. Madrid: Universidad Complutense – Facultad de Derecho, 1989, p. 383-384.

unidade do injusto” a aproximar o regime jurídico das infrações penais e tributárias¹⁸³.

LUCIANO AMARO igualmente se filia ao entendimento da unidade ontológica dos ilícitos penal e administrativo, reconhecendo a existência de um duplo sistema sancionatório¹⁸⁴.

Diferente não é a posição de JOSÉ CRETELLA JÚNIOR que, de forma objetiva e ao menos tempo substancial, assim se manifesta:

No campo do direito, o ilícito alça-se à altura de categoria jurídica e, como entidade categorial, é revestida de unidade ôntica, diversificada em penal, civil, administrativa, apenas para efeitos de integração, neste ou naquele ramo, evidenciando-se a diferença quantitativa ou de grau, não a diferença qualitativa ou de substância. Deste modo, o ilícito administrativo caminha em plano menos elevado do que o ilícito penal, é um *minus*, em relação a este, separando-os o matiz da oportunidade e de conveniência, avaliado, pelo critério axiológico, possível na esfera discricionária do administrador e do magistrado, contingente ao tempo e às áreas geográficas¹⁸⁵.

GUSTAVO MASINA, em sentido contrário ao posicionamento praticamente unânime da doutrina, sustenta ser equivocado o entendimento daqueles que defendem a unidade ontológica entre os ilícitos penal e administrativo. Para esse autor, referido entendimento não se sustenta, uma vez que o ilícito, seja ele penal ou administrativo, é um só, correspondente ao descumprimento de uma norma de comportamento (primária), não havendo que se falar em unidade ontológica se não existe pluralidade de ilícitos¹⁸⁶.

Entendemos, contudo, que a visão de GUSTAVO MASINA não procede. Isso porque se é certo que existem diferentes espécies de ilícitos a depender da norma jurídica violada (dever jurídico inadimplido), que pode ser de natureza penal,

¹⁸³ Cf. nota 2 da p. 761. In BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

¹⁸⁴ “Em resumo, o que nós temos são dois sistemas sancionatórios atuáveis pelo Estado, tentando voltar agora mais especificamente para o campo do Direito Tributário: temos o sistema de sanções administrativas e o sistema de sanções penais. Ontologicamente não se distingue a sanção penal da sanção administrativa. Mas a sanção administrativa segue um regime jurídico diferente do regime jurídico seguido pela sanção penal”. (AMARO, Luciano. *Infrações tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 67, p. 29, s/d).

¹⁸⁵ CRETELLA JÚNIOR, José. *Prática do processo administrativo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 118.

¹⁸⁶ MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 76.

tributária, trabalhista etc., não há como discordar da conclusão a que chega a doutrina majoritária ao destacar a unidade ontológica entre os ilícitos penal e administrativo haja vista serem espécies de um mesmo gênero (o ilícito jurídico).

2.7.3 A unidade do poder punitivo estatal

A atividade sancionatória desenvolvida pelo Estado divide-se em dois planos: administrativo e penal. O ordenamento jurídico dos diversos Estados reconhece a existência desse duplo sistema sancionador com competências distintas.

Assim, os ilícitos administrativos, assim entendidos aqueles de menor gravidade por parte da sociedade, são apenados por meio de sanções administrativas que são aplicadas, *ab initio*, pela própria Administração, sem prejuízo de posterior intervenção judicial caso a sanção não seja satisfeita pelo infrator¹⁸⁷.

Já os ilícitos penais, aqueles que causam maior reprovação para a comunidade, são reprimidos com penas de maior gravidade (geralmente restritivas de liberdade) cuja aplicação incumbe ao Poder Judiciário, no que se distinguem das infrações administrativas.

Sabe-se que a atribuição de competência para a imposição de sanções e julgamento dos processos sancionatórios a diferentes órgãos ou instâncias é decorrência histórica da separação dos poderes do Estado. Assim, os poderes para a imposição de sanções que estavam concentrados nas mãos do monarca ao menos até a segunda metade do século XVIII passaram, com o advento da Revolução Francesa, para o Poder Judiciário, ficando assim separadas as funções

¹⁸⁷ “O mesmo *ius puniendi* do Estado pode manifestar-se, pois (com a exceção já feita às penas privativas de liberdade e de outros direitos civis e políticos), tanto pela via judicial penal, como pela via administrativa. Este último detalhe supõe – e isso é essencial – que o juiz não intervém mais que eventualmente e a posteriori (...)”. (DE ENTERRÍA, Eduardo García; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. *Curso de direito administrativo*. Trad. José Alberto Froes Cal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 190-191).

dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário¹⁸⁸. Contudo, com o passar do tempo verificou-se que o monopólio das potestades sancionadoras sob reserva jurisdicional era inconveniente por sobrecarregar o Poder Judiciário com a análise e julgamento de ilícitos de menor gravidade, tornando-se necessária a descentralização de poderes para que a própria Administração pudesse apreciar e julgar os litígios relacionados à imposição de sanções administrativas¹⁸⁹.

À Administração, como regra, compete sancionar matérias sobre as quais detém competência de gestão. No âmbito tributário, como já sublinhado anteriormente, a imposição de sanções pelo descumprimento dos deveres impostos pela legislação fiscal¹⁹⁰ é decorrência implícita da rígida repartição de competências tributárias prevista na Carta Constitucional. Noutra giro verbal, a competência para imposição de sanções está relacionada com a própria competência tributária impositiva, sendo o sujeito ativo da relação jurídica sancionatória o próprio ente político responsável pela criação dos deveres tributários materiais e formais.

A doutrina publicista reconhece que a imposição de sanções por parte da própria Administração é manifestação do exercício da função administrativa¹⁹¹, que é exercida pela autoridade administrativa como meio (instrumento) para a satisfação de finalidades ligadas à realização de interesses públicos, isto é, da coletividade que representam.

Nesse diapasão, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO adverte que as prerrogativas da Administração não devem ser vistas como “poderes” ou como

¹⁸⁸ José Afonso da Silva sublinha que o princípio da separação de poderes tornou-se, com a Revolução Francesa, um dogma constitucional, a ponto de o art. 16 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 declarar que não teria constituição a sociedade que não assegurasse a separação de poderes. (DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 109).

¹⁸⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 374.

¹⁹⁰ Admitindo-se que a criação de deveres instrumentais pode ser feita por ato normativo infralegal, a teor do art. 113, § 2º c/c art. 96 do CTN.

¹⁹¹ Cf. FERREIRA, Daniel. *Sanções administrativas*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 32.

“poderes-deveres”, mas como verdadeiros “deveres-poderes”, destacando o aspecto subordinado do *poder* em relação ao *dever*¹⁹².

A despeito da existência dessa dualidade de sistemas repressivos ou sancionadores, a doutrina reconhece que tanto a potestade sancionadora da Administração quanto a potestade penal dos tribunais formam uma unidade da potestade punitiva do Estado¹⁹³. Existem assim dois sistemas punitivos (administrativo e penal), cada qual com as suas peculiaridades, mas que representam, juntos, a manifestação concreta de um poder punitivo estatal único, derivados da ideia de *jus imperium*.

Acerca do tema, ALEJANDRO NIETO destaca a posição dominante da jurisprudência e da doutrina espanhola no sentido de que:

*(...) la potestad sancionadora de la Administración forma parte, junto com la potestade penal de los Tribunales, de un ius puniendi superior del Estado, que además es único, de tal manera que aquéllas no son sino simples manifestaciones concretas de éste*¹⁹⁴.

No mesmo sentido, RAFAEL MUNHOZ DE MELLO comenta a forma como se manifesta a chamada unidade da potestade punitiva estatal nas órbitas penal e administrativa, sublinhando:

O poder punitivo estatal, portanto, pode se manifestar através das sanções penais e das sanções administrativas, as primeiras impostas no exercício da função jurisdicional, as segundas no exercício de função administrativa. É dizer, tanto a sanção penal como a administrativa são manifestações de um mesmo poder estatal, o *ius puniendi*. Daí se falar em *unidade do poder punitivo estatal*, poder que abrange tanto as sanções penais (direito penal)

¹⁹² DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 73.

¹⁹³ Para Fábio Medina Osório, a suposta “unidade” da pretensão punitiva estatal “nada mais é do que a comum origem constitucional: direito penal e Direito Administrativo obedecem a comandos constitucionais e, nesse sentido, submetem-se a princípios constitucionais que norteiam o poder punitivo estatal. Isso não quer dizer, em absoluto, que esses princípios sejam idênticos ou que esse poder punitivo se submeta a idênticos regimes jurídicos”. (OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 135).

¹⁹⁴ “A potestade sancionadora da Administração forma parte, junto com a potestade penal dos tribunais, de um *ius puniendi* superior do Estado, que ademais é único, de tal maneira que aquelas não são senão simples manifestações concretas deste”. (NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 22. Tradução livre).

como as sanções administrativas (direito administrativo sancionador)¹⁹⁵.

Sendo reconhecida a unidade da potestade punitiva do Estado, que pressupõe a unidade ontológica dos ilícitos penal e administrativo, serão analisados no capítulo seguinte os princípios comuns da repressão que disciplinam a atividade punitiva estatal no âmbito tributário.

¹⁹⁵ DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 45.

3 LIMITES À IMPOSIÇÃO DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS PECUNIÁRIAS

3.1 Noção de sistema jurídico

A compreensão de qualquer questão jurídica, por mais simples que possa parecer ao primeiro olhar do intérprete-aplicador do Direito, exige que se tenha em mente a noção de sistema para que se possa, a partir dela, construir a solução mais adequada ao caso concreto.

As questões enfrentadas no presente estudo, conforme já foi possível perceber, são interdisciplinares¹⁹⁶, demandando a compreensão de conceitos extraídos da Teoria Geral do Direito e de vários sub-ramos do Direito, especialmente do Direito Constitucional, do Direito Administrativo, do Direito Tributário e do Direito Penal. É sabido que a divisão que se faz entre os sub-ramos do Direito é meramente para fins didáticos, não se podendo perder de vista o caráter unitário e sistemático do Direito.

Uma análise das diversas questões tratadas neste estudo de forma individualizada, sob uma perspectiva exclusiva de cada um desses sub-ramos, sem atentar para o todo, isto é, para uma visão global do Direito, traria respostas insuficientes e - provavelmente - incorretas, pois seriam ignorados aspectos importantes que só uma visão de conjunto do sistema normativo tem condições de fornecer.

¹⁹⁶ Paulo Ayres Barreto destaca a importância da visão interdisciplinar do direito como condição imprescindível para se alcançar o conhecimento afirmando: "(...) afigura-nos incensurável o aludido exame interdisciplinar, que nada mais é do que a consideração do ordenamento jurídico numa visão unitária. Seria um grave erro não reconhecer essa perspectiva unitária do sistema jurídico e, conseqüentemente, uma necessária interdisciplinaridade". (BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistema jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 262, v. I). Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, chama a atenção para a intertextualidade nos domínios do direito destacando: "As questões mais difíceis acerca do caráter disciplinar ou interdisciplinar do conhecimento científico perdem substância diante do reconhecimento inevitável da intertextualidade. Tomado o saber da Ciência como algo que se apresenta invariavelmente em linguagem, constituindo-se na forma e no sentido de texto, não teria propósito sustentar o projeto do isolamento disciplinar sem ferir de maneira frontal o axioma da intertextualidade". (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 198)

GERALDO ATALIBA já destacara a indispensabilidade de a hermenêutica jurídica ser realizada de forma sistemática. Com o seu habitual didatismo, assim pontificou o citado mestre:

O caráter unitário e sistemático do direito traz como consequência – e é uma consideração que precisamos ter diante dos olhos – que não há norma jurídica avulsa, norma jurídica isolada. Não podemos interpretar um comando jurídico, seja ele o mais elementar, pelo seu simples conhecimento. É preciso sabermos de onde vem este preceito, em que contexto se insere; qual a lei que regula a matéria; o ramo do direito a que pertence; quem editou esta lei; qual o sistema jurídico global; onde é aplicada; quais são as regras jurídicas constitucionais reguladoras do surgimento desta lei; a época em que surgiu; os princípios adotados pela Constituição; bem como os princípios jurídicos consagrados pela legislação ordinária deste setor. Só depois de sabermos tudo isso é que poderemos interpretar o comando mais singelo que apareça¹⁹⁷.

Com efeito, na atividade de interpretação e aplicação das normas jurídicas, cabe ao intérprete-aplicador do direito construir o significado dos enunciados prescritivos tendo em mente que as normas objeto de interpretação não se situam isoladas no ordenamento, somente podendo ser compreendidas por meio de uma interpretação sistemática. Já diria EROS GRAU que “não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços”¹⁹⁸. Afinal, a interpretação do direito é tarefa de conjunto.

Assentadas tais premissas, iniciaremos a análise da compreensão do termo “sistema” partindo da noção básica trazida por NORBERTO BOBBIO. Para esse autor, sistema pode ser definido como “uma totalidade ordenada, isto é, um conjunto de entes dentre os quais existe uma certa ordem”¹⁹⁹.

No mesmo sentido, GERALDO ATALIBA define sistema como “o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos”²⁰⁰.

¹⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 23.

¹⁹⁸ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44.

¹⁹⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011, p. 79.

²⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 19.

De acordo com os ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA, podemos falar de sistema “onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem”²⁰¹.

Podem-se extrair das definições acima uma noção comum, qual seja, a de que sistema refere-se à ideia de relação coordenada de elementos dentro de um conjunto²⁰².

Ao aplicar essas noções gerais para os domínios do Direito, a doutrina aponta diversas acepções para o termo “sistema”.

PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, refere-se a dois significados para a expressão “sistema jurídico”²⁰³.

Em uma primeira visão, sistema corresponde ao direito positivo, cujas normas jurídicas representam as unidades desse sistema que estão interligadas por vínculos horizontais de *coordenação* e por vínculos verticais de *subordinação-hierarquia*. Esse seria, nos dizeres do autor, o sistema empírico do direito positivo ou, em outras palavras, o sistema prescritivo do direito posto.

Em uma segunda acepção, sistema pode significar também o conjunto de proposições descritivas desenvolvidas pelo cientista do direito, tendo por base o direito positivo e associadas debaixo de um princípio unitário, que seria a norma hipotética fundamental de HANS KELSEN²⁰⁴. Esse seria, para o autor, o sistema descritivo da Ciência do Direito.

²⁰¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 135.

²⁰² Estevão Horvath, com a didática de muitos anos de ensino do Direito, fornece-nos um exemplo primoroso para explicar o que se entende por sistema. Diz ele: “Um amontoado de carteiras escolares encostadas numa parede, juntamente com mesa, quadro-negro e giz não formam uma sala de aula, constituindo-se, no máximo, em um almoxarifado ou coisa semelhante. Para que isso tudo tenha os contornos de um espaço para aulas, é mister que referidas carteiras, mesa e quadro-negro estejam dispostos numa determinada ordem, na qual reconheceremos a sala de aula”. (HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 12).

²⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 10-12.

²⁰⁴ “A ‘norma fundamental’ kelseniana é um princípio **epistemológico-jurídico**, colocado na condição de pressuposto da atividade cognoscitiva do direito. Sem a ‘norma fundamental’, ou regressaríamos ao infinito, jamais começando a tarefa cognoscente, ou sacrificaríamos o cânone do isolamento do objeto, sem o que o estudo não atingiria a dignidade de ciência”. (CARVALHO,

Em síntese, conforme se depreende da teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, sistema pode ser visto tanto sob a ótica do estrato de linguagem tal como se apresenta o direito positivo (sistema nomoempírico prescritivo), como sob a perspectiva da ciência que o descreve (sistema noempírico teórico ou descritivo)²⁰⁵.

MARIA HELENA DINIZ, por sua vez, compreende como sistema jurídico apenas a segunda das acepções mencionadas acima segundo a teoria de PAULO DE BARROS CARVALHO, isto é, sistema como resultado de proposições descritivas desenvolvidas pelo jurista no âmbito da Ciência do Direito. Para a autora, o direito positivo não pode ser, por si só, concebido como um sistema jurídico, mas “como uma realidade que pode ser estudada de modo sistemático pela ciência do direito por parte do jurista, visando facilitar o seu conhecimento e a sua aplicação”²⁰⁶.

Contudo, essa visão restritiva de sistema de MARIA HELENA DINIZ parece ser isolada na doutrina.

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, por exemplo, é outro autor que entende o ordenamento jurídico como sistema, composto, em sua visão, de uma estrutura e de um repertório²⁰⁷.

O repertório seria o conjunto de *elementos normativos*, quais sejam, as normas jurídicas, e de *elementos não normativos*, a saber, os critérios de classificação dos institutos jurídicos, as definições, os preâmbulos e as exposições de motivos de leis, a própria ordem em que os conceitos aparecem em uma norma, que pode indicar uma preferência não necessariamente vinculante para o aplicador da lei (v.g. o art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: “Quando

Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nº 55, p. 146, jan.mar. 1991).

²⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 74-78.

²⁰⁶ DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito: introdução à teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica e à lógica jurídica*. Norma jurídica e aplicação do direito. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 219.

²⁰⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 145-146.

a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”).

Como integrante da estrutura do sistema jurídico, o autor menciona algumas *regras empíricas*, tais como, o princípio da soberania e da preeminência das normas estatais, outras *regras lógicas*, como a existência de coerência entre as normas, e outras expressões de valorações, como os princípios da *lex superior*, da *lex posterior* ou da *lex specialis*.

NORBERTO BOBBIO aponta que o termo sistema utilizado pela filosofia do direito e pela jurisprudência pode ser encontrado com três significados diferentes.

Um primeiro significado leva em conta o caráter dedutivo do sistema, referindo-se historicamente ao ordenamento de direito natural. Nessa concepção:

(...) diz-se que um dado ordenamento é um sistema desde que todas as normas jurídicas daquele ordenamento sejam derivadas de alguns princípios gerais (dito de outra forma, “princípios gerais do direito”), considerados do mesmo modo que os postulados de um sistema científico²⁰⁸.

Em uma segunda acepção, afeta à ciência do direito moderna, referindo-se o autor ao seu nascimento na corrente da Escola Pandectística alemã, remontando até Savigny, sistema seria compreendido sob uma visão indutiva. Diz o autor:

Aqui o termo “sistema” é usado, ao contrário, para indicar um ordenamento da matéria, realizado com procedimento indutivo, isto é, partindo do conteúdo das normas singulares com o objetivo de construir conceitos sempre mais gerais, e classificações e divisões da inteira matéria (...). O procedimento típico dessa forma de sistema não é a dedução, mas a *classificação*²⁰⁹.

O terceiro significado de sistema apontado por BOBBIO advém da concepção de sistema como ordenação de normas jurídicas com coerência interna. Nesse sentido:

(...) diz-se que ordenamento jurídico constitui um sistema porque nele não podem coexistir normas incompatíveis. “Sistema” aqui

²⁰⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011, p. 84.

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 85-86.

equivale a validade do princípio que exclui a incompatibilidade das normas²¹⁰.

Já vimos que o repertório do sistema jurídico, em sua acepção como direito positivo, é composto por normas jurídicas. Estas, por sua vez, são representadas por regras (ou normas jurídicas em sentido estrito, que podem ser qualificadas como normas de conduta ou de competência) e princípios jurídicos²¹¹.

São os princípios jurídicos que conferem unidade ao Direito e contribuem para a conformação do seu caráter sistemático, permitindo a compatibilização das diversas normas que integram o ordenamento jurídico²¹².

A importância dos princípios para a definição dos limites para a imposição de sanções administrativas nos casos de violação de deveres materiais e formais no âmbito tributário é bastante destacada, cumprindo-nos abordar o seu conceito a fim de apontar as suas notas essenciais e distintivas das demais normas jurídicas (regras).

²¹⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011, p. 86.

²¹¹ A doutrina tradicional costuma traçar uma distinção entre normas e princípios, como se estes não pudessem ser tratados como espécie de normas jurídicas. Esta visão é hoje considerada ultrapassada pela doutrina. Confira-se, a propósito, excerto doutrinário de Norberto Bobbio: “Os princípios gerais, ao meu ver, são apenas normas fundamentais ou normas generalíssimas do sistema. O nome ‘princípios’ induz a erro, de tal forma que é antiga a questão entre os juristas saber se os princípios gerais são normas. Para mim, não restam dúvidas: os princípios gerais são normas como todas as outras. E essa também é a tese sustentada pelo estudioso que mais amplamente se ocupou do problema, Crisafulli. Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: em primeiro lugar, se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, mediante um procedimento de generalização sucessiva, não há motivo para que eles também não sejam normas: se abstraio de espécies animais, obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função pela qual são extraídos e usados é igual àquela realizada por todas as normas, ou seja, a função de regular um caso. Com que objetivos são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não regulado, é claro, mas então servem ao mesmo objeto que servem as normas expressas. E por que não deveriam ser normas?” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011, p. 153).

²¹² Conforme aponta Geraldo Ataliba, são os princípios que conferem unidade ao sistema normativo: “*Sistema normativo* é o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum”. (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 19).

3.2 Conceito de princípio jurídico

Como sabemos, não há um conceito unívoco para a palavra princípio. Esta, como tantas outras do léxico, pode assumir múltiplas significações.

ESTEVÃO HORVATH observa que GENARO CARRIÓ observou o uso da palavra “princípio” na linguagem corrente concluindo que esta pode representar as seguintes ideias:

- 1) “parte ou ingrediente importante de algo”, “propriedade fundamental”, “núcleo básico”, “característica central”;
- 2) “regra, guia, orientação ou indicações gerais”;
- 3) “fonte geradora”, “causa” ou “origem”;
- 4) “finalidade”, “objetivo”, “propósito” ou “meta”;
- 5) “premissa”, “inalterável ponto de partida para o raciocínio”, “axioma”, “verdade teórica postulada como evidente”, “essência”, “propriedade definitiva”;
- 6) “regra prática de conteúdo evidente”, “verdade ética inquestionável”;
- 7) “máxima”, “aforisma”, “provérbio”, “peça de sabedoria prática que nos vem do passado e que traz consigo o valor da experiência acumulada e o prestígio da tradição”²¹³.

Nos quadrantes do Direito, a doutrina, de modo geral, define princípio como sendo o núcleo essencial de um determinado instituto que orienta e ilumina a atividade de interpretação das normas jurídicas sob uma perspectiva unitária e sistemática²¹⁴.

²¹³ CARRIÓ, Genaro. *Princípios jurídicos e positivismo jurídico*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1970, p. 33-34 *Apud* HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 21.

²¹⁴ Digno de registro é o conceito de princípio trazido por Paulo de Barros Carvalho, nos seguintes termos: “(...) os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 267).

Em uma das definições mais precisas de princípio jurídico e, por isso mesmo, sempre lembrada, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO preleciona:

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo²¹⁵.

Em estudo mais recente, HUMBERTO ÁVILA, enaltecendo o caráter finalístico da norma-princípio e o grau de determinação da conduta devida, define os princípios como:

(...) normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção²¹⁶.

A importância dos princípios para a interpretação e aplicação do direito é de clareza solar. Muitos autores já se ocuparam de enfatizar o conteúdo normativo dos princípios e a sua eficácia vinculante na hermenêutica jurídica.

ROQUE ANTONIO CARRAZA é um dos autores que, de forma exemplar, destaca a força normativa dos princípios do sistema jurídico. A sua posição sobre o tema, com a qual concordamos integralmente, pode ser resumida no seguinte trecho de sua clássica obra *Curso de Direito Constitucional Tributário*:

(...) em razão de seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao *sistema jurídico* que o descumprimento de uma simples *regra*, ainda que constitucional. São eles que estabelecem aquilo que chamamos de *pontos de apoio normativos* para a boa aplicação do Direito.

Não é por outras razões que, na análise de qualquer problema jurídico – por mais trivial que seja (ou que pareça ser) -, o cultor do

²¹⁵ DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 976-977.

²¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p.102.

Direito deve, antes de mais nada, alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional²¹⁷.

Para KARL LARENZ, os princípios jurídicos indicam, a um só tempo, tanto a direção a ser seguida pelo hermenauta no ato de interpretação do direito como também têm o seu conteúdo normativo esclarecido pela concretização derivada do ato de sua aplicação *in concreto*. Diz o autor de forma irretocável:

(...) o princípio esclarece-se pelas suas concretizações e estas pela sua união perfeita com o princípio. A formação do <<sistema interno>> ocorre através de um processo de <<esclarecimento recíproco>>, que identificamos como estrutura hermenêutica fundamental do <<processo do compreender>>, em sentido estrito²¹⁸.

Em posicionamento semelhante, ESTEVÃO HORVATH enfatiza a importância dos princípios para a atividade de interpretação das normas jurídicas, acentuando que estes devem ser tomados como ponto de partida e chegada da hermenêutica²¹⁹.

Segundo o nosso pensamento, os princípios jurídicos funcionam como limites à imposição de sanções no âmbito tributário, dirigindo-se tanto ao legislador quanto ao intérprete-aplicador do direito. Ao legislador, no que tange à observância dos princípios constitucionais ao editar uma norma jurídica de cunho sancionatório em matéria tributária a fim de que as penas previstas não sejam abusivas e desvirtuadas de suas finalidades. Ao intérprete-aplicador do Direito, os princípios funcionam como limites no momento da análise da legitimidade (controle de legalidade/juridicidade) do ato administrativo de imposição da sanção por descumprimento de deveres tributários.

Conforme já apontou de forma magistral AGUSTÍN GORDILLO:

²¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 47.

²¹⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 676.

²¹⁹ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 26.

La norma es límite, el principio es límite y contenido. La norma da a ley facultad de interpretarla o aplicarla en más de un sentido, y el acto administrativo la facultad de interpretar la ley en más de un sentido; pero el principio establece una dirección estimativa, un sentido axiológico, de valoración, de espíritu²²⁰.

Desse modo, partindo da premissa de que os princípios jurídicos é que delinham os limites e conferem conteúdo às normas jurídicas, a sua observância é de fato mandatória em qualquer quadrante do Direito, especialmente nos casos em que a eficácia da norma jurídica restringe direitos e liberdades fundamentais, como é o caso das sanções tributárias.

3.2.1 Distinção entre princípios e regras

É hoje assente e pacífico na doutrina que os princípios jurídicos compõem, ao lado das regras, as normas jurídicas²²¹. Não há, portanto, dúvida de que princípio é espécie de norma jurídica, restando superada a corrente doutrinária da chamada Velha Hermenêutica constitucional que procurava diferenciar princípio de norma²²².

O que se discute com mais ênfase são os critérios que permitem diferenciar os princípios jurídicos das regras.

²²⁰ “A norma é limite, o princípio é limite e conteúdo. A norma dá à lei a faculdade de interpretá-la ou aplicá-la em mais de um sentido, e o ato administrativo a faculdade de interpretar a lei em mais de um sentido; mas o princípio estabelece uma direção estimativa, um sentido axiológico, de valorização, de espírito”. (GORDILLO, Agustín. *Introducción al derecho administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 176-177. Tradução livre)

²²¹ Conforme aponta Roberto Alexy: “Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deônticas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas”. (ALEXY, Robert. *Teoría dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87). Confira-se, ainda: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1160; GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161; BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 294.

²²² Conforme explica Paulo Bonavides, a juridicidade dos princípios passou por três fases distintas: a jusnaturalista, a positivista e a pós-positivista. Foi somente na terceira fase da teorização dos princípios, chamada de pós-positivista, que emergiu na segunda metade do século XX, que a doutrina passou a reconhecer o caráter normativo dos princípios. (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 263-271).

JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO procurou sintetizar as diversas teorias encontradas na doutrina, identificando os seguintes critérios:

- a) quanto ao *grau de abstração*: maior nos princípios que nas regras;
- b) quanto ao *grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: pela natureza vaga e indeterminada dos princípios, estes carecem de mediação concretizadora por parte do legislador ou do juiz, enquanto as regras podem ser aplicadas diretamente;
- c) quanto ao *caráter de fundamentalidade* nos sistemas das fontes do direito: os princípios ocupam função estruturante no ordenamento jurídico, gozando de superior posição hierárquica em comparação às regras;
- d) quanto à *proximidade da ideia de direito*: os princípios são padrões (*standards*) radicados nas exigências de Justiça (Dworkin) ou na ideia de direito (Larenz), enquanto as regras possuem conteúdo meramente funcional;
- e) quanto à *natureza normogénica*: os princípios são fundamentos de regras, possuindo, assim, função normogénica fundamentante²²³.

Dentre as diversas teorias encontradas, destacamos o pensamento de dois autores, em particular, ambos de tradição anglo-saxônica, quais sejam, RONALD DWORKIN e ROBERT ALEXY.

Para DWORKIN, cuja teoria se propõe a atacar o positivismo, a diferenciação entre princípios e regras é de caráter lógico. Segundo o seu pensamento, as regras são aplicadas no modelo do tudo ou nada (*in all-or-nothing fashion*), isto é, se os fatos preenchem a hipótese de incidência normativa, a regra é válida e deve ser aplicada. Caso contrário, não. No caso de colisão entre regras, uma delas deve ser considerada inválida e afastada.

Por outro lado, nos princípios é exaltada a dimensão de peso ou importância (*dimension of weight or importance*) a justificar o critério de decisão em cada caso concreto. Em caso de conflito de princípios, deve prevalecer aquele que maior peso ou importância possui na situação concreta. O autor destaca que não

²²³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1160-1161.

se trata de uma medida exata, sendo que o juízo acerca da importância que o princípio assume em um determinado caso será com frequência objeto de discussão²²⁴.

Por sua vez, ALEXY, tomando em consideração a doutrina de DWORKIN, conclui que o principal critério que distingue os princípios das regras é que os princípios são “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes”, representando, assim, “*mandamentos de otimização*”²²⁵. A aplicação dos princípios no caso concreto depende não apenas das possibilidades fáticas, mas também jurídicas, cujo âmbito é determinado pelos princípios e regras colidentes. Em caso de conflito entre princípios, deve prevalecer aquele que possua maior peso na situação concreta examinada²²⁶.

As regras, segundo ALEXY, devem ser aplicadas exatamente da forma como está enunciada; nem mais, nem menos. A distinção entre regras e princípios é qualitativa, e não de grau²²⁷. O conflito entre regras é resolvido de dois modos: ou se tem uma cláusula de exceção que permita a aplicação das duas regras aparentemente em conflito ou uma delas deverá ser declarada inválida. O autor traz o exemplo da regra que proíbe a saída da sala de aula antes que o sinal toque e o dever de deixar a sala se soar o alarme de incêndio. Nesta situação hipotética, a cláusula de exceção atuaria para permitir a aplicação da regra que permite a saída da sala mesmo antes de o sinal tocar²²⁸.

Os princípios não contêm um *mandamento definitivo*, mas, ao contrário das regras, apenas *prima facie*, o que significa dizer que “[d]a relevância de um princípio em um determinado caso não decorre que o resultado seja aquilo que o princípio

²²⁴ DWORKIN, Ronald. *Taking right seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977, p. 24-27.

²²⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91.

²²⁶ *Ibidem*, p. 93-94.

²²⁷ *Ibidem*, p. 91.

²²⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 92.

exige para esse caso. Princípios representam razões que podem ser afastadas por razões antagônicas”²²⁹.

A despeito das diversas teorias que procuram apartar os conceitos de regras e princípios jurídicos, fato é que a doutrina ainda não chegou a uma solução segura para tanto²³⁰, de modo que neste trabalho consideraremos as notas essenciais que, em nossa visão, são suficientes para caracterizar os princípios jurídicos, a saber: (i) são mandamentos nucleares do sistema; (ii) com caráter normativo e eficácia imediata; e (iii) que, pela sua posição privilegiada na pirâmide normativa, orientam a atividade de interpretação do direito.

3.2.2 Os princípios como valores e limites objetivos

Encontramos, no ordenamento jurídico, alguns princípios que, por si só, representam valores prestigiados pelo ordenamento jurídico, independentemente da estrutura normativa a ele associada, e outros que ostentam a fisionomia de limites objetivos.

A distinção dos princípios como “valores” e “limites objetivos” é encontrada na doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO. Os limites objetivos se diferenciam dos valores, pois não representam valores por si mesmos, mas são concebidos para atingir certos fins. Os princípios que se traduzem em limites

²²⁹ Ibidem, p. 104.

²³⁰ Para análise das críticas às diversas teorias que procuraram diferenciar os princípios das regras, remetemos o leitor para os seguintes textos: ÁVILA, Humberto Bergman. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, nº 215, p. 151-178, jan./mar. 1999; ÁVILA, Humberto. Princípios e regras e a segurança jurídica. In _____. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 251-277. Para esse autor, há duas correntes que definem princípios – uma corrente que traça uma *distinção fraca* entre princípios e regras baseada no elevado grau de generalidade e abstração dos princípios em comparação com as regras; e uma corrente que, baseada na estrutura normativa dos princípios, liderada pelos estudos de Dworkin e Alexy, aponta para uma *distinção forte* entre princípios e regras baseada na possibilidade de ponderação dos princípios em vários graus, ao contrário das regras que poderiam ser aplicadas apenas mediante atividade de subsunção. Também destacamos o estudo de: NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014.

objetivos são “sobrepregras que visam implementar os valores estipulados no ordenamento jurídico”²³¹.

O autor menciona, a título exemplificativo, os seguintes princípios-valores encontrados no campo do Direito Tributário: o sobreprincípio da segurança jurídica, o sobreprincípio da certeza do Direito, o sobreprincípio da igualdade, o sobreprincípio da liberdade, o sobreprincípio da justiça, os princípios da Federação e da República, o princípio da separação dos poderes, o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno e o princípio da autonomia dos Municípios²³².

Já outros princípios possuem o perfil de limites objetivos, constando de dispositivos expressos da Constituição Federal. O autor cita os seguintes exemplos: princípios da legalidade e da tipicidade tributária (art. 150, I, da CF), princípio da anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”, da CF), princípio da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, “a”, da CF) e o princípio da não-cumulatividade do IPI (art. 153, § 3º, II, da CF) e do ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF)²³³.

No âmbito do direito tributário sancionador, o mesmo raciocínio pode ser aplicado. Há princípios que retratam valores de forma direta e imediata (ex. princípio do devido processo legal, princípio da proporcionalidade, princípio da culpabilidade) e outros que estão mais próximos da ideia de limites objetivos na medida em que são instrumentos para a realização de certos fins ou valores prestigiados pelo ordenamento jurídico (ex. princípio da legalidade, princípio da tipicidade, princípio da irretroatividade da lei que institui sanções, princípio da retroatividade da lei sancionadora mais favorável ao infrator).

Pela sua maior dimensão axiológica e importância para a demarcação dos limites para a imposição de sanções tributárias, concentraremos os nossos esforços nesse estudo para tratar dos princípios derivados da própria Constituição Federal.

²³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 299.

²³² *Ibidem*, p. 276-299.

²³³ *Ibidem*, p. 299-329.

3.3 Conceito de limite e a sua compreensão no campo das sanções tributárias

O Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa apresenta as seguintes definições para a palavra “limite”:

Limite. (...) 1) linha que determina uma extensão espacial ou que separa duas extensões; linha de demarcação; raia. 2) momento, espaço de tempo que determina uma duração ou que separa duas durações. 3) o que determina, marca os contornos de um domínio abstrato ou separa dois desses domínios. 4) linha que marca o fim de uma extensão; confim, termo. 5) o que não pode ou não deve ser ultrapassado. 6) falta de perfeição; insuficiência, defeito. 7) valor em cuja vizinha arbitrária estão, a partir de uma certa ordem, todos os elementos de uma sequência²³⁴.

O exercício da atividade punitiva do Estado em face dos particulares pelo descumprimento de deveres tributários, como todo poder estatal, não é ilimitado, encontrando barreiras intransponíveis na Constituição Federal e nos princípios que ela enuncia, compreendidos no contexto mais amplo do Estado Democrático de Direito.

A Constituição da República, conforme é possível extrair por meio de uma análise sistemática de suas disposições, condicionou o exercício do *jus puniendi* estatal à observância de limites insuperáveis que conferem ao particular direitos oponíveis ao Estado em caso de desrespeito a direitos e liberdades fundamentais, erigidos ao *status* de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, inciso IV, da CF).

As leis que estabelecem sanções, dada a sua natureza coativa, como manifestação da soberania estatal, afetam direitos e liberdades fundamentais dos particulares, pois restringem de forma direta e imperativa a liberdade (em sentido lato) e a propriedade dos cidadãos.

O particular tem, nesse contexto, a sua esfera de liberdade atingida pela incidência da norma sancionatória, ou, em outras palavras, o seu *status negativus*

²³⁴ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1759.

ou *status libertatis* afetado, para usar a expressão cunhada na teoria do status de JELLINEK, referida na obra de ALEXY²³⁵.

Ao *status negativus* se opõe o status passivo, que é aquele em que o indivíduo se encontra em posição de sujeição ao Estado²³⁶. Está o particular, nesta situação, submetido ao cumprimento de deveres impostos pelo Estado ou sujeito a proibições que afetam a sua esfera de liberdade. É o caso das obrigações de natureza tributária estabelecidas como decorrência do exercício da competência tributária impositiva pelo Estado e, como reflexo, o estabelecimento das sanções e respectivas penas pelo descumprimento dessas mesmas obrigações pelos particulares.

Os direitos e liberdades fundamentais dos cidadãos reconhecidos pela Constituição Federal de 1988 são limitados, na esfera do exercício do *jus tributandi* estatal, pelas normas que estabelecem obrigações tributárias e as respectivas sanções na hipótese do seu descumprimento.

Não há vedação para que direitos e liberdades fundamentais sofram restrições. É o que acontece, por exemplo, com o direito à propriedade cujo exercício é limitado pelo princípio da função social e com o direito ao sigilo de dados e comunicações, que é flexibilizado pelo interesse público da investigação, com a devida autorização do Poder Judiciário.

Contudo, para que se reconheça a legitimação da restrição ao direito fundamental por conta da incidência da norma tributária e da respectiva sanção é necessário averiguar se a restrição ao direito fundamental é compatível com a Constituição.

O Estado tem legitimação constitucional para impor sanções contra os particulares que descumprem os deveres tributários que lhe são impostos. Essa conclusão decorre da própria eficácia da norma impositiva tributária, dos princípios

²³⁵ O trecho da teoria de Jellinek reproduzido na obra de Alexy é o seguinte: "Ao membro do Estado é concedido um *status*, no âmbito do qual ele é o senhor, uma esfera livre do Estado, que nega o seu *imperium*. Essa é a esfera individual de liberdade, do *status negativo*, do *status libertatis*, na qual os fins estritamente individuais encontram a sua satisfação por meio da livre ação do indivíduo". (JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*. 2. ed. Tübingen: Mohr, 1905, p. 87 *Apud* ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 258).

²³⁶ ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 256.

derivados do Estado Democrático de Direito e dos objetivos da República, notadamente aquele preconiza a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, para cujos fins a arrecadação tributária é de importância ímpar, bem como do preceito constitucional – para ficarmos apenas em um exemplo - que regula as espécies de penas possíveis de serem aplicadas pelo Estado (art. 5º, inciso XLVI, da CF). Diante desse cenário, fácil é perceber que as restrições decorrentes das penas impostas como consequência do descumprimento de obrigações tributárias decorrem *diretamente* da Constituição e são por estas legitimadas.

Importante verificar que as limitações ao poder de sancionar em matéria tributária não apenas representam restrições ao poder estatal, como também dependem da atuação do Estado para que tais limitações sejam observadas da forma mais eficaz possível. É necessário que o Poder Público, por exemplo, garanta ao cidadão o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório contra todo e qualquer ato administrativo sancionatório; que a imposição da sanção seja precedida de ato devidamente fundamentado por parte da Administração; que seja garantida a retroatividade da lei sancionatória menos severa, sem qualquer restrição, etc.

Mas se é certo que o Estado tem o direito público subjetivo de impor sanções contra os particulares que violam os comandos imperativos veiculadores de deveres tributários, como decorrência do *jus imperium*, não menos verdadeira é a afirmação de que o exercício desse poder de punir encontra limites também delineados na Carta Constitucional, conforme demonstraremos a seguir.

3.4 Os princípios comuns do *jus puniendi* estatal e o Direito Tributário Sancionador

Como decorrência das conclusões firmadas no capítulo anterior quanto à unidade ontológica dos ilícitos penal e administrativo e da unidade da potestade punitiva estatal, é possível identificarmos a existência de princípios comuns que regem o *jus puniendi* estatal em suas diferentes órbitas – que, aliás, são princípios gerais de Direito Público - no âmbito do Direito Tributário Sancionador, notadamente daqueles derivados do Direito Penal, dada a sua maior evolução

teórica. É certo que essa transposição de princípios do Direito Penal para o Direito Tributário Sancionador, quando possível, não poderá se dar de forma automática e acrítica, devendo-se proceder às devidas adaptações ao regime jurídico punitivo vigente na seara tributária.

No mesmo sentido, é a advertência feita por GERALDO ATALIBA, segundo o qual “[n]ão se aplica o Código Penal, e nem o Código de Processo Penal, mas os grandes *princípios* adotados pelo Código Penal, aliás, por imposição da própria Constituição”²³⁷.

LUCIANO AMARO também admite a aplicação de princípios derivados do Direito Penal, tais como o da legalidade, do *in dubio pro reo*, da retroatividade benigna e do devido processo legal no âmbito das sanções administrativas tributárias. Diz o autor: “não é porque a sanção administrativa é menos severa do que a sanção penal, que ela não se deva submeter a esse feixe de princípios que informam a sanção penal”²³⁸.

O pensamento de PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA não diverge dos autores acima citados. Eis a sua posição quanto ao tema:

Importante ressaltar que a reconhecida sujeição das normas tributárias sancionadoras a alguns dos princípios oriundos do Direito Penal não permite concluir terem elas natureza penal e tampouco haver qualquer relação de subordinação ontológica entre os ramos da Ciência Jurídica, como se o Direito Tributário Sancionador se submetesse hierarquicamente ao Direito Penal. Uma certa dependência de gênese principiológica é meramente conjuntural, acidental e temporária, revelando-se útil enquanto os ramos que disciplinam as demais manifestações punitivas do Estado, inclusive a tributária, ainda carecerem de maior maturidade. Até então, convém às normas sancionadoras, em geral, render atenção e respeito, sem cega vassalagem, aos princípios comuns da repressão desenvolvidos no Direito Penal, por força de sua maior maturação e superioridade teórica no tratamento do ilícito²³⁹.

²³⁷ ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 288.

²³⁸ AMARO, Luciano. *Infrações tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 67, p. 29-30, s/d.

²³⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 31.

Colhemos dos ensinamentos dos penalistas EUGÊNIO RAÚL ZAFFARONI e JOSÉ HENRIQUE PIERANGELI a necessidade de se estender as garantias do Direito Penal para o direito punitivo administrativo. São essas as palavras dos autores:

(...) dita legislação [referindo-se ao direito penal administrativo], por participar parcialmente da função preventiva especial, deve respeitar as garantias que vigoram para a legislação penal. Tais garantias devem ser respeitadas por toda lei que participe – ainda que parcialmente – da natureza penal e, mesmo que não seja, propriamente falando, uma lei penal²⁴⁰.

A jurisprudência tem caminhado nessa mesma direção, ou seja, no sentido de aceitar a aplicação de princípios gerais do Direito Penal no âmbito das infrações e sanções administrativas.

Com efeito, o STF já assentou o entendimento de que, ao aludir às expressões “crime” e “pena” no contexto mais amplo de sanção, a Constituição Federal não restringe a sua aplicação às hipóteses de sanções aplicadas no bojo do processo criminal, sendo imperiosa a sua aplicação em qualquer campo em que se revelar a potestade punitiva estatal.

No julgamento do RE nº 154.134/SP²⁴¹, a Primeira Turma do STF decidiu que a vedação da pena de prisão perpétua, prevista no art. 5º, inciso XLVII, “b”, da Constituição Federal, é também aplicável às sanções administrativas de suspensão e interdição de direitos. Invocou-se, no caso, a previsão contida no § 2º do art. 5º da Carta Constitucional, que prevê que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.

No caso, discutiu-se, pela via do mandado de segurança impetrado contra o então Presidente do Conselho Monetário Nacional, a validade da imposição de pena de inabilitação permanente para o exercício de cargos ou gerência de instituições financeiras, tendo em vista a ausência de previsão na Lei nº 4.595/64.

²⁴⁰ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 133, v. I.

²⁴¹ STF, Primeira Turma, RE nº 154.134/SP, Rel. Min. Sydney Sanches, julgado em 15/12/1998, DJ 29/10/1999.

Extrai-se do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, nesse julgado, afirmação contundente no sentido da impossibilidade de se restringir a vedação da aplicação de sanções de caráter perpétuo aos ilícitos tutelados pelo direito penal. É o que consta da seguinte passagem do acórdão:

Sr. Presidente, creio que a vedação constitucional de determinadas sanções – entre elas, a de caráter perpétuo – não pode restringir-se a sanções penais aplicadas jurisdicionalmente mas, com mais razão, há de aplicar-se às penas administrativas, na medida em que essas sejam admissíveis no regime constitucional. É o que sucede no caso com a questionada interdição permanente para funções de direção de instituição financeira.

Vale também anotar o quanto fora afirmado pelo Ministro Peçanha Martins, relator do caso no STJ, no julgamento do MS nº 1.119/DF²⁴², que deu origem ao Recurso Extraordinário acima mencionado:

A vedação às penas de caráter perpétuo é princípio albergado na Constituição Federal que se não pode interpretar restritivamente, como se dirigido apenas às sanções criminais. Há de ser entendido com a elasticidade que se impõe, tanto mais porque o art. 5º, XLVI, e, estipula que a lei adotarà como pena, dentre outras, a suspensão ou interdição de direitos, que se incluem, destarte, no elenco das penas do direito brasileiro, como bem lembrado pela ilustre Subprocuradora, Dra. Helenita Caiado de Acioli.

Outro precedente que ilustra essa orientação da jurisprudência quanto ao tema é o julgamento do REsp nº 39.555/PE²⁴³ pelo STJ, ocasião em que foi admitida a aplicação da regra do crime continuado, prevista no art. 71 do CP, para as sanções administrativas. Vejamos a ementa do julgado:

ADMINISTRATIVO – SUNAB – LEI DELEGADA Nº 4 – INFRAÇÕES CONTINUADAS – CÓDIGO PENAL (ART. 71)

I. A punição administrativa guarda evidente afinidade, estrutural e teleológica, com a sanção penal. É correto, pois, observar-se em sua aplicação, o princípio consagrado no art. 71 do Código Penal.

II. Na imposição de penalidades administrativas, deve-se tomar como infração continuada, a série de ilícitos da mesma natureza, apurados em uma só autuação.

²⁴² STJ, Primeira Seção, MS nº 1.119/DF, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, julgado em 18/12/1991, DJ 16/03/1992.

²⁴³ STJ, Primeira Turma, REsp nº 39.555/PE, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 21/02/1994, DJ 28/03/1994.

Portanto, considerando as características já apontadas quanto à unidade ontológica do ilícito e do poder punitivo estatal, aliadas ao caráter sistemático do Direito, não vemos óbices para aceitar, ressalvadas as limitações impostas pelo próprio regime jurídico tributário, a possibilidade de aplicação de princípios comuns da repressão que são utilizados no âmbito do Direito Penal no campo do Direito Tributário Sancionador, especialmente porque, conforme visto, tanto naquela seara quanto nesta, os atos punitivos aplicados pelo Estado afetam direitos e liberdades fundamentais do indivíduo (liberdade e propriedade).

3.5 Princípios jurídicos limitadores da imposição de multas tributárias

3.5.1 Princípios da legalidade, da tipicidade e da irretroatividade

3.5.1.1 Origem histórica do princípio da legalidade e suas notas conceituais

Conforme aponta a doutrina constitucionalista, o princípio da legalidade é nota característica do Estado de Direito. Neste, avulta-se o aspecto formal do princípio da legalidade em que se tinha um “Estado de Legalidade”, traduzido pela submissão do Estado ao império da lei, sendo o Direito concebido naquela época da História como um mero conjunto de normas criadas formalmente pelo Poder Legislativo²⁴⁴.

Com a passagem para o Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade ganhou outra roupagem, muito mais densa e substancial do que se observou durante o período do Estado de Direito. A legalidade passou a ser compreendida não conforme um conceito meramente formal de lei, mas dentro de um espírito democrático em que a lei deve ser concebida para realizar o princípio

²⁴⁴ DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 113.

da igualdade e da justiça, observada a repartição de competências prevista na Constituição Federal²⁴⁵.

É sob essa ótica que se tem a conformação do princípio da legalidade na Constituição Federal de 1988, cuja enunciado está assim redigido no art. 5º, inciso II: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

A despeito de se afirmar que o princípio da legalidade é próprio do Estado de Direito, a doutrina aponta que, no campo específico da tributação, a ideia de legalidade, traduzindo a noção de consentimento com a tributação e controle da destinação dos recursos arrecadados, é anterior ao próprio nascimento do Estado de Direito. É o que destaca LUIS EDUARDO SCHOUERI afirmando que antes mesmo da Magna Carta inglesa de 1215 de João Sem-Terra, na qual se cunhou o princípio “*no taxation without representation*”, o direito de concordar com a tributação e de controlar os gastos já era praticado na época das corporações de ofício e em outras ocasiões da história²⁴⁶.

A noção básica que o princípio da legalidade traduz é que somente o Poder Legislativo, segundo as regras de competência previstas e autorizadas pela Constituição, pode inovar na ordem jurídica, seja para criar direitos ou impor obrigações²⁴⁷.

O princípio da legalidade opera tanto no campo do Direito Tributário, conforme preceito insculpido no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, quanto no campo do Direito Sancionador em matéria tributária, conforme trataremos na sequência deste estudo.

3.5.1.2 Legalidade e função administrativa

²⁴⁵ Ibidem, p. 419.

²⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 269-274.

²⁴⁷ DE MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. *Princípios gerais de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 48-49, v. I.

É lição basilar que o princípio da legalidade opera de forma diferente para a Administração Pública em comparação com o seu sentido operativo para os particulares.

Assim, tem-se que o agir do agente administrativo depende da existência de lei formal que ampare o seu ato. Em outras palavras, a legitimidade da atuação da Administração Pública está condicionada ao exercício de uma competência prevista em lei.

Assim, diz-se que no âmbito da Administração o agente público somente pode fazer o que a lei autoriza, sendo-lhe vedado atuar se não há norma legal autorizando o seu ato, ao passo que os particulares podem fazer tudo o que a lei não proíbe; todo o resto é permitido²⁴⁸.

A assertiva de HELY LOPES MEIRELLES, neste particular, é indelével. Diz o autor:

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim”²⁴⁹.

Reputamos relevante destacar que a autoridade administrativa, como exercente de uma função – a *função administrativa* – age no sentido de satisfazer determinadas finalidades tendo em vista a realização de interesses alheios, no caso, interesses públicos.

Sob essa ótica, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO afirma que “as prerrogativas da Administração não devem ser vistas ou denominadas como ‘poderes’ ou como ‘poderes-deveres’”, mas sim devem ser vistas como “‘deveres-poderes’, pois nisto se ressalta sua índole própria e se atrai atenção para o aspecto subordinado do poder em relação ao dever”²⁵⁰.

²⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 254.

²⁴⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 91.

²⁵⁰ DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 73.

Nesse contexto, importante notar a distinção que a doutrina italiana faz entre interesses públicos primários e secundários²⁵¹. Aqueles, equivalentes aos interesses da coletividade, de toda a sociedade; estes, coincidíveis com os interesses próprios do agente público ou da Administração como sujeito de direitos. Pode o interesse público secundário ser equivalente ao interesse público primário se o manejo das prerrogativas inerentes à Administração tiver por objetivo a realização dos interesses da sociedade. Porém, sabemos que nem sempre isso ocorre.

Daí concluir-se que o axioma da supremacia do interesse público sobre o primário somente pode ser compreendido no contexto do exercício da função administrativa na busca pela realização dos interesses públicos (primários), e não para satisfazer ou realizar interesses individuais do agente administrativo ou do órgão que representa, sem qualquer sintonia ou afinidade com a realização dos interesses do povo.

O princípio da legalidade deve ser visto para a Administração nessa perspectiva mais ampla do exercício da função administrativa realizadora dos interesses públicos, sob pena de ilegitimidade ato administrativo por desvio de finalidade.

3.5.1.3 O princípio da legalidade no Direito Tributário Sancionador

O exercício da atividade sancionadora por parte da Administração como uma das potestades estatais deve observar o princípio da legalidade de forma plena e irrestrita.

Com efeito, como decorrência do princípio do Estado Democrático de Direito, o exercício do poder punitivo por parte do Estado está submetido à observância dos limites derivados do princípio da legalidade²⁵².

²⁵¹ ALESSI, Renato. *Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano*. 3. ed. Milão: Giuffrè Editore, 1960, p. 197.

²⁵² SANTIAGO, Mir Puig. *Direito penal: fundamentos e teoria do delito*. Trad. Cláudia Viana Garcia e José Carlos Nobre Porciúncula Neto. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 86.

O conteúdo normativo do princípio da legalidade no campo da atividade punitiva da Administração Pública é de certa forma semelhante ao que se lhe atribui no campo do direito penal.

Nesse sentido, podemos vislumbrar a existência de três subprincípios componentes do princípio da legalidade em sentido amplo, a saber: (i) a exigência de lei em sentido estrito (reserva de lei formal); (ii) o princípio da tipicidade; e (iii) o princípio da irretroatividade²⁵³.

ALEJANDRO NIETO anota que a jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol, ao tratar das sanções administrativas, refere-se à descrição esquemática dos elementos que compõem o princípio da legalidade (seus caracteres externos), exigindo ao menos a existência de uma lei (*lex scripta*) que seja anterior ao fato ilícito punível (*lex previa*) e que descreva um suposto de fato determinado (*lex certa*)²⁵⁴. Tais caracteres, segundo o autor, foram atribuídos inicialmente à legalidade penal, mas são estendidos à legalidade sancionadora em geral.

O princípio da legalidade encontra, no Direito espanhol, previsão no art. 25.1 de sua Constituição, que assim prevê: “*Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*”²⁵⁵.

Ao tratar do conteúdo substancial do princípio da legalidade, o Tribunal Constitucional espanhol faz referência a duas garantias: a primeira, de ordem material, a compreender as exigências da *lex previa* (anterior ao fato punível) e da *lex certa* (que descreve de forma detalhada o suposto de fato punível e estabelece a respectiva pena), e a segunda, de caráter formal, relativa à exigência de *lex scripta* (exigência de lei em sentido estrito).

O princípio da legalidade, segundo assentado na jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol, compreende uma *dupla garantía*: a primeira, de *ordem*

²⁵³ Para facilitar a análise, preferimos por opção metodológica reunir o estudo dos três subprincípios do princípio da legalidade no mesmo Capítulo da dissertação.

²⁵⁴ STC 127/1990, de 5 de julho de 1990. Cf. NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 214.

²⁵⁵ “Ninguém pode ser condenado ou sancionado por ações ou omissões que no momento de sua realização não constituam delito, falta ou infração administrativa, segundo a legislação vigente naquele momento.” (tradução livre)

material, aplicável tanto na esfera penal quanto no âmbito das sanções administrativas, que decorre da transcendência do princípio da segurança jurídica no sentido de exigir uma predeterminação normativa das condutas infratoras e das sanções correspondentes; a segunda, de *caráter formal*, referente à exigência de uma norma de adequada categoria, a saber, lei em sentido formal (STC 61/1990, de 29 de março).

No mesmo sentido, HUMBERTO ÁVILA destaca que o princípio da legalidade pode ser observado sob o prisma da instituição de uma limitação formal (princípio da legalidade) como também sob a ótica de uma limitação de cunho material (princípio da tipicidade ou, como prefere o autor, da determinabilidade fática)²⁵⁶.

A exigência da legalidade no campo do Direito Tributário Sancionador é de relevância inequívoca, na medida em que confere aos indivíduos potencialmente sujeitos à imposição de sanções por descumprimento de deveres tributários o direito subjetivo de sofrerem sanções apenas nos casos legalmente previstos e por meio de ato administrativo editado por autoridade competente para impô-las, observado o devido processo legal.

3.5.1.3.1 Exigência de lei em sentido estrito (*lex scripta*)

Consoante relatado por ALEJANDRO NIETO, a primeira manifestação da legalidade exigia tão somente a prévia existência da norma sancionadora para que o ilícito fosse apenado. A chamada *lex previa* garantia aos cidadãos a segurança

²⁵⁶ “(...) vê-se que o princípio da legalidade possui duas dimensões. De um lado, ele exige um fundamento legal para qualquer prescrição normativa. Nessa perspectiva, o princípio da legalidade possui dois significados. Em primeiro lugar, ele exige que qualquer comando jurídico tenha um fundamento legal, por meio do qual seja determinável o comportamento devido. Vale dizer: qualquer ato estatal deve ser permitido pelo Direito por expressa disposição legal. Nesse caso, está-se diante da legalidade em sentido formal, também meramente referida como princípio da legalidade. Em segundo lugar, a legalidade exige que qualquer comando normativo tenha um conteúdo previamente determinável em lei. Nesse caso, está-se diante da legalidade em sentido material, também referida como princípio da tipicidade (*Tatbestandsmäßigkeit*), neste trabalho definido como princípio da determinabilidade fática”. (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 129-130).

jurídica de conhecerem com antecedência as condutas passíveis de sanção pelo Estado e também impedia as autoridades de imporem sanções concretas ao arrepio da lei²⁵⁷.

No direito brasileiro, a Constituição Federal de 1988 estabelece a exigência da *lex previa*, no artigo 5º, inciso XXXIX, que dispõe: “Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”²⁵⁸.

Especificamente no campo do direito tributário sancionador, o princípio da legalidade, em nível infraconstitucional, está previsto no art. 97, inciso V, do CTN, que prevê: “Art. 97. (...) Somente a lei pode estabelecer: V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”.

No campo do Direito Administrativo Sancionador, cujas bases teóricas se aplicam no âmbito de investigação dogmática dos limites para a imposição de sanções relacionadas a infrações fiscais, o princípio da legalidade impõe que o ilícito tributário e a respectiva sanção sejam criados por lei formal, ou seja, aquela editada e aprovada pelo Poder Legislativo, que, como sabemos, é composto por representantes do povo.

Noutro giro verbal, queremos expressar que apenas a lei formal pode restringir a liberdade dos particulares por meio da definição dos ilícitos tributários e prescrição das respectivas penas. E tal restrição, como parece intuitivo imaginar, somente pode ser efetivada por meio dos representantes eleitos pelo povo²⁵⁹. Os princípios democrático e republicano decorrentes do Estado Democrático de Direito assim exige. Tal como afirma SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO,

²⁵⁷ NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 199-200.

²⁵⁸ Não se alegue que tal dispositivo seja aplicável tão somente às hipóteses de crimes, e não no campo das infrações não delituosas sancionadas pela Administração. É que, conforme já tivemos oportunidade de assentar acima, é necessário que o Direito seja interpretado de forma una e incindível, sob os influxos do sistema normativo cujas disposições disciplinam o exercício da potestade punitiva do Estado.

²⁵⁹ É essa também a opinião de Marçal Justen Filho, quando afirma: “Submeter a competência punitiva ao princípio da legalidade equivale a afirmar que somente o povo, como titular da soberania última, é quem se encarregará de qualificar certos atos como ilícitos e de escolher as sanções correspondentes e adequadas”. (JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 567).

parafrazeando PONTES DE MIRANDA, “a legalidade da tributação significa o povo se tributando a si próprio”²⁶⁰.

Segundo pensamos, é esse o verdadeiro conteúdo do princípio da legalidade aplicado à Administração no exercício do *jus puniendi* em matéria tributária, no aspecto da exigência de lei formal.

Por lei formal, entende-se lei votada e aprovada pelo Poder Legislativo. A Administração Pública não pode criar ilícitos tributários e impor sanções por meio de ato normativo infralegal²⁶¹.

Assim já decidiu o STF:

Ementa: Obrigações fiscais. Regime especial para seu cumprimento imposto a contribuinte, por ato administrativo. Princípio da legalidade, em matéria tributária. Delegação à autoridade fiscal incabível na espécie. A imposição de um sistema de sanções administrativas e fiscais, por mero ato administrativo, caso a caso, não se compadece com a indispensável segurança que há de ter o contribuinte, no que concerne a suas relações com o Fisco e às obrigações que lhe advêm dos tributos. As sanções a serem impostas ao contribuinte faltoso não poderão pender do arbítrio da autoridade fiscal, mas resultar de expressa disposição de lei. Orientação do STF, acerca de sanções a contribuinte faltoso, consubstanciada nas Súmulas 70, 323 e 547. Segurança concedida. Recurso extraordinário conhecido, por dissídio pretoriano, mas desprovido.

(STF, Primeira Turma, RE nº 100.919/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, julgado em 07/02/1986, DJ 04/03/1988)

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, 8º, 9º, 10, 13, § 1º, E 14 DA PORTARIA Nº 113, DE 25.09.97, DO IBAMA.

Normas por meio das quais a autarquia, sem lei que o autorizasse, instituiu taxa para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que

²⁶⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 221.

²⁶¹ Tratando do papel do regulamento no direito tributário brasileiro, Roque Antonio Carrazza já se manifestou: “(...) o regulamento não inova originalmente na ordem jurídica, isto é, não cria nem direitos, nem obrigações. Destarte, em matéria tributária, lhe é defeso prever tributos, *descrever infrações e impor quaisquer encargos que possam vir a repercutir na liberdade ou no patrimônio das pessoas*” (grifos nossos). (CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981, p. 103).

disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir.

Plausibilidade dos fundamentos do pedido, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos impugnados.

Cautelar deferida.

(STF, Tribunal Pleno, ADI nº 1.823 MC/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 30/04/1998, DJ 16/10/1998)

Em nosso sentir, o mesmo impedimento incorre a Administração para dispor sobre o tema das sanções administrativo-tributárias por meio de medidas provisórias. Isto porque, sem mesmo precisar investigar a presença do requisito da relevância e urgência (art. 62 da CF) para a edição do referido instrumento normativo, bem como enquadrar o Direito Administrativo Sancionador como um sub-ramo do Direito Penal, o que poderia ensejar a aplicação da vedação imposta pelo art. 62, § 1º, inciso I, “b”, da CF, não há qualquer dispositivo na Constituição Federal que permita a utilização de medidas provisórias para a criação de infrações e definição das respectivas penas, ao contrário do que ocorre em relação aos tributos em alguns casos.

Nesse sentido, tendo o princípio da legalidade fundamento constitucional (art. 5º, incisos II e XXXIV), e considerando a inexistência de permissivo constitucional dispondo sobre a possibilidade de previsão de infrações e respectivas penas em sede de medida provisória, não vemos como aceitar a utilização desse instrumento normativo de natureza precária para dispor sobre normas que implicam restrição a direitos fundamentais, como são aquelas que definem infrações tributárias e prescrevem as respectivas sanções²⁶².

A mesma restrição se impõe para a criação de infrações por descumprimento de obrigações acessórias. A despeito de se compreender que a criação de deveres instrumentais possa ocorrer por meio de ato normativo infralegal – interpretação que decorre da expressão “legislação tributária” prevista no § 2º do art. 113 do CTN –, a Constituição e também o Código Tributário Nacional não estabelecem qualquer exceção para a criação por instrumento diverso de lei de

²⁶² No mesmo sentido: MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 208.

infrações por descumprimento de deveres instrumentais ou das sanções correspondentes a tais ilícitos.

3.5.1.3.2 O princípio da tipicidade (*lex certa*)

O princípio da tipicidade não se reduz à análise do aspecto meramente formal da lei, no sentido da exigência de reserva desse instrumento normativo para regular comportamentos, definir infrações e estabelecer as respectivas sanções para a hipótese do descumprimento dos mandamentos legais, mas vai além para exigir que a lei trate de maneira detalhada de todos os elementos integrantes da norma jurídica²⁶³.

Segundo a doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO, calcada na análise da fenomenologia da incidência tributária, o princípio da tipicidade nos domínios do Direito Tributário pode ser compreendido em duas dimensões, a saber:

- (i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e
- (ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como “regra matriz de incidência”²⁶⁴.

ALBERTO XAVIER analisou com detença o conteúdo do princípio da tipicidade fechada no Direito Tributário²⁶⁵ concluindo que este pode ser entendido

²⁶³ Nesse sentido, é a posição de Ricardo Mariz de Oliveira ao afirmar: “(...) a penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária submete-se inafastavelmente ao princípio da legalidade, ou seja, está sujeita ao princípio da reserva legal que exige lei, em sentido formal e material, para a sua instituição”. (DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Sanções tributárias e denúncia espontânea*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 404).

²⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 305.

²⁶⁵ Para Misabel Derzi, o princípio da tipicidade no direito penal e no direito tributário é chamado de princípio da especialidade ou da especificidade conceitual. Diz a autora: “Onde quer que o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo

como a exigência de “reserva absoluta” de lei que forneça “não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei”²⁶⁶, ou seja, por mero ato de subsunção da norma ao fato jurídico.

Tratando do conteúdo do princípio da tipicidade no âmbito do direito administrativo sancionador, ALEJANDRO NIETO destaca que a integração da exigência da lei prévia (*lex previa*) com a lei certa (*lex certa*) forma o chamado de mandado de tipificação (*mandato de tipificación*), cujo conteúdo é assim definido pelo autor:

*Las infracciones y las sanciones no sólo tienen que estar previstas con anterioridad al momento de producirse la conducta enjuiciable sino que han de estar previstas con un grado de precisión tal que priven al operador jurídico de cualquier veleidad creativa, analógica o simplemente desviadora de la letra de la ley*²⁶⁷.

Para HECTOR VILLEGAS, o princípio da tipicidade em matéria sancionatória, como manifestação direta e necessária do princípio da legalidade, significa dizer que “a conduta punível deve estar precisamente delimitada pela lei por meio de figuras típicas que especifiquem essas ações”²⁶⁸.

Na mesma senda, MISABEL DERZI pontua que por força do princípio-garantia da tipicidade ou conformidade ao *Tatbestand* a lei não pode utilizar fórmulas de genéricas abstrações para descrever delitos imprecisos. A tipicidade,

(socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados. A rigor, o conhecimento princípio da ‘tipicidade’, no direito penal e no direito tributário, cede lugar ao da especialidade ou da especificidade conceitual”. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 126).

²⁶⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

²⁶⁷ “As infrações e as sanções não apenas têm que estar previstas com anterioridade ao momento da realização da conduta punível, como devem estar previstas com um grau de precisão tal que privem o operador do direito de qualquer tendência criativa, analógica ou simplesmente desviadora da letra da lei”. (NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 200. Tradução livre).

²⁶⁸ VILLEGAS, Hector. El principio de legalidad en el ilícito tributario. *Revista de Derecho Público*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nº 27, p. 193, jan./mar.1974.

segundo a autora destaca, “é manifestação do *nullum crimen, nulla poena, sine lege* em seu grau absoluto”²⁶⁹.

Conforme sublinha RAFAEL MUNHOZ DE MELLO, o princípio da tipicidade em matéria sancionatória é decorrência do princípio da segurança jurídica, que exige dos entes públicos a previsibilidade do seu modo de atuação a fim de que o particular não seja surpreendido pelo Estado²⁷⁰.

Podemos sintetizar o princípio da tipicidade no âmbito do direito tributário sancionador com a seguinte frase: a lei sancionadora deve descrever de forma precisa o fato ilícito, os sujeitos do vínculo obrigacional e a forma de apurar o montante da penalidade aplicável. Em suma, apontar todos os elementos integrantes da regra-matriz de incidência da sanção tributária em seus aspectos antecedente e consequente²⁷¹.

Ainda nesse tópico do princípio da tipicidade, a doutrina diverge acerca da possibilidade ou não de a Administração Pública graduar *in concreto* a penalidade a ser aplicada para determinada infração, observados os limites mínimo e máximo estabelecidos em lei.

A questão que se coloca é a seguinte: o princípio da tipicidade exige que apenas a descrição do fato ilícito seja minuciosamente prevista em lei ou também a pena deve ser fixada de forma precisa, sem qualquer margem para que a Administração defina o *quantum* da sanção a ser aplicada no caso concreto, conforme critérios que podem envolver a análise tanto do grau de intensidade de

²⁶⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 196.

²⁷⁰ DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 133.

²⁷¹ Paulo de Barros Carvalho aplica a teoria da regra-matriz de incidência tributária para as infrações derivadas do descumprimento de deveres tributários. Nesse sentido, os critérios componentes da regra-matriz de incidência das sanções seriam: ANTECEDENTE - (i) critério material: uma conduta infringente de dever jurídico tributário; (ii) critério espacial: o local de ocorrência da infração; (iii) critério temporal: o instante em que se considera ocorrido o ilícito; e CONSEQUENTE - (iv) critério pessoal: sujeito ativo – aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa (no caso da penalidade pecuniária); sujeito passivo – o que deve pagá-la; e (v) critério quantitativo: base de cálculo e alíquota. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 854-855).

reprovação do ilícito praticado quanto a aplicação de circunstâncias atenuantes e/ou agravantes do ilícito?

GUSTAVO MASINA é um dos autores da corrente que sustenta a inadmissibilidade de o Poder Legislativo fixar apenas limites e critérios para a imposição da pena, delegando ao Poder Executivo a missão de definir a dimensão quantitativa da sanção. Em sua opinião, estar-se-ia com isso violando, nesse caso, o princípio da legalidade, relegando à discricionariedade administrativa a fixação casuística da punição a ser aplicada no caso concreto, sem que os potenciais destinatários da norma sancionatória possam, de antemão, prever a intensidade da punição que poderão sofrer²⁷².

No que diz respeito à fase de aplicação da sanção, entendemos possível que a autoridade administrativa realize a dosimetria da multa tributária, desde que a lei sancionatória estabeleça, de forma precisa e segura, os critérios para que o aplicador da sanção e, posteriormente, o julgador, seja no âmbito do processo administrativo ou judicial, possa realizar o controle de legalidade da imposição do gravame. É o que EDUARDO PEREZ SALUSSE, em estudo específico sobre o tema, denomina de “moderação sancionatória” no âmbito do direito tributário sancionador²⁷³.

De acordo com a conclusão a que chegou esse autor, com a qual concordamos, o exercício da atividade de moderação sancionatória por parte do julgador administrativo contribui para a realização dos princípios da razoabilidade e

²⁷² MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 213.

²⁷³ SALUSSE, Eduardo Perez. *Moderação sancionatória no processo administrativo tributário paulista: uma análise empírica e teórica*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. O autor analisou o tema à luz do art. 92 da Lei Estadual nº 6.374/89 do Estado de São Paulo, que serviu de base para o art. 527-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. Referido dispositivo assim estabelece: “Artigo 92 - Salvo disposição em contrário, as multas aplicadas nos termos do artigo 85 podem ser reduzidas ou relevadas pelos órgãos julgadores administrativos, desde que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de pagamento do imposto. § 1º - Na hipótese de redução, deve ser observado o limite mínimo previsto no § 7º do artigo 85. § 2º - Não poderão ser relevadas, na reincidência, as penalidades previstas na alínea "a" do inciso VII e na alínea "x" do inciso VIII do artigo 85. § 3º - Para efeitos deste artigo, serão, também, examinados o porte econômico e os antecedentes fiscais do contribuinte”.

da proporcionalidade na medida em que colabora para adequar a sanção ao caso concreto à luz das suas funções e finalidades²⁷⁴.

Sustentar entendimento contrário, aliás, parece colidir com a *ratio legis* do art. 112, inciso IV, do CTN, que autoriza a interpretação benigna em matéria de penalidades tributárias nos casos de dúvida quanto “à natureza da penalidade aplicável, ou à sua gradação”.

3.5.1.3.3 Princípio da irretroatividade da lei sancionatória como regra geral

Assim dispõe o art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal: “A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”. Trata-se do princípio da irretroatividade da lei penal, aplicada em todo o âmbito de exercício da potestade punitiva estatal, não sendo restrita, portanto, às hipóteses reguladas pelo direito penal.

Assim já decidiu o STF no julgamento do RE nº 407.190/RS²⁷⁵, cujo acórdão restou assim ementado:

(...) observe-se o fato de consubstanciar garantia constitucional a irretroatividade da lei penal, exceto para beneficiar o réu. O preceito do inciso XL do artigo 5º da Constituição Federal há de ser tomado a partir de óptica teleológica, não se devendo potencializar o fato de se aludir a réu e de se ter o emprego da expressão “lei penal”. Cumpre o empréstimo da maior eficácia possível a textos constitucionais que tratem de garantia para o cidadão. Daí a melhor doutrina – Roque Antonio Carrazza – entender o disposto no inciso em comento a albergar toda e qualquer lei que encerre pena, ainda que de multa, pouco importando o envolvimento, ou não, de réu, de procedimento a revelar ação penal – “Curso de Direito Constitucional Tributário”, Malheiros, São Paulo, 2001, página 306/307 (...)

Como decorrência do princípio da legalidade, traduzido pelo provérbio latino “*nullum crimen nulla poena sine lege*” (art. 5º, inciso XXXIX, da CF), é imperioso que a lei defina de forma prévia quais são as condutas consideradas como ilícitas e as respectivas sanções a fim de que os particulares possam avaliar

²⁷⁴ SALUSSE, Eduardo Perez. *Op. cit.*, p. 100.

²⁷⁵ STF, Tribunal Pleno, RE nº 407.190/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 27/10/2004, DJ 13/05/2005.

as consequências decorrentes do descumprimento da norma jurídica impositiva, isto é, do cometimento do ato ilícito.

Não é admitido juridicamente que, como num simples mágica, uma determinada conduta hoje considerada lícita possa tornar-se amanhã ilícita e ser o indivíduo penalizado como se à época da ocorrência do fato a norma sancionatória já estivesse em vigor. O mesmo raciocínio se aplica para a hipótese de instituição de lei sancionatória mais severa, que agrava a sanção anteriormente prevista, prejudicando a situação do particular. Também esta norma (*lex gravior*) não pode ter efeito retroativo.

Em síntese, o efeito da norma que define o ilícito e imputa a respectiva sanção à conduta delituosa ou que agrava a sanção anteriormente prevista é sempre *prospectivo, pro futuro, jamais retrospectivo*²⁷⁶.

3.5.1.3.4 Princípio da retroatividade da lei benigna (*lex mitior*)

Enquanto a regra é a irretroatividade da lei sancionatória que define novo ilícito e a respectiva sanção ou que majora a sanção anteriormente aplicada a um dado comportamento ilícito, o sentido inverso ocorre com a lei que cria uma situação mais favorável ao infrator, seja para deixar de considerar como ilícito determinado comportamento, seja para reduzir o montante da pena (a chamada *lex mitior*), situação em que a retroatividade da norma sancionatória é aplicada.

A exceção está prevista na parte final do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal: “A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.

Há autores que entendem que a regra da retroatividade da lei penal benigna tem aplicação restrita ao campo do direito penal, posicionamento com o

²⁷⁶ Segundo ensinamento de HECTOR VILLEGAS, “*la ley tributaria no puede convertir em punible um hecho u omisión consumados anteriormente a su vigencia*”. Tradução livre: “A lei tributária não pode transformar em punível um ato ou omissão consumados anteriormente a sua vigência”. (VILLEGAS, Hector. El principio de legalidad en el ilícito tributario. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nº 27, p. 196, jan./mar.1974).

qual não concordamos por entendermos que tal dispositivo aplica-se a todo o âmbito do exercício da atividade punitiva estatal.

Esse entendimento restritivo é sustentado por RAFAEL MUNHOZ DE MELLO²⁷⁷ e FÁBIO MEDINA OSÓRIO²⁷⁸, para os quais a retroatividade da lei penal mais benéfica tem por fundamento razões de cunho humanitário relacionadas às garantias asseguradas ao réu na seara do direito penal, não podendo ser aplicada no âmbito do Direito Administrativo Sancionador. Ambos os autores, contudo, admitem a aplicação do princípio da retroatividade da norma sancionatória favorável na hipótese de a lei assim dispor.

No Código Tributário Nacional, o art. 106, inciso II, do CTN prevê a hipótese de retroatividade da lei sancionatória favorável, ao dispor:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Destacamos que a interpretação dada pelo STJ à expressão “ato não definitivamente julgado” prevista no *caput* do art. 106 do CTN é no sentido de considerar o julgamento final a respeito da legalidade do lançamento tributário, ainda que perante o Poder Judiciário. O preceito em tela contempla, assim, a hipótese de lançamento fiscal impugnado por meio de embargos do devedor em execução fiscal.

Nesse sentido:

²⁷⁷ DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 154-155.

²⁷⁸ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 277.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INOVAÇÃO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. VEDAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. INCIDÊNCIA. ALEGAÇÃO EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. A análise do agravo de instrumento limita-se à questão firmada na decisão agravada, sendo vedada a inovação recursal.

2. É facultado ao contribuinte requerer a incidência de lei posterior mais benéfica a fatos pretéritos, nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, enquanto não definitivamente julgada a demanda. Precedentes.

Agravo regimental improvido²⁷⁹.

Ainda de acordo com o entendimento do STJ, quando se trata de execução fiscal, a decisão final corresponde à fase de arrematação, adjudicação ou remição, sendo irrelevante a existência ou não de embargos à execução, e o resultado do seu julgamento. É o que revela o seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – MULTA – REDUÇÃO – RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA – POSSIBILIDADE.

1. Ausente o prequestionamento dos artigos 242, 244, 506, inciso III e 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, e artigo 112 do CTN. Aplicação da Súmula 211/STJ.

2. Pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que tratando-se de ato não definitivamente julgado aplica-se a lei mais benéfica ao contribuinte para redução de multa, conforme dispõe o artigo 106, inciso III, alínea "c" do CTN.

3. Considera-se encerrada a Execução Fiscal após a arrematação, adjudicação ou remição, sendo irrelevante a existência ou não de Embargos à Execução, procedente ou não.

Recurso especial provido²⁸⁰.

Também tratando da interpretação do art. 106 do CTN, cumpre destacar o entendimento do STJ de que o princípio da retroatividade benigna da lei sancionatória em matéria tributária alcança qualquer espécie de multa, seja ela moratória ou punitiva, não cabendo ao intérprete fazer distinção onde a lei não o faz.

²⁷⁹ STJ, Segunda Turma, AgRg no AREsp nº 188.843/RS, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 16/10/2012, DJ 24/10/2012.

²⁸⁰ STJ, Segunda Turma, REsp nº 1.121.230/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 18/02/2010, DJ 02/03/2010.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MULTA. ART. 61, DA LEI N.º 9.430/96. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA *LEX MITIOR*.

1. A *ratio essendi* do art. 106 do CTN implica que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica vigente no momento da execução, pelo que, independentemente de o fato gerador do tributo tenha ocorrido em data anterior a vigência da norma sancionatória.

2. Determinando a lei que a multa pelo não recolhimento do tributo deve ser menor do que a anteriormente aplicada, a novel disposição beneficia as empresas atingidas e por isso deve ter aplicação imediata, vedando-se, conferir à lei uma interpretação tão literal que conflite com as normas gerais, obstando a salutar retroatividade da lei mais benéfica. (*Lex Mitior*).

3. *In casu*, não se revela obstada a aplicação do art. 61, da Lei n.º 9.430/96, se o fato gerador decorrente da multa tenha ocorrido em período anterior à 01.01.1997, pelo que, ante o disposto no art. 106, inc. II, letra "c", em se tratando de norma punitiva, aplica-se a legislação vigente no momento da infração.

4. Por ter *status* de Lei Complementar, o Código Tributário Nacional, ao não distinguir os casos de aplicabilidade da lei mais benéfica ao contribuinte, afasta a interpretação literal do art. 61, da Lei n.º 9.430/96, que determina a redução do percentual alusivo à multa incidente pelo não recolhimento do tributo, no caso, de 30% para 20%.

5. A redução da multa aplica-se aos fatos futuros e pretéritos por força do princípio da retroatividade da *lex mitior* consagrado no art. 106 do CTN.

6. O Código Tributário Nacional, artigo 106, inciso II, letra "c" estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue entre multa moratória e punitiva.

7. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada.

8. Agravo Regimental desprovido²⁸¹.

Por fim, mencionamos o entendimento assentado pelo STF no julgamento do RE n.º 407.190/RS²⁸², já citado acima, quando foi definido que o art. 106 do CTN ostenta a natureza de norma geral em matéria tributária, estando assim abrangido

²⁸¹ STJ, Primeira Turma, AgRg no Ag n.º 490.393/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09/03/2004, DJ 03/05/2004.

²⁸² STF, Tribunal Pleno, RE n.º 407.190/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 27/10/2004, DJ 13/05/2005.

pelo rol exemplificativo do art. 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal. Com base nesse posicionamento, o STF considerou que o legislador ordinário não poderia limitar no tempo a cláusula de retroatividade benigna da lei mais favorável prevista na alínea “c” do inciso II daquele mesmo dispositivo. Eis a ementa da decisão:

TRIBUTO - REGÊNCIA - ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias.

MULTA - TRIBUTO - DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

MULTA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RESTRIÇÃO TEMPORAL - ARTIGO 35 DA LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República -artigo 146, inciso III - a expressão "para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977", constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação decorrente da Lei nº 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.

3.5.1.3.5 Vedação à analogia

Partindo do conteúdo normativo do princípio da tipicidade, segundo o qual a descrição dos elementos essenciais da conduta delituosa e a previsão da respectiva sanção devem estar previstos em lei formal, fácil é perceber que não pode ser admitido o recurso à analogia na imposição de sanções por parte da Administração por descumprimento de deveres tributários.

Entende-se por analogia, conforme ensinamentos de NORBERTO BOBBIO, o “procedimento pelo qual se atribui a um caso não regulado a mesma disciplina de um caso regulado de maneira similar”²⁸³.

Refoge à noção de tipicidade a ideia de se conceber a possibilidade de aplicação de analogia para se estender a regra sancionatória de uma dada situação a outra não regulada pelo simples fato de serem “similares”. Representaria

²⁸³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Ari Marcelo Solon. São Paulo: Edipro, 2011, p. 146-147.

inequívoco atentado aos sobreprincípios da segurança jurídica e da certeza do direito, alheio, portanto, aos anseios preconizados pelo Estado Democrático de Direito, imaginar que tal situação pudesse ocorrer.

Inexistindo norma jurídica que regule de forma exata e precisa a situação de fato que configura o ilícito e define a respectiva sanção não há a possibilidade de o intérprete-aplicador do direito se valer da analogia para alcançar condutas que não foram enquadradas como ilícitas pelo legislador.

3.6 Princípio do *in dubio pro contribuinte*²⁸⁴

3.6.1 Origem histórica, fundamento normativo e significado

Encontra o princípio do *in dubio pro contribuinte*²⁸⁵ clara inspiração na seara do Direito Penal no qual se cunhou o princípio do *in dubio pro reo*, utilizado como critério de julgamento em favor do acusado nos casos de dúvida razoável quanto ao preenchimento dos elementos normativos necessários à caracterização do fato delituoso²⁸⁶.

Estão os princípios do *in dubio pro reo* e, por extensão, do *in dubio pro contribuinte*, intimamente relacionados ao princípio da presunção de inocência, segundo o qual, nos termos do que reza o art. 5º, inciso LVII, da Constituição

²⁸⁴ Adotamos essa expressão por estar consagrada na doutrina e na jurisprudência embora o nosso entendimento é de que melhor seria denominá-lo de *in dubio pro agente*. Isso porque, nos lindes do Direito Tributário Sancionador, a infração por descumprimento de dever tributário pode ser imputada ao contribuinte ou responsável (ambos sujeitos passivos da obrigação tributária).

²⁸⁵ Muitas vezes chamado também *in dubio contra fiscum*.

²⁸⁶ Rafael Pandolfo relata que o princípio do *in dubio pro reo* tem a sua origem histórica na Grécia Antiga, no tribunal ateniense do Areópago, quando em caso de empate na votação pelos julgadores do conselho de aristocratas o réu era absolvido. (PANDOLFO, Rafael. A inaplicabilidade do voto de qualidade em matéria sancionatória no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. In: _____. *O direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1014). Também reconhecem a inspiração juspenalista do princípio do *in dubio pro contribuinte*: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 667; BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 248; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 665; COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 164).

Federal, “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória”²⁸⁷.

A doutrina tem destacado a aplicação do princípio da presunção de inocência no âmbito do direito administrativo sancionador por extensão do regime constitucional-penal de garantia, o que reforça o caráter sistemático do Direito na compreensão de um regime jurídico punitivo com princípios gerais que se aplicam em todos os campos em que se manifesta o exercício da atividade punitiva estatal²⁸⁸.

No âmbito penal, o princípio do *in dubio pro reo* consiste na absolvição do réu quando o julgador tem dúvida a respeito dos fatos²⁸⁹ que ensejaram a acusação (materialidade, autoria e culpabilidade) ou mesmo na interpretação da lei penal²⁹⁰. Exige-se certeza tanto da ocorrência do fato ilícito quanto da sua subsunção ao tipo penal para que a condenação do réu se imponha.

O aludido princípio garante a proteção do direito fundamental de liberdade do homem, evitando a imposição de penas injustas e arbitrárias ao réu diante da dúvida razoável acerca da ocorrência do fato ilícito ou mesmo da punibilidade do acusado.

No âmbito tributário, o princípio do *in dubio pro* contribuinte, inspirado, como dito, no princípio do *in dubio pro reo*, está previsto no art. 112 do CTN. A redação do dispositivo é a seguinte:

²⁸⁷ A conexão entre o princípio do *in dubio pro reo* e da presunção de inocência é pontuada por Maria Ângela Lopes Paulino Padilha: “Complementando o princípio da presunção de inocência, desponta o princípio *in dubio pro reo*, uma vez que, quando a Constituição erigiu a presunção de inocência à garantia constitucional, concedeu ao acusado o benefício da dúvida”. (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 157).

²⁸⁸ Conforme expõe Paulo Roberto Coimbra Silva: “Como princípio basilar retentor das potestades punitivas do Estado, em nenhum sentido justifica-se a restrição de sua abrangência ao processo penal, máxime ao se considerar que as sanções punitivas não são exclusivamente as penais; ou seja, a repressão não é uma peculiaridade do Direito Penal, podendo manifestar-se nos mais diversos ramos jurídicos, mormente no tributário”. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 341). No mesmo sentido: PRATES, Marcelo Madureira. *Sanção administrativa geral: anatomia e autonomia*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 96.

²⁸⁹ Cf. art. 386 do CPP.

²⁹⁰ Conforme relata Damásio E. de Jesus, há autores que negam eficácia ao princípio do *in dubio pro reo* em matéria de interpretação da lei penal, admitindo-a tão somente no campo da apreciação das provas, como entendia José Frederico Marques e Magalhães de Noronha. A doutrina majoritária, contudo, é favorável à aplicação do princípio no campo da interpretação da lei penal. (DE JESUS, Damásio E. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 43-45, v. I).

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A origem da expressão pode ser atribuída a Modestino que, no Digesto, estabeleceu que “*non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile respionderit*”, ou seja, “não se pode afirmar que comete delito aquele que, em caso de dúvida, adota uma interpretação favorável ao contribuinte”.

Assim como no Direito Penal, no Direito Tributário a sanção prevista em lei para as hipóteses de descumprimento de deveres tributários somente deve prevalecer quando há certeza de que a hipótese de incidência prevista abstratamente pela norma sancionatória amolda-se perfeitamente ao fato reputado como ilícito pela autoridade administrativa. Em caso de dúvida da subsunção do fato à norma, impõe-se o afastamento da punição ao acusado.

Isso não significa dizer que o princípio do *in dubio pro* contribuinte imponha solução favorável ao agente em todos os casos ou que este deve ser o ponto de partida do aplicador da norma sancionatória. Não há regra geral de interpretação a favor do contribuinte, assim como não é dado ao intérprete construir, por meio da interpretação do art. 112 do CTN, um axioma que imponha solução favorável ao Fisco como regra.

Há que se ponderar os interesses envolvidos no conflito: de um lado, o direito do Estado de soberanamente arrecadar os tributos, nos termos e de acordo com os limites definidos pela Constituição Federal, e aplicar as devidas sanções pelo descumprimento dos deveres tributários em face dos contribuintes; e, de outro, os direitos fundamentais de liberdade e propriedade do cidadão que, por sua superioridade axiológica frente aos demais direitos, somente podem ser

restringidos caso existam fortes argumentos que justifiquem uma tomada de decisão a favor do fisco.

Para MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS, o princípio do *in dubio pro contribuinte*, considerado pelo autor como um sobreprincípio constitucional, determina a busca por um estado ideal de coisas: uma tributação cuidadosa com os direitos fundamentais do contribuinte, que impõe o julgamento a favor do contribuinte nos casos de dúvida, a menos que existam razões fortes que justifiquem um julgamento favorável ao fisco²⁹¹.

Seguindo a mesma linha que defendemos neste trabalho, o autor sustenta que os direitos fundamentais de liberdade e propriedade que são atingidos pela tributação devem ser respeitados na hipótese da existência de dúvidas quanto à configuração do ilícito tributário²⁹².

É possível estabelecermos uma conexão entre o Direito Penal e o Direito Tributário no que tange ao conteúdo do art. 112 do CTN por meio da análise das discussões legislativas que precederam à elaboração do Código²⁹³.

Na origem, o art. 273 do anteprojeto do Código Tributário Nacional²⁹⁴ que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, o qual originou o atual art. 112 do CTN, tinha a seguinte redação:

Art. 273. A lei tributária que defina infrações ou lhes comine penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida:

I. Quanto à capitulação legal, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou quanto à natureza e extensão dos seus efeitos;

II. Quanto à autoria, imputabilidade e punibilidade.

²⁹¹ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 181.

²⁹² *Ibidem*, p. 182-183.

²⁹³ Cf. PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A controvertida aplicação do artigo 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo do caso “Petrobras”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 237, p. 128-130, junho 2015.

²⁹⁴ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acesso em 25.04.2017.

III. Quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Parágrafo único. *Sem prejuízo do disposto no Título III do Livro III, aplicam-se como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária a que se refere este artigo os princípios gerais de direito penal, legislados ou não.* (grifos nossos)

O parágrafo único desse dispositivo foi suprimido na redação final do CTN, tendo como base a sugestão 789 que assim previu: o direito penal tributário não “tem semelhança absoluta com o direito penal. Parece-me, pois, que o princípio constante do corpo do artigo é suficiente para proteger aquele que é acusado de infração fiscal”.

E no relatório final, por meio do qual a Comissão Especial encaminhou o projeto final do CTN para o Ministério da Fazenda, RUBENS GOMES DE SOUZA assim justificou a redação do art. 78 do projeto (que substituiu o art. 273 do anteprojeto):

84. O art. 78 determina, fixando-lhe ao mesmo tempo os limites, a interpretação das disposições penais pela forma mais favorável ao acusado. Corresponde ao art. 273 do Anteprojeto e consagra princípio de equidade, pacífico na jurisprudência fiscal (Direito 3/260, 15/445, Revista Forense 90/124; Arquivo Judiciário 63/237)²⁹⁵.

Verifica-se, assim, que apesar de o legislador do CTN não ter reconhecido de forma absoluta a aplicação de *todos* os princípios gerais do Direito Penal ao Direito Tributário, assim o fez em relação ao princípio do *in dubio pro reo*, traduzido pelo princípio da equidade em matéria fiscal²⁹⁶.

Conforme anota RICARDO LOBO TORRES, a equidade em matéria de interpretação da lei tributária sancionatória não se confunde com a equidade prevista no art. 108, IV, do CTN (forma de integração do Direito) e com a prevista no art. 172, IV, do mesmo *Codex* (forma de correção do direito legislado),

²⁹⁵ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>, p. 184. Acesso em 25.04.2017.

²⁹⁶ O autor conclui que o legislador do CTN reconheceu haver *conexão moderada* entre o Direito Penal e o Direito Tributário em relação ao tema das sanções. (PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A controversa aplicação do artigo 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo do caso “Petrobras”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 237, p. 130, junho 2015).

representando, na verdade, uma forma de “temperamento do Direito vigente ou brandura e doçura na aplicação da lei penal”²⁹⁷.

Presentes as circunstâncias previstas nos incisos I a IV do art. 112 do CTN deve a autoridade administrativa lançadora ou judicante aplicar a interpretação mais favorável ao agente, seja para excluir totalmente a penalidade ou reduzi-la, a depender do caso²⁹⁸.

3.6.2 Âmbito normativo

O artigo 112 do CTN arrola quatro incisos com situações nas quais a interpretação benigna deve ser aplicada a favor do agente (sujeito passivo da relação jurídica sancionatória – contribuinte ou responsável). Os três primeiros incisos referem-se à valoração dos fatos; o último inciso guarda relação tanto com a valoração do fato quanto à interpretação da norma sancionatória no que tange ao seu conteúdo e alcance.

A leitura do rol enunciado pelo art. 112 do CTN indica que o legislador pretendeu conferir a máxima garantia da interpretação mais favorável ao agente em matéria de infrações tributárias. Os incisos estão inter-relacionados, o que se confirma pelo conteúdo das decisões judiciais a respeito do tema que muitas vezes acabam fazendo referência a mais de um inciso do dispositivo, sem precisar o alcance de cada um no caso concreto.

A confirmar essa visão do caráter *garantista* do art. 112 do CTN, a doutrina tem entendido que o rol de situações elencadas por esse dispositivo tem caráter meramente exemplificativo, e não taxativo, devendo ser aplicado a qualquer

²⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 212.

²⁹⁸ Entendemos que o dispositivo, embora tenha a sua aplicação mais presente no âmbito do contencioso fiscal, dirige-se também à autoridade fiscal que deve averiguar as circunstâncias fáticas que determinam a prevalência da interpretação benigna em matéria de infrações e sanções tributárias.

hipótese de dúvida do intérprete, quer seja na valoração dos fatos, quer seja na interpretação do conteúdo e alcance da hipótese normativa sancionatória²⁹⁹.

O primeiro inciso refere-se à dúvida quanto à capitulação legal do fato que diz respeito ao enquadramento deste à hipótese de incidência de cunho sancionatório. A questão envolve a decisão sobre qual norma sancionatória deve ser aplicada para enquadrar determinado fato reputado ilícito.

A hipótese pode ser ilustrada na decisão objeto do RE nº 90.143 pelo STF em situação na qual a autoridade fiscal aplicou multa equivalente a 100% sobre o valor das mercadorias, aplicável para os casos de exportação sem guia de exportação, quando na verdade a guia foi emitida, porém fora do prazo estabelecido pela lei. Eis a ementa do julgado:

Ementa: - Não estabelecida, expressamente, a multa de 100% sobre o valor das mercadorias, para o caso de embarque no porto exportador se ter verificado poucos dias após esgotado o tempo fixado na guia de exportação, não é possível equiparar essa ocorrência com a falta de guia de exportação, para aplicar a pesada multa prevista para aquela hipótese, mesmo porque a lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidade, dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável³⁰⁰.

O segundo inciso trata da dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

O dispositivo parece conflitar com o art. 136 do CTN, que estabelece: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

O conflito é meramente aparente.

²⁹⁹ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 249. Segundo Hugo de Brito Machado, “as normas da cabeça do art. 112, e seus vários incisos, são, na verdade, meramente explicitantes do que se haveria de entender, mesmo sem elas, em face da teoria geral do Direito e dos princípios em que se inspira o Direito punitivo”. (MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 229, p. 50-51, out. 2014).

³⁰⁰ STF, Primeira Turma, RE nº 90.143, Rel. Min. Soares Muñoz, julgado em 02/03/1979, DJ 16/03/1979.

A ressalva inicial do dispositivo “salvo disposição de lei em contrário...” indica que se a lei sancionatória prevê como condição para a configuração da infração o efeito do ato, pairando dúvida sobre a natureza, as circunstâncias materiais do fato ou a extensão dos seus efeitos a interpretação *in bonam partem* se impõe.

A jurisprudência do CARF tem diversos precedentes aplicando essa hipótese específica do inciso II do art. 112 do CTN para fundamentar a aplicação da interpretação mais favorável ao agente em matéria de penalidades tributárias. Destacamos, por todos, o seguinte julgado:

CERTIFICADO DE ORIGEM. VALIDADE - A omissão, na fatura comercial, da data de sua emissão, tornaria impossível afirmar se foi emitida antes ou depois do certificado de origem, mas a indicação expressa no certificado do número da fatura leva à conclusão que, quando da emissão deste, já existia a fatura. Aplicação do art. 112 do CTN, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (*in dubio pro reo*). Recurso especial negado³⁰¹.

O terceiro inciso trata da dúvida quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade do agente. A prova quanto à autoria (ou coautoria), quanto à imputabilidade (i.e., conjunto de condições que uma pessoa deve reunir para lhe ser juridicamente imputada a prática de um fato ilícito) ou quanto à punibilidade (i.e., existir lei definindo o fato como infração, ser o agente imputável e penalmente capaz³⁰²) deve ser plena, sob pena de prevalecer a interpretação mais favorável ao agente.

No que tange à autoria do ilícito, esclareça-se que qualquer dúvida a respeito de quem cometeu o ilícito deve resultar no afastamento da imposição da sanção. Não é conciliável com os princípios albergados pelo Estado Democrático de Direito, notadamente com os da presunção de inocência e da segurança jurídica, impor sanção contra aquele que não praticou o ato ilícito ou sequer concorreu para a sua prática.

³⁰¹ CSRF, Acórdão nº CSRF/04.393, Recurso nº 302-118955, Processo Administrativo nº 11042.000301/95-43, Rel. Cons. Carlos Henrique Klaser Filho, julgado em 17/05/2005.

³⁰² Aqui o termo “penalmente” deve ser compreendido em seu sentido lato, não restrito às penas aplicadas no âmbito da jurisdição penal.

Com relação ao conceito de imputabilidade, a lição sempre lembrada de ANÍBAL BRUNO nos dá a ideia do seu conteúdo. Segundo o autor, imputabilidade é o “conjunto de condições pessoais que dão ao agente capacidade para lhe ser juridicamente imputada a prática de um fato punível”³⁰³. Qualquer circunstância que retire do agente a possibilidade de compreender a ilicitude (aqui podemos falar na circunstância do “erro de proibição” que trataremos adiante) deve resultar na interpretação da norma sancionatória menos gravosa ao acusado.

Por fim, o conceito de punibilidade está ligado ao exercício legítimo do *jus puniendi* estatal nas hipóteses em que o ordenamento jurídico assim estabelece. Para que seja sancionada a infração tributária não delituosa, a conduta do agente deve ser típica (prevista em lei e enquadrado o fato ilícito na moldura abstrata da norma sancionatória), antijurídica (contrária ao ordenamento) e culpável (conceito que abordaremos a seguir à luz do regime jurídico repressivo do Estado em matéria tributária).

O precedente abaixo, proferido pelo STJ, retrata hipótese de aplicação do dispositivo em relevo:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL (ICMS). CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR EMPRESAS POSTERIORMENTE CONSIDERADAS INIDÔNEAS. DOCUMENTAÇÃO FISCAL IRREGULAR. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS SEM SAÍDA DE MERCADORIA. PROVA EMPRESTADA DA RECEITA FEDERAL. POSSIBILIDADE. LAVRATURA DE 3 AUTOS DE INFRAÇÃO (UM FEDERAL E DOIS ESTADUAIS). DECISÕES ADMINISTRATIVAS NA ESFERA FEDERAL E ESTADUAL CONFLITANTES QUANTO AO CREDITAMENTO INDEVIDO DE IMPOSTO, COM CANCELAMENTO PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM FACE DA MATRIZ DA EMPRESA RECORRENTE. ART. 112 DO CTN. DÚVIDA QUE DEVE SER INTERPRETADA A FAVOR DO CONTRIBUINTE. RESP. 1.148.444/MG, REL. MIN. LUIZ FUX (DJe 27/04/10). SUBSISTÊNCIA DA MULTA REFERENTE À EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS SEM A DEVIDA SAÍDA DE MERCADORIA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC. PRECEDENTES DO STJ. SÚMULA 83/STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Ao contrário do que afirma a recorrida, não se trata de questão de fato apenas, ou de reexame de provas, mas de possível violação

³⁰³ BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 39, v. 2.

ao art. 112 do CTN, haja vista as provas emprestadas aos autos que lograram êxito na esfera administrativa, havendo de se aferir o real alcance ou interpretação do direito à espécie.

2. *In casu*, presente o chamado prequestionamento implícito, uma vez que a discussão gira em torno da subsistência da imputação e infração fiscal apontada, mesmo quando existentes duas decisões administrativas favoráveis à contribuinte, calcadas nos mesmos fatos, inicialmente apurados pela Receita Federal.

3. Todavia, no caso, a oscilação administrativa na conclusão da participação da recorrente em eventual esquema de utilização de notas frias para fins de credenciamento indevido de IPI e ICMS lança dúvida quanto à autoria do fato (art. 112, III do CTN). Com efeito, desde a apuração no âmbito federal, têm assinalado os órgãos de controle superiores que o Fisco não conseguiu demonstrar que a recorrente, participara dos possíveis ilícitos fiscais cometidos na cadeia negocial anterior.

4. Na hipótese, perfeitamente aplicável o entendimento firmado pela Primeira Seção desta Corte, por meio do REsp. 1.148.444/MG, Rel. Min. LUIZ FUX (DJe 27/04/10), submetido à norma do art. 543-C do CPC, de que o comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. (...) ³⁰⁴

Por fim, o quarto inciso alude à dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

A dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável coloca o intérprete na contingência de decidir se o fato reputado como ilícito tem de fato a natureza prevista na lei sancionatória ou não.

Já quanto à graduação da penalidade, o intérprete deve aplicar, no ato de dosimetria da pena, o critério ou conjunto de critérios previstos em lei que resultar na menor sanção em caso de dúvida quanto ao preenchimento dos requisitos que determinam a calibração da intensidade da pena.

³⁰⁴ STJ, Primeira Turma, REsp nº 1.215.222/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 18/10/2011, DJ 11/11/2011.

O dispositivo aplica-se, por exemplo, em casos de desqualificação da multa de ofício por parte dos julgadores administrativos em sede de controle contencioso da legalidade do lançamento quando não estão presentes os requisitos para a configuração das condutas dolosas de sonegação, fraude ou conluio referidas pelo art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007³⁰⁵.

Nesse sentido:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS E DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA - MULTA QUALIFICADA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. No caso, o dolo que autorizaria a qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido, sendo que a fiscalização justificou a exasperação da penalidade na configuração, em tese, de crime contra a ordem tributária. Apenas as omissões de rendimentos, ainda que por cinco exercícios (tese suscitada pela recorrente), sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza o dolo. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN.

Recurso especial negado³⁰⁶.

³⁰⁵ Gustavo Masina entende que na hipótese de indevida qualificação da multa pela autoridade fiscal, o órgão de julgamento não pode reduzir a infração, mas apenas cancelá-la. O entendimento do autor é de que esse procedimento de desagravamento da multa acaba impedindo o acusado de apresentar defesa e recurso administrativo contra a imposição da multa de ofício, em afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório. (MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 129 e 174). Divergimos do autor, neste particular. Entendemos que não há cerceamento do direito de defesa na espécie, considerando que a defesa apresentada pelo sujeito passivo contra a autuação fiscal para questionar o lançamento da multa qualificada já engloba eventual questionamento contra a própria multa padrão de ofício.

³⁰⁶ CSRF, Acórdão nº 9202-001.969, Recurso nº 159.749, Processo Administrativo nº 10680.013122/2006-10, Rel. Cons. Gonçalo Bonet Allage, julgado em 15/02/2012.

3.6.2.1 Exclusão apenas das penalidades ou também exoneração do tributo?

Há certa controvérsia doutrinária a respeito da extensão do âmbito de aplicação do art. 112 do CTN. Discute-se se em caso de dúvida nas hipóteses previstas no referido dispositivo a autoridade julgadora deve exonerar integralmente o crédito tributário objeto de lançamento, no que se compreende o principal, os juros de mora e a multa punitiva, ou se o cancelamento deve atingir tão somente a penalidade.

Para LUIS EDUARDO SCHOUERI, o art. 112 do CTN tem o seu âmbito de aplicação restrito à matéria de infrações e respectivas penalidades. O autor questiona até mesmo a denominação *in dubio pro* contribuinte. Segundo ele, “[n]ada há a exigir que a tributação se dê da forma menos amena possível. O tema, aqui, é exclusivamente o das infrações”³⁰⁷.

O mesmo entendimento sustenta RAFAEL PANDOLFO ao defender que a aparente antinomia do Regimento Interno do CARF com o art. 112 do CTN deve ser resolvida pela prevalência do voto de qualidade em todas as matérias estranhas ao direito sancionatório, como são as obrigações tributárias, prevalecendo a interpretação mais favorável ao acusado no que tange às normas sancionatórias no campo tributário³⁰⁸.

No mesmo diapasão, ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA conclui: “(...) no tocante à exigência de tributo, a dúvida favorece o Fisco ao passo que, quanto à exigência de multa de natureza punitiva, a dúvida favorecerá sempre o acusado (contribuinte)”³⁰⁹.

Em sentido contrário, FERNANDO FACURY SCAFF defende uma interpretação mais ampla do dispositivo defendendo a exoneração integral da

³⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 666.

³⁰⁸ PANDOLFO, Rafael. A inaplicabilidade do voto de qualidade em matéria sancionatória no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. In: _____. *O direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1027.

³⁰⁹ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A controvertida aplicação do artigo 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo do caso “Petrobras”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 237, p. 136, junho 2015.

cobrança. O autor ilustra o seu posicionamento afirmando que se houver dúvidas sobre a existência ou não do fato imponible, i.e., sobre a materialidade da conduta, ou mesmo sobre a alíquota aplicável a uma determinada operação, por exemplo, no caso de divergência de classificação fiscal, a conduta do réu/contribuinte deve ser considerada válida resultando na integração anulação da pretensão fiscal³¹⁰.

Seguindo o mesmo posicionamento, mas por fundamentos diversos, MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS defende a aplicação do art. 112 do CTN em matéria de tributo, entendendo que, sob uma perspectiva teleológica, o princípio do *in dubio pro contribuinte* visa proteger os direitos fundamentais de liberdade e propriedade do cidadão contra indevidas intervenções do poder estatal no campo tributário³¹¹. Assim, como tanto a exigência do tributo quanto da sanção aplicada pelo descumprimento de um dever tributário afeta o direito fundamental de propriedade do contribuinte, deveria a interpretação *in dubio pro contribuinte* ser realizada da maneira mais ampla possível para abranger não apenas as sanções, mas também os tributos.

O nosso posicionamento segue a corrente que entende que o art. 112 do CTN aplica-se apenas em matéria de infrações e penalidades tributárias. Não conseguimos enxergar dentro do limite literal possível do texto do dispositivo em tela campo para que seja possível estender o seu âmbito de abrangência para as hipóteses de exigência do tributo em si. A norma, segundo pensamos, volta-se claramente para o campo das sanções tributárias.

³¹⁰ SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 220, p. 38, jan. 2014.

³¹¹ “Teologicamente, não vemos o porquê de não estender a interpretação do enunciado para todas as questões que envolvam o Direito Tributário, e não somente à aplicação de sanções. Não há razões na CF/88 para que o contribuinte seja beneficiado apenas no caso das multas, e não nas demais questões tributárias. Se a interpretação fosse de que o dispositivo apenas se volta para o Direito Penal Tributário, ainda se poderia defender que a sua finalidade era a de proteger o direito fundamental de liberdade, ao passo que a propriedade não mereceria dita regalia. No entanto, a doutrina, o STF e o STJ entendem pela proteção do contribuinte em quaisquer casos que envolvam aplicação de sanção”. (VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 179).

3.6.3 O art. 112 do CTN, a dúvida e o voto de qualidade no contencioso administrativo tributário

Um tema que está sendo bastante discutido no momento é a possibilidade ou não da aplicação do art. 112 do CTN como critério de interpretação nos casos decididos pelo voto de qualidade no âmbito dos tribunais administrativos, especialmente no CARF, tribunal administrativo responsável pelos julgamentos de recursos envolvendo a cobrança de tributos federais.

O voto de qualidade tem origem na Grécia Antiga e é retratado na peça *Eumênides*, de autoria de Ésquilo, no qual a deusa Atena, chamada de Minerva pelos romanos, preside o julgamento de Orestes no tribunal do Aerópago, que é acusado de matar a sua mãe (Clitemnestra) que, por sua vez, havia matado o seu marido e pai de Orestes (Agamênon). Atena declarou que se o julgamento terminasse empatado ela pronunciaria o resultado pela absolvição de Orestes e foi justamente o que ocorreu. Daí a origem da expressão “voto de Minerva”. Percebe-se que Atena não votou no julgamento, apenas aplicou o critério de desempate para aplicar o princípio do *in dubio pro reo*.

A técnica de julgamento com a adoção do voto de qualidade como critério de desempate a favor do acusado tem aplicação em nosso ordenamento jurídico no âmbito do Direito Penal, nos termos dos arts. 615, § 1º e 664, parágrafo único, do CPP, que estabelecem:

Art. 615. O tribunal decidirá por maioria de votos.

§ 1º Havendo empate de votos no julgamento de recursos, se o presidente do tribunal, câmara ou turma, não tiver tomado parte na votação, proferirá o voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao réu.

(...)

Art. 664. Recebidas as informações, ou dispensadas, o habeas corpus será julgado na primeira sessão, podendo, entretanto, adiar-se o julgamento para a sessão seguinte.

Parágrafo único. A decisão será tomada por maioria de votos. Havendo empate, se o presidente não tiver tomado parte na votação, proferirá voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao paciente.

Essa foi a solução adotada pelo STF no julgamento da Ação Penal nº 470³¹² (Mensalão), quando o Ministro Ayres Britto aplicou o princípio do *in dubio pro reo* no caso de empate, em detrimento do voto de qualidade. Disse S. Exa. na ocasião: “Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu”.

O Ministro Gilmar Mendes concordou com a solução tomada que, segundo S. Exa., encontra amparo no princípio constitucional da presunção de inocência:

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – É. Quer dizer, é preciso que haja algum critério. Mas me parece que, como já foi amplamente demonstrado, a meu ver, no caso, estamos diante daquilo que compõe a nossa tradição e alberga também, tem lastro, portanto, constitucional, princípio da presunção de inocência.

Eu estava até me lembrando, Presidente, de que o próprio Código de Processo Penal permite a absolvição por insuficiência de prova, por dúvida, portanto, quanto à comprovação dos fatos imputados. Se nós temos uma tão cabal dúvida jurídica, como sustentar um outro resultado?

O voto de qualidade foi transportado para o âmbito do CARF, tendo fundamento no art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que prevê:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, *em caso de empate, terão o voto de qualidade*, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (grifos nossos)

O art. 54 do atual regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, estabelece:

Art. 54. As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria

³¹² STF, Tribunal Pleno, AP nº 470, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Revisor Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 17/12/2012, DJ 19/04/2013.

simples, cabendo ao presidente, *além do voto ordinário, o de qualidade.* (grifo nosso)

Percebe-se que no CARF o voto de qualidade, embora assim denominado, não é utilizado como critério de interpretação em favor do acusado, com a inspiração que o preceito teve em sua origem histórica à luz do *in dubio pro reo*. Trata-se, a rigor, de *voto duplo* do Presidente da Turma cujo cargo, por expressa previsão regimental, somente pode ser ocupado por conselheiros representantes da Fazenda Nacional.

Além do fato de a cadeira de Presidente de Turma no CARF, responsável pelo desempate do julgamento, estar vinculado ao desempenho de cargo atrelado à estrutura do Fisco, o que, por si só, sugere a quebra do princípio da imparcialidade do julgamento, o exercício do voto duplo ou cumulativo parece não ser adequado à luz dos princípios constitucionais do devido processo legal – que será estudado adiante –, da moralidade, da imparcialidade e do próprio *in dubio pro contribuinte*. Retemos as nossas atenções sobre a aplicação desse último princípio na temática em análise.

Como visto, o princípio do *in dubio pro contribuinte*, fundado no art. 112 do CTN, impõe que seja dada a solução mais favorável ao acusado em caso de dúvida na interpretação da lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades. Trata-se de garantia inspirada no princípio constitucional da presunção de inocência, aplicado a todo o âmbito de atuação do regime punitivo estatal como garantia do cidadão/administrado contra eventuais abusos, excessos e arbitrariedades do Estado³¹³.

³¹³ Sobre o tema, recomendamos a leitura dos seguintes artigos: SCAFF, Fernando Facury. *In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 220, p. 21-38, jan. 2014.

; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *A controvertida aplicação do artigo 112 do CTN em julgamentos administrativos: o estudo do caso “Petrobras”*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 237, p. 120-138, junho 2015; DE ANDRADE, Fábio Martins. *Dúvida, empate no julgamento e interpretação mais favorável ao contribuinte*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 215, p. 88-98, ago. 2013; COVIELLO FILHO, Paulo. *A impossibilidade da manutenção da multa qualificada do art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por julgamento decidido por voto de qualidade, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 225, p. 138-146, jun. 2014; PANDOLFO, Rafael. *A inaplicabilidade do voto de qualidade em matéria sancionatória no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF*. In: _____. *O direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1011-1027; MACHADO, Hugo

A primeira questão que se coloca é se o empate no julgamento administrativo caracteriza a dúvida a justificar a aplicação do art. 112 do CTN como critério de solução do julgamento a favor do contribuinte.

Inicialmente, destacamos que o conceito de dúvida, por retratar um estado de espírito, não é nada objetivo. Conforme assevera RICARDO LOBO TORRES, “é extremamente dúbio o conceito do *in dubio*”³¹⁴.

Contudo, a solução de conflitos por meio de órgãos colegiados de julgamento, tanto no âmbito administrativo quanto na esfera judicial, permite o controle objetivo da dúvida em situações em que a solução se dá por meio de apertada maioria ou quando há empate no julgamento. Caracterizada objetivamente a dúvida nessas situações, a decisão mais benéfica ao acusado deve ser tomada pelo órgão julgador, nos termos do art. 112 do CTN.

No âmbito dos tribunais superiores, localizamos decisão da Quinta Turma do STJ no julgamento do RMS nº 24.559/PR³¹⁵, que, embora tratando de processo administrativo disciplinar, aplicou o princípio do *in dubio pro reo* engendrado no Direito Penal concluindo pela impossibilidade de manutenção da pena disciplinar em desfavor do acusado quando o Presidente do Tribunal Administrativo fez uso do voto “de qualidade”, ou seja, do voto duplo, para desempatar o resultado do julgamento contra o acusado. As palavras do voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, que refletem também o nosso pensamento quanto ao tema, merecem transcrição pela precisão conceitual e objetividade com que foram expostas:

9. A previsão normativa tem por suporte a assertiva de que, o direito penal reclama, em qualquer sede, respeito ao princípio da não culpabilidade inscrito no art. 5º., LVII da CF/88, que dá suporte jurídico-constitucional à regra decisória processual penal do *in*

de Brito. O voto de desempate nos julgamentos administrativo-tributários. In: VIANA, Michel (Coord.). *Código Tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 231-241.

³¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 60. No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri adverte: “À primeira vista, o dispositivo acima poderia ser visto como de difícil aplicação prática, ou pelo menos de difícil controle, já que seu pressuposto – a dúvida – carrega extremo grau de subjetividade. Aquilo que para um é duvidoso surge no espírito de outrem com clareza”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 666).

³¹⁵ STJ, Quinta Turma, RMS nº 24.559/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 03/12/2009, DJ 01/02/2010.

dubio pro reo, de sorte que, nos casos em que não seja possível uma hermenêutica unívoca, mas se conclua pela possibilidade de duas interpretações divergentes de uma norma legal, a obrigação é de se escolher a mais favorável ao réu. Em outras palavras, a dúvida sempre deve beneficiar o acusado.

(...)

11. Penso, então, que os regimentos internos dos órgãos administrativos colegiados sancionadores, qual o Conselho da Polícia Civil do Paraná, devem obediência à garantia processual em evidência, da mesma forma como aplicado no âmbito penal.

12. Prevalece, por ser mais benéfico ao indiciado, o resultado de julgamento que, ainda que por empate, cominou-lhe a sanção de suspensão por 90 dias, excluindo-se o voto presidencial de desempate que lhe atribuiu a pena de demissão, porquanto o voto desempatador é de ser desconsiderado.

13. Como visto, o empate na votação não autoriza o chamado voto Minerva nos procedimentos que tutelem o poder punitivo do Estado, em face do princípio do *in dubio pro reu (sic)* que se irradia tanto no ordenamento penal quanto no administrativo sancionador. Ainda que assim não fosse, admitir-se a validade de dois votos proferidos pela mesma pessoa na mesma causa, ainda que no exercício de funções diferentes, ofende o bom senso e a lógica jurídica do julgamento por Colegiado.

14. Destarte, a norma infraconstitucional que estabeleça critério de desempate para decisão colegiada, mormente quando já proferido voto pelo Presidente do órgão julgador, ainda que não tenha sido na qualidade de dirigente dos trabalhos, deve ser interpretada em harmonia com o texto constitucional.

Porém, a jurisprudência do CARF tem caminhado em sentido contrário à essa solução. As razões são de duas ordens e foram apresentadas no julgamento da questão de ordem suscitada pelo Conselheiro Rafael Pandolfo no Acórdão nº 2202-002.535, de relatoria do Conselheiro Antonio Lopo Martinez³¹⁶.

Rebatendo a questão de ordem suscitada pelo Conselheiro Rafael Pandolfo, o Conselheiro Antonio Lopo Martinez a rejeitou sustentando que: (i) há previsão regimental estabelecendo a possibilidade de o Presidente da Turma votar ordinariamente e por meio do voto de qualidade (art. 54 do RICARF); e (ii) não há

³¹⁶ CARF, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 2202-002.535, Processo Administrativo nº 16682.721139/2012-41, Rel. Cons. Antonio Lopo Martinez, julgado em 20/11/2013. No caso, discutiu-se em sede de recurso de ofício o restabelecimento do agravamento da multa de ofício que foi cancelada pela Delegacia de Julgamento (DRJ) em primeira instância.

como se equiparar o regime jurídico aplicável às sanções administrativas ao das sanções penais.

Os dois argumentos expostos pelo nobre Conselheiro parecem não justificar a solução adotada.

Com relação ao argumento da previsão regimental, basta dizer que jamais uma Portaria pode prevalecer sobre uma disposição expressa e mandatória de instrumento normativo de superior hierarquia, como é o caso do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o *status* de lei complementar.

Com relação à suposta impossibilidade de extensão das garantias do Direito Penal para o âmbito do Direito Tributário Sancionador, o que impediria a adoção de solução mais favorável ao acusado em caso de empate no julgamento dos processos administrativos no âmbito do CARF, refutamos o argumento com base na teoria central objeto desta dissertação que é a existência de princípios comuns de repressão que informam o exercício da potestade punitiva estatal em todos os domínios do Direito, autorizando assim a aplicação de princípios gerais de Direito Penal ao âmbito do Direito Tributário Sancionador, no que não conflitem com as peculiaridades do regime jurídico tributário.

A solução mais acertada parece ser de fato aquela defendida pelo conselheiro Rafael Pandolfo que, esperamos, venha no futuro próximo a ser acatada pelo CARF e pelos demais órgãos colegiados administrativos de julgamento de litígios tributários, que é a aplicação da interpretação mais favorável ao acusado em matéria de infrações e penalidades tributárias, tal como impõe o art. 112 do CTN.

A conclusão do Ilustre Conselheiro é peremptória:

O art. 112 é uma norma de julgamento (metanorma) e constitui fundamento de validade de toda a legislação que dispõe sobre aplicação de normas sancionatórias no campo tributário. Sua desconsideração atinge o resultado dos julgamentos proferidos em órgãos colegiados, fulminando o ato que proclama seu resultado³¹⁷.

³¹⁷ PANDOLFO, Rafael. A inaplicabilidade do voto de qualidade em matéria sancionatória no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. In: _____. *O direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1027.

Na opinião de HUGO DE BRITO MACHADO, embora o art. 112 do CTN deva prevalecer para fazer valer a eficácia normativa do princípio do *in dubio pro contribuinte*, uma vez que o CARF já discutiu o tema e entendeu pela prevalência do seu regimento interno, a solução deve se impor pela via legislativa.

A sugestão do autor é que seja introduzido um parágrafo ao art. 37 do Decreto nº 70.235/72 estabelecendo que “ocorrendo empate na votação, considera-se a questão decidida a favor do sujeito passivo da obrigação tributária”. E para que essa mesma regra seja aplicável no âmbito dos Estados e Municípios, o autor sugere que seja introduzido um parágrafo ao art. 112 do CTN com a mesma redação³¹⁸.

Registre-se que há um projeto de lei tramitando na Câmara dos Deputados de autoria do Deputado Carlos Bezerra (PL nº 6.064/16), que propõe a extinção do voto de qualidade no âmbito do CARF com a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de empate no julgamento. Porém, o dispositivo prevê que, nesse caso, a Procuradoria da Fazenda Nacional poderá ingressar com ação judicial com relação à matéria decidida em favor do contribuinte.

Não nos parece que seja necessária uma norma para prever o que já está dito com todas as letras pelo art. 112 do CTN. É possível, ao nosso modo de ver, que se faça uma interpretação conforme à Constituição e ao CTN do art. 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/72 e do art. 54 do RICARF, para que o voto de qualidade em caso de empate no julgamento no CARF somente seja utilizado como *critério de proclamação do resultado do julgamento em favor do acusado*, à luz do princípio do *in dubio pro reo* e do art. 112 do CTN, e não como voto duplo, tal como hoje é praticado.

Enquanto a solução legislativa não chega, cabe aos contribuintes discutirem no Poder Judiciário a aplicação da previsão do art. 112 do CTN (interpretação *in bonam partem*) nos casos em que a penalidade for mantida pelo voto de qualidade.

³¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O voto de desempate nos julgamentos administrativo-tributários. In: VIANA, Michel (Coord.). *Código Tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 240.

3.7 Princípio da culpabilidade

3.7.1 Notas conceituais

O princípio da culpabilidade, como fundamento³¹⁹ e limite da pena (*nullum crimen nulla poena sine culpa*), deriva da configuração jurídico-normativa do Estado Democrático de Direito, tal como plasmado em nossa Constituição, afigurando-se imperiosa a necessidade de o Poder Público respeitar, na consecução de seus atos, notadamente daqueles que importam restrição a direitos fundamentais, a dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, da CF).

A dignidade da pessoa humana foi elevada ao patamar de verdadeiro princípio fundamental pela Constituição Federal, constituindo-se em “valor-guia não apenas dos direitos fundamentais, mas de toda a ordem constitucional”³²⁰. Assim, podemos afirmar que a dignidade da pessoa humana deve ser respeitada como princípio fundamental a impedir excessos e abusos em matéria de imposição de sanções tributárias³²¹.

A dignidade da pessoa humana envolve a proteção da honra e da imagem do indivíduo, bem como as garantias inerentes ao desenvolvimento livre do homem como ser integrante da sociedade, respeitadas as regras de convivência social estabelecidas pelo ordenamento jurídico.

Se é verdade que o direito de arrecadação dos tributos por parte do Estado e a supremacia do interesse público sobre o privado, com as ressalvas que este último merece no atual estágio constitucional, conferem ao poder público o direito de exigir o cumprimento dos deveres tributários e impor as respectivas penalidades

³¹⁹ JAKOBS, Gunther. *Fundamentos do direito penal*. Trad. André Luís Callegari. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 11.

³²⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 105.

³²¹ Conforme assenta Heraldo Garcia Vitta: “O Estado de Direito preserva a proteção contra arbitrariedades estatais, não só exigindo submissão às leis, mas também contra toda sorte de arbitrariedades, impondo a observância dos direitos e das garantias individuais”. (VITTA, Heraldo Garcia. *A sanção no direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 43).

pelo seu descumprimento, não menos verdadeira é a afirmação de que o cidadão é titular de direitos fundamentais que limitam o exercício desse mesmo poder por parte do Estado, o que significa dizer que não há “poder” estatal ilimitado. O correto mesmo é dizer que existe “competência”, o que denota a ideia de exercício das prerrogativas estatais nos limites impostos pela Constituição Federal e pelos seus magnos princípios.

Nessa ótica, o indivíduo não pode ser um objeto do Estado, mas deve ser visto como um ser a cujo serviço o Estado desempenha as suas atividades na busca da realização do bem comum e dos objetivos fundamentais da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária, promover o bem de todos, dentre outros (art. 3º da CF). Voltamos a repetir que a Administração exerce *função administrativa* que somente pode ser legitimada pela busca da realização dos interesses públicos primários, isto é, da coletividade, e não do titular do poder (interesses públicos secundários).

Feita essa introdução, podemos afirmar que a culpabilidade é traduzida, em linhas gerais, pela ideia de que o indivíduo deve ter a possibilidade de evitar a pena adotando um comportamento conforme o Direito³²². Esta concepção é derivada da teoria *normativa pura* ou *finalista* de culpabilidade que hoje impera no âmbito penal³²³.

Adepto desta teoria, GUILHERME DE SOUZA NUCCI conceitua culpabilidade como “um juízo de censura voltado ao fato cometido por imputável, que tem consciência potencial da ilicitude e, de acordo com o seu livre-arbítrio (critério da realidade), perfeitamente verificável, opte pelo caminho do injusto sem qualquer razão plausível a tanto”³²⁴.

Segundo MANOELLA GUZ, a culpabilidade caracteriza-se pela “imputabilidade do agente, por ter este potencial consciência da ilicitude do fato e,

³²² SANTIAGO, Mir Puig. *Direito penal: fundamentos e teoria do delito*. Trad. Cláudia Viana Garcia e José Carlos Nobre Porciúncula Neto. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 101.

³²³ Para compreensão da evolução histórica das teorias da culpabilidade, cf. NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 255-260.

³²⁴ *Ibidem*, p. 259.

ainda, pela possibilidade que o agente teria de ter adotado uma conduta conforme o Direito diante da situação fática”³²⁵.

DAMÁSIO E. DE JESUS explica que o conceito de culpabilidade compreende os seguintes elementos: a) imputabilidade; b) exigibilidade de conduta diversa; e c) potencial consciência da ilicitude³²⁶.

Segundo aponta a doutrina³²⁷, a culpabilidade exerce tanto a função de fundamento da pena quanto de baliza para a sua medição. Como fundamento, porquanto a pena se dirige para o agente capaz de evitar, em tese, o ilícito. Já como medida da pena, a culpabilidade relaciona-se com o princípio da proporcionalidade, que será a seguir estudado, no sentido de que a intensidade da pena guarde relação de proporção com a gravidade do ilícito praticado (medida da culpabilidade³²⁸).

Uma vez demonstrado que o princípio da culpabilidade encontra fundamento no texto constitucional (princípio da dignidade da pessoa humana), forçoso reconhecer que o seu âmbito de aplicação não fica restrito ao campo penal em sentido estrito, espraiando os seus efeitos sob toda a órbita de atuação da potestade punitiva estatal, inclusive no Direito Administrativo Sancionador³²⁹. Já afirmara OTTO MAYER que toda pena pressupõe uma culpa³³⁰.

Mas a questão intrincada que se coloca – e sobre a qual se debruça a doutrina nacional e estrangeira – é verificar quais são os limites da transposição do conceito de culpabilidade que vigora no Direito Penal para o âmbito do Direito

³²⁵ GUZ, Manoella. *Bem jurídico penal difuso e coletivo*. Dissertação (Mestrado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 107.

³²⁶ DE JESUS, Damásio E. *Direito penal: parte geral*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 463, v. I.

³²⁷ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 323; NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 260.

³²⁸ Nesse sentido, o Código Penal contempla preceito expresso tratando do caso de concurso de agentes, *in verbis*: “Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

³²⁹ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 323; NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 314.

³³⁰ MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán*. Buenos Aires: Depalma, 1950, p. 304, t. II.

Tributário Sancionador. O conceito não pode ser transportado de forma automática, como vigora no Direito Penal, dada a diversidade de regimes jurídicos.

FÁBIO MEDINA OSÓRIO é enfático ao advertir: “Não cabe essa transposição pura e simples, de lições doutrinárias e jurisprudenciais, comumente utilizadas no direito penal, ao terreno do Direito Administrativo Sancionatório”. E prossegue: “(...) é indispensável que o intérprete saiba trabalhar as categorias penais com outras ‘cores’, ou seja, com as diferenças do direito administrativo”³³¹.

Da mesma forma, ALEJANDRO NIETO observa que a culpabilidade é exigível nas infrações administrativas, mas não nos mesmos termos do que ocorre no Direito Penal³³².

Assim, destaca que enquanto no Direito Penal há um catálogo de ilícitos bem definido – pelos menos os que estão encartados no Código Penal, sem contar aqueles previstos em leis extravagantes - que de certa forma é conhecido por todos os cidadãos, no Direito Administrativo Sancionador a situação é bem diferente. Nessa esfera, o repertório de ilícitos é muito mais amplo, motivo pelo qual o conhecimento real é substituído pela ficção legal de que se conhece. Conclui, assim, ser inaplicável às infrações administrativas o conceito de culpabilidade próprio do Direito Penal, entendido como a “consciência e vontade de alcançar um resultado ilícito”, pois naquele âmbito não se pode pressupor que o infrator tenha realmente a consciência do ato ilícito cometido³³³.

Procurando demarcar um conceito de culpabilidade no Direito Administrativo Sancionador, o autor assevera que há a necessidade de ajustá-lo tomando como norte a noção de “diligência exigível”, que “é variável em atenção às circunstâncias pessoais de cada um: grau de cultura do agente, meio em que vive, grau de proximidade do ilícito às suas atividades habituais e, sobretudo, profissão”. Anota que é impossível determinar em cada caso concreto se o autor conhecia ou não o ilícito, mas é factível admitir se estava obrigado a conhecê-lo ou não, o que se mede de acordo com a diligência exigível de cada pessoa³³⁴.

³³¹ OSÓRIO, Fábio Medina. *Op. cit.*, p. 318.

³³² NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 347-348.

³³³ NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 347.

³³⁴ *Ibidem*, p. 348.

Não discrepa desse posicionamento ALEJANDRO HUERGO LORA, o qual também considera o princípio da culpabilidade como fundamento para afastar qualquer imposição de sanção na seara administrativa que não leve em consideração as circunstâncias subjetivas do agente apesar de ressaltar que as infrações administrativas se realizam pelo simples fato do cometimento do fato típico previsto na lei (infrações de mera atividade). O pensamento do autor pode ser resumido pela seguinte passagem:

*(...) cuando la norma dispone que el simple incumplimiento de un deber o prohibición constituye una infracción administrativa, no es que esté aplicando el principio de responsabilidad objetiva, sino que está disponiendo que en esa actividad se exige un nivel de diligencia que incluye el conocimiento y el cumplimiento de esa prohibición*³³⁵.

O autor considera imperiosa a necessidade de se analisar a validade da norma tipificadora, isto é, da sua compatibilidade com o texto constitucional, à luz do princípio da culpabilidade, tendo como critério o nível de diligência exigido do infrator diante da situação concreta³³⁶.

No mesmo sentido é a posição de FÁBIO MEDINA OSÓRIO, para quem a evitabilidade do fato é o fundamento mais próximo que caracteriza a culpabilidade no âmbito do Direito Administrativo Sancionador³³⁷, ou seja, o agente deve possuir a oportunidade de evitar o ilícito.

Acompanha tal opinião RAFAEL MUNHOZ DE MELLO ao anotar que “ser culpado significa contribuir para a ocorrência da infração administrativa em situações que era exigível comportamento diverso”³³⁸.

Em nosso sentir, são os elementos da “exigibilidade de conduta diversa” e da “potencial consciência da ilicitude” que exercem destacada importância para a

³³⁵ “Quando a norma dispõe que o simples descumprimento de um dever ou proibição constitui uma infração administrativa, não é que esteja aplicando o princípio da responsabilidade objetiva, mas está dispondo que nessa atividade se exige um nível de diligência que inclui o conhecimento e o cumprimento dessa proibição”. (LORA, Alejandro Huergo. *Las sanciones administrativas*. Madrid: Iustel, 2007, p. 391. Tradução livre)

³³⁶ LORA, Alejandro Huergo. *Las sanciones administrativas*. Madrid: Iustel, 2007, p. 391-394.

³³⁷ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 320.

³³⁸ DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 184.

adequada compreensão do conceito de culpabilidade no âmbito do Direito Tributário Sancionador.

Sob tal aspecto, transcrevemos os valiosos ensinamentos de MARCELO TANUS MADEIRA:

Só terá sentido um juízo de desvalor sobre o agente que realiza a conduta típica e não-justificada, se o homem, podendo motivar-se pela norma, atua com o Direito. Se exige do agente, em função de sua capacidade de autodeterminação, um fazer ou omitir-se em conformidade com o Direito, quando as circunstâncias que envolvem o fato injusto realizado são impeditivas da motivação da vontade do agente em favor do Direito³³⁹.

Traduzindo em termos analíticos essa linha de pensamento para o campo do Direito Administrativo Sancionador, a doutrina aponta quatro condições elementares para que uma pessoa possa ser considerada punível pela prática de uma infração, a saber: a) que a pessoa esteja sujeita, por norma, ao cumprimento de um dever administrativo certo e determinado; b) que essa pessoa deixe de cumprir o dever administrativo que lhe seja exigido; c) que esse descumprimento esteja sujeito a sanção administrativa geral por expressa disposição normativa; e d) que esse descumprimento seja injustificado³⁴⁰.

Como decorrência da aplicação do princípio da culpabilidade para todo o âmbito do exercício do *jus puniendi* estatal, ainda que com peculiaridades próprias a cada âmbito de manifestação dessa atividade, podemos concluir que a definição da responsabilidade por infrações – quaisquer que sejam elas - não pode dispensar considerações de cunho subjetivo a respeito da conduta praticada pelo agente³⁴¹.

³³⁹ MADEIRA, Ronaldo Tanus. *A estrutura jurídica da culpabilidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 92-93.

³⁴⁰ PRATES, Marcelo Madureira. *Sanção administrativa geral: anatomia e autonomia*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 77.

³⁴¹ Fábio Medina Osório, reconhecendo as peculiaridades do regime jurídico sancionatório administrativo que diferencia do vigente na seara penal, assim se manifesta: "(...) a própria culpabilidade, tão importante no terreno sancionatório, não é unívoca, não se revela, sempre e invariavelmente, com um único e imutável conteúdo, porque há categorias de tipos sancionadores que comportam algumas distinções importantes, que aceitam um maior ou menor rigorismo no reconhecimento da própria culpabilidade". (OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 345).

3.7.2 A responsabilidade por infrações em matéria tributária e a interpretação do art. 136 do CTN

A doutrina do Direito Tributário brasileiro discute desde à época em que o CTN foi editado se a responsabilidade por infrações à lei tributária é objetiva ou subjetiva. Muito já se escreveu e se disse a respeito do tema e até hoje não há consenso sobre a matéria.

Fazendo uma breve incursão no direito comparado, encontramos na legislação europeia de países como Espanha e Itália a expressa previsão de que a responsabilidade por infração à legislação tributária depende da conduta dolosa ou, no mínimo, culposa do agente.

Na Espanha, o art. 183.1 da LGT (equivalente ao nosso Código Tributário Nacional)³⁴² rechaça a tese da responsabilidade objetiva por infrações tributárias, ao dispor que: “São infrações tributárias as ações ou omissões dolosas ou culposas com qualquer grau de negligência que estejam tipificadas e sancionadas como tais neste ou em outra lei” (tradução livre).

Em sede doutrinária, ALEJANDRO NIETO afasta qualquer possibilidade de se impor sanções administrativas com base em responsabilidade objetiva do agente por força da incidência do princípio da culpabilidade. Diz o autor: “*El primer corolario de la exigencia de la culpabilidad es la exclusión de la responsabilidad objetiva*”³⁴³.

Naquele país, a jurisprudência já aplica há muito tempo o princípio da culpabilidade como exigência para a imposição de sanções por descumprimento de deveres tributários. A propósito, destacamos o seguinte trecho da STC 76/1990

³⁴² Lei nº 58, de 17 de dezembro de 2003. “*Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias. 1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”. Tradução livre: “Artigo 183. Conceito e tipos de infrações tributárias. 1. São infrações tributárias as ações ou omissões dolosas ou culposas com qualquer grau de negligência que estejam tipificados e sancionadas como tais nesta ou em outra lei”.

³⁴³ “O primeiro corolário da exigência da culpabilidade é a exclusão da responsabilidade objetiva”. (NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 345. Tradução livre)

do Tribunal Constitucional espanhol, quando foi analisada a alteração do art. 77.1 da LGT pela Lei nº 10/1985:

(...) Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en que se ha sustituido aquel término <<voluntarias>> por la expresión <<dolosas o culposas>>, en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibile en nuestro ordenamiento. Pero, como se ha dicho, nada de esto ocurre. (...) en el nuevo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. (STC 76/1990, de 26 de abril de 1990)³⁴⁴.

Na Itália, de igual modo, o princípio da culpabilidade encontra guarida no direito positivo como pressuposto para a imposição de sanções no campo tributário. É o que fica evidente pela leitura do art. 5.1 do Decreto Legislativo nº 472/97³⁴⁵, que prevê: “Nas infrações puníveis com sanção administrativa cada um responde pela própria ação ou omissão, consciente ou voluntária, se dolosa ou culposa” (tradução livre).

No Brasil, a norma que trata do tema com *status* de norma geral é o art. 136 do CTN, que dispõe:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

³⁴⁴ “É certo que, diferentemente do que ocorreu no Código Penal, onde foi substituído o termo <<voluntárias>> pela expressão <<dolosas ou culposas>>, na LGT foi excluída qualquer adjetivação das ações ou omissões constitutivas da infração tributária. Mas isso não pode levar a errônea conclusão de que se tenha suprimido da configuração do ilícito tributário o elemento subjetivo da culpabilidade para substituí-lo por um sistema de responsabilidade objetiva ou sem culpa. Na medida em que a sanção às infrações tributárias é uma das manifestações do *ius puniendi* do Estado, tal resultado seria inadmissível em nosso ordenamento. Mas, como já dito, nada disso ocorre. (...) o novo 77.1 segue regendo o princípio da culpabilidade (por dolo, culpa ou negligência grave e culpa ou negligência leve ou simples negligência), princípio que exclui a imposição de sanções por mero resultado e sem atender a conduta diligente do contribuinte. (STC 76/1990, de 26 de abril de 1990)” (Tradução livre).

³⁴⁵ “Art. 5.1 *Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*”.

Em comparação com a legislação dos países europeus acima citados, nota-se que a lei brasileira possui uma redação muito menos indicativa da adoção do princípio da culpabilidade para a imposição de sanções tributárias, demandando do intérprete maior esforço exegético para construir uma solução harmônica e afinada com os princípios que regem o exercício da potestade punitiva estatal no campo tributário.

Na jurisprudência, tanto na esfera administrativa quanto no âmbito judicial, parece ainda prevalecer – ao menos nas instâncias inferiores - o entendimento de que a responsabilidade por infrações tributárias é objetiva, prescindindo da culpa do agente. Segundo essa visão, basta o sujeito passivo descumprir o mandamento legal que a sua responsabilidade pelo cometimento da infração impõe-se *tout court*. Analisa-se tão somente o nexo de causalidade entre conduta e resultado.

Em caso de autuação por parte do Fisco, o sujeito tido como infrator encontra sérias resistências para demonstrar que a sua responsabilidade pelo ato ilícito não deve prevalecer por existirem razões e provas que demonstram que, na situação que ensejou a aplicação da penalidade, não poderia ter agido de outro modo.

A leitura da expressão “independe” da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do fato adotada pelo art. 136 do CTN parece realmente induzir o intérprete a dispensar qualquer análise ou investigação acerca do elemento subjetivo do ilícito, relacionado com a conduta praticada pelo sujeito passivo.

Foi a concepção que prevaleceu à época da edição do CTN³⁴⁶. Eis a justificativa apresentada por RUBENS GOMES DE SOUZA no relatório final de conclusão do projeto que deu origem ao Código:

(...) Com efeito, a prática de ação ou omissão que, não tendo conteúdo jurídico próprio, nem sendo suscetível de efeitos práticos outros que o descumprimento de uma obrigação legal, justifica a presunção absoluta de que a motivação do agente tenha sido exatamente aquele descumprimento. É esse, portanto, o fundamento da norma de que as infrações fiscais são consideradas objetivamente, ou seja, como fatos concretos, independentemente

³⁴⁶ O CTN é de 1966.

de suas causas intelectuais ou de seus efeitos materiais, conclusão a que chega a jurisprudência, embora por fundamentos diversos e não necessariamente sistematizados³⁴⁷.

Aliás, essa posição – pelo caráter objetivo da responsabilidade pelo cometimento de infrações tributárias – parece refletir o momento histórico da dogmática do Direito Penal prevalecente à época, representada pela teoria naturalista ou causal da ação, elaborada por FRAN VON LISZT. Segundo essa teoria, a conduta é tida como um simples comportamento, representado por um ato omissivo ou comissivo, sem que se fizesse qualquer juízo de valor quanto à ação praticada pelo agente. Bastava o resultado³⁴⁸.

Posteriormente, foi difundida a teoria finalista da ação, que tem HANS WELZEL como seu mais destacado precursor, a qual acabou sendo encampada pela reforma da parte geral do Código Penal de 1984, implementada pela Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984. Esta teoria preocupou-se com a análise da conduta, integrando-se, na culpabilidade, o *potencial conhecimento da ilicitude do fato* na culpabilidade. Muda-se o cenário. Passa a ter relevância jurídica a conduta do agente, importando a culpa³⁴⁹.

Diante da teoria finalista da ação, a conduta não é examinada apenas da perspectiva objetiva, mas também sob a ótica subjetiva. E a infração tributária? Sofreu reflexos? Entendemos que sim.

A análise da teoria da responsabilidade por infrações tributárias deve se nutrir da evolução dogmática da teoria do direito de ação do Direito Penal para que a culpabilidade seja levada em conta na análise das questões envolvendo o exercício do direito de punir estatal em matéria tributária. Afinal, como já sublinhamos, o exercício do *jus puniendi* deve ser regido por princípios comuns de repressão que limitam a atividade estatal nessa seara, notadamente aqueles derivados do Direito Penal, dado o seu maior amadurecimento teórico, obviamente com as adaptações que se façam necessárias ao regime jurídico tributário sancionatório.

³⁴⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>, p. 244. Acesso em 27.04.2017.

³⁴⁸ DE JESUS, Damásio E. *Direito Penal: parte geral*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 230, v. I.

³⁴⁹ *Ibidem*, p. 233-236, v. I.

A doutrina, contudo, apresenta posições diversas a respeito do tema. Não há uniformidade do discurso científico, o que acaba refletindo em uma jurisprudência instável e que acaba sendo fator de insegurança jurídica aos administrados.

Uma primeira corrente defende que o art. 136 do CTN consagra a tese da responsabilidade objetiva em matéria de infrações tributárias. É o caso de ZELMO DENARI e ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO.

Segundo ZELMO DENARI, o nosso ordenamento jurídico acolheu, sem ressalvas, o critério da responsabilidade objetiva para a configuração do ilícito fiscal. O autor sequer admite a aplicação do art. 112 do CTN em matéria de infração tributária, por entender que tal dispositivo se aplica tão somente em matéria de delitos fiscais, haja vista referir-se a “acusado”, e não a “contribuinte”. A defesa do infrator, segundo entende, somente pode pautar-se na alegação de que não deu causa ao resultado, para desfazer o nexo de causalidade subjacente entre a conduta e o evento antijurídico³⁵⁰.

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO acompanha o entendimento sustentado por ZELMO DENARI, afirmando que o art. 136 do CTN dispensa qualquer investigação sobre a culpa do agente. Para a autora, “a infração é dada pela negativa do tipo, independentemente do aspecto subjetivo da vontade do agente”³⁵¹. A autora igualmente restringe a aplicação do art. 112 do CTN às hipóteses das infrações praticadas por condutas dolosas previstas no art. 137 do Código.

Uma segunda corrente adota posição diametralmente oposta, afirmando ser subjetiva a responsabilidade por infrações tributárias. Assim se posicionam GERALDO ATALIBA, RUY BARBOSA NOGUEIRA, ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, REGINA HELENA COSTA, LUIS EDUARDO SCHOUERI, LUCIANO AMARO, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, HUGO DE BRITO MACHADO,

³⁵⁰ DA COSTA JÚNIOR, Paulo José; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 67-69.

³⁵¹ PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 236-237.

MARIA RITA FERRAGUT, ANDRÉA M. DARZÉ e RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA.

GERALDO ATALIBA, ainda quando o CTN sequer tinha entrado em vigor, já havia se manifestado contra a tese da responsabilidade objetiva por infrações tributárias:

(...) seria de indagar: pode o legislador, para simplificar, erigir todas as infrações administrativas e administrativo-penais em objetivas?

Pensamos que não. Seria um abuso do poder de legislar a uma infração dos princípios constitucionais, no que diz respeito ao direito que temos de deduzir circunstâncias atenuantes, dirimentes, justificativas e, inclusive, a possibilidade de invocação dos princípios gerais de direito, força maior, estado de necessidade etc³⁵².

RUY BARBOSA NOGUEIRA também destaca o equívoco da interpretação dada pela Administração e mesmo por órgãos judicantes no sentido de que o art. 136 do CTN teria introduzido no ordenamento jurídico pátrio a chamada “responsabilidade objetiva” em matéria de infrações tributárias, ou seja, independentemente de verificação da culpa do agente ou responsável.

Para esse autor, “o que o disposto no art. 136 veio estatuir como regra geral é que nem sempre é preciso ocorrer o *dolo* ou *intenção* do agente ou responsável para ser caracterizada infração da legislação tributária”³⁵³. A exigência de intenção ou dolo do agente como pressuposto para a aplicação da pena seria necessária apenas para os casos das infrações fiscais mais graves, para as quais o dolo seja elementar³⁵⁴. Nos demais casos, isto é, para as infrações não dolosas, basta a presença de um dos graus de culpa (negligência, imprudência ou imperícia). E conclui:

De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária. Em outras palavras, não existe, em nosso

³⁵² ATALIBA, Geraldo. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975, p. 304.

³⁵³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 106.

³⁵⁴ Dentre as infrações dolosas mais típicas estão as figuras da *sonegação*, *fraude* e *conluio*, tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64.

sistema, a arqueológica 'responsabilidade objetiva' ou a infração sem culpa³⁵⁵.

A posição de ALEJANDRO C. ALTAMIRANO sublinha que na análise da responsabilidade por infrações tributárias deve ser considerado o elemento subjetivo, sendo que este deve prevalecer sobre o simples critério objetivo³⁵⁶.

Conforme EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, a refutação da tese da responsabilidade objetiva tem por base o princípio da culpabilidade (*nulla poena sine culpa*) e a admissão dos princípios gerais de direito público como critério de interpretação e aplicação da lei tributária (art. 108, inciso III, do CTN). Além disso, aponta que ignorar a culpabilidade do agente representaria afronta ao princípio constitucional da presunção de inocência³⁵⁷.

Para REGINA HELENA COSTA, o art. 136 do CTN não retrata uma regra de responsabilidade objetiva, mas trata-se de autêntica responsabilidade subjetiva. Para a prestigiada autora, hoje Ministra do Superior Tribunal de Justiça, quando o dispositivo diz "independe da intenção do agente" está querendo significar que não há que se exigir o dolo, mas não afasta a exigência da presença da culpa do infrator, regra geral em matéria de direito sancionatório³⁵⁸.

O entendimento de LUIS EDUARDO SCHOUERI caminha na mesma direção. Entende o autor que a dispensa a que alude o art. 136 do CTN é para a presença do dolo, mas não do elemento culposo para a configuração da responsabilidade³⁵⁹.

Assim também pensa LUCIANO AMARO ao afirmar:

O preceito questionado diz, em verdade, que a responsabilidade não depende da *intenção*, o que torna (em princípio) irrelevante a

³⁵⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 107.

³⁵⁶ ALTAMIRANO, Alejandro C. As garantias constitucionais no processo penal tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 136.

³⁵⁷ ANDRADE FILHO, Edmar. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 28.

³⁵⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 291.

³⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 691.

presença de *dolo* (vontade consciente de adotar a conduta ilícita), mas não afasta a discussão da *culpa* (em sentido estrito). Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar em responsabilidade³⁶⁰. (grifos do original)

Por sua vez, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, em parecer em que examinou caso concreto de imposição de multa tributária imposta pelo Fisco estadual sem que o sujeito supostamente infrator tivesse concorrido para a prática da infração, assim asseverou:

(...) mesmo as infrações puramente objetivas presumem a voluntariedade, já que supõem uma livre e consciente eleição entre dois possíveis comportamentos. Faltando a voluntariedade não há *imputabilidade do ato ao sujeito*. Logo, não haveria como apená-lo³⁶¹. (grifos do original)

De seu turno, PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA defende que a interpretação a ser feita do art. 136 do CTN conforme à Constituição é no sentido de que a responsabilidade tributária por infrações, à luz dos princípios e regras gerais de repressão que se aplicam no âmbito do Direito Tributário Sancionador, não pode ignorar a culpa do agente³⁶².

Para HUGO DE BRITO MACHADO não se pode afirmar que o art. 136 do CTN consagra a tese da responsabilidade objetiva. Para embasar a sua posição, o autor destaca a expressão inicial do artigo “salvo disposição de lei em contrário”, indicando que o legislador pode dispor de modo contrário ao critério da responsabilidade objetiva, e faz referência ao art. 137 do CTN, que indica hipóteses em que se faz necessário considerar o elemento subjetivo do agente, concluindo, ao final, que a responsabilidade é de caráter subjetivo, sendo necessário investigar “além do nexo de causalidade também a participação do elemento subjetivo do agente, vale dizer, do *dolo* ou da *culpa*”³⁶³.

³⁶⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 471.

³⁶¹ DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. Ilícito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 62, p. 25, s/d.

³⁶² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 263.

³⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: _____(Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 173-174.

Na mesma direção caminham MARIA RITA FERRAGUT³⁶⁴ e ANDRÉA M. DARZÉ³⁶⁵, ambas rechaçando a tese da responsabilidade objetiva por entenderem imprescindível a presença de pelo menos um dos três graus de culpa (imprudência, negligência ou imperícia) do agente.

Para RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, a despeito de admitir que em alguns casos a legislação possa contentar-se com o mero comportamento do administrado para ter caracterizada a infração, conclui que em matéria tributária a culpabilidade é pressuposto da caracterização da infração à luz do art. 136 do CTN³⁶⁶.

Segundo entendimento de MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA, o ilícito fiscal é objetivo, mas a interpretação da relação jurídico sancionatória demanda do intérprete “atenuações autorizadas pelo próprio ordenamento vigente, mediante a ponderação de valores envolvidos no caso concreto”³⁶⁷.

Uma terceira corrente admite que a infração fiscal é objetiva, mas em casos excepcionais admitidos pelo próprio CTN ou que sejam expressamente previstos pelo legislador é possível investigar a intenção do agente para fins de definição da responsabilidade pela infração. É o caso de ALIOMAR BALEEIRO, MISABEL DERZI, RICARDO LOBO TORRES, SACHA CALMON NAVARRO COELHO e PAULO DE BARROS CARVALHO.

ALIOMAR BALEEIRO sustenta que a infração fiscal é formal, objetiva, e que o art. 136 do CTN é indiferente à intenção do agente, salvo disposição legal em sentido contrário. Porém, admite que em alguns casos excepcionais é possível o afastamento da responsabilidade quando restar demonstrada a boa-fé do contribuinte, havendo ainda espaço para a aplicação da equidade, citando jurisprudência do STF nesse sentido³⁶⁸.

³⁶⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 145-148.

³⁶⁵ DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 98-99.

³⁶⁶ DE OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985, p. 12-13.

³⁶⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 84.

³⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 758.

A professora mineira MISABEL DERZI, atualizadora da obra de BALEEIRO, diz que o citado dispositivo reflete a adoção pelo CTN da objetividade do injusto tributário, em sentido contrário à regra vigente no Direito Penal, mas há situações em que o ilícito tributário se aproxima do ilícito penal, tais como: a) quando as leis determinam a aplicação da sanção conforme a intensidade da culpa ou que a agravam em caso de reincidência; b) no caso da aplicação do art. 112 do CTN, que consagra o princípio do *in dubio pro reo* adaptado ao Direito Tributário; c) no caso de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN; e d) no caso de atuação das multas tributárias pela jurisprudência com base na boa-fé do infrator³⁶⁹.

Seguindo posição semelhante, RICARDO LOBO TORRES entende que o CTN aderiu, em princípio, à teoria da objetividade da infração, mas ressalva que tal objetividade admite temperamentos como, por exemplo, por meio da análise da boa-fé do agente e do art. 112 do CTN que impõe que a interpretação seja mais favorável ao acusado nas hipóteses que arrola³⁷⁰.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO afirma que a intenção do agente é irrelevante na tipificação do ilícito fiscal, configurando-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários (obrigação tributária principal e acessória)³⁷¹. Mais à frente, contudo, esclarece a sua posição afirmando que a regra da objetividade da infração fiscal prevista no art. 136 do CTN sofre temperamentos pela norma prevista no art. 112 do CTN que permite atenuação das sanções por meio da equidade³⁷².

³⁶⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 761-762.

³⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 271.

³⁷¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 29.

³⁷² Diz o autor: "O ilícito puramente fiscal é, em princípio, **objetivo**. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública. Não obstante, pode-se perfeitamente alegar **inimputabilidade** e **irresponsabilidade**. São questões preliminares ou prejudiciais de mérito na consideração da infração em si. Visam a excluir o sujeito ou agente da infração da relação jurídica e não considerar a pesquisa do elemento volitivo como essencial na consideração do ilícito fiscal. No Brasil, duas disposições **aparentemente conflitantes** regulam a

PAULO DE BARROS CARVALHO não aprofunda, em sua obra, a interpretação do art. 136 do CTN, limitando-se a afirmar que o dispositivo veicula uma espécie de “declaração de princípio” em favor da responsabilidade objetiva, mas que o legislador pode dispor em sentido contrário para criar infrações subjetivas³⁷³.

Por fim, uma quarta corrente sustenta ser o art. 136 do CTN inconstitucional. Assim se posicionam LUIZ FLÁVIO GOMES e EDUARDO FORTUNATO BIM.

LUIZ FLÁVIO GOMES sustenta a inconstitucionalidade do dispositivo em relevo por incompatibilidade com o princípio da culpabilidade que vigora no Direito Penal e que se aplica, por extensão, ao âmbito administrativo³⁷⁴.

De igual modo, EDUARDO FORTUNATO BIM conclui pela inconstitucionalidade do dispositivo por afronta dos princípios da dignidade da pessoa humana e o da boa-fé³⁷⁵.

Após passar em revista as diversas posições doutrinárias a respeito do tema, concluímos que a interpretação do art. 136 do CTN mais coerente com a tese sustentada no presente trabalho, fundada na aplicação dos princípios gerais que regem a atividade punitiva estatal, com conteúdos adaptados às particularidades do Direito Tributário, é que a despeito de ser o ilícito fiscal objetivo, isto é, caracterizado pela mera realização de comportamento que se adeque ao fato típico previsto abstratamente em lei, a responsabilidade pela prática da infração por

matéria, a nosso ver, com prudência e objetividade. A primeira **insinua a objetividade** da infração fiscal conforme o CTN art. 136: (...) O art. 136 do CTN, portanto, **recomenda**, a consideração objetiva do ilícito fiscal, mas dá ao legislador federal, estadual e municipal competência para fixar hipóteses em que deve ser considerado o fator volitivo (vontade) na configuração do tipo infracional. A segunda disposição, **atenuadora**, versa sobre princípios de interpretação, aplicação e, abre ensanchas à **consideração equitativa** dos conflitos fiscais. Diz o art. 112 do CTN: (...) Na prática, então, entra-se na **cogitação de aspectos subjetivos**”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 56-57, grifos nossos).

³⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 864.

³⁷⁴ GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Direito penal empresarial: Tributário e das relações de consumo*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 95-96.

³⁷⁵ BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, nº 788, p. 167, jun. 2001.

descumprimento de dever tributário não pode dispensar a consideração de elementos subjetivos que evidenciem a culpabilidade do agente. O próprio CTN dá amparo à consideração de elementos subjetivos (*dolo* ou *culpa*) para fins de definição de responsabilidade por ilícitos fiscais. Veja-se, por exemplo, os artigos 100, parágrafo único³⁷⁶; 106, inciso II, “b”³⁷⁷; 108, incisos III e IV³⁷⁸; 112, incisos II a III³⁷⁹; 150, § 4º, parte final³⁸⁰; 172, incisos II e IV³⁸¹; e 180, incisos I e II³⁸².

A jurisprudência do STJ tem flexibilizado a interpretação restritiva do art. 136 do CTN, que preconiza a responsabilidade objetiva em matéria de infrações tributárias, a fim de compatibilizar o teor do dispositivo com o princípio da culpabilidade. Para tanto, o Tribunal tem adotado uma interpretação sistemática do texto do CTN, levando em consideração outros dispositivos do Código

³⁷⁶ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo **exclui a imposição de penalidades**, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”. (grifo nosso).

³⁷⁷ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...) II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...) b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, **desde que não tenha sido fraudulento** e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo (...)”. (grifo nosso).

³⁷⁸ “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (...) III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade”.

³⁷⁹ “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; (...)”.

³⁸⁰ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**”. (grifo nosso)

³⁸¹ “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: (...) II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato; (...) IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; (...)”.

³⁸² “Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, **sejam praticados com dolo, fraude ou simulação** pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; II - salvo disposição em contrário, às **infrações resultantes de conluio** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas”. (grifos nossos)

(especialmente os arts. 108, inciso IV e 112), bem como as circunstâncias que evidenciam a boa-fé do agente.

No julgamento do REsp nº 1.218.222/RS³⁸³, a Segunda Turma do STJ considerou que médicos empregados de um determinado grupo hospitalar que receberam rendimentos de natureza salarial fruto de um acordo formalizado em ação trabalhista e que foram induzidos a erro pela fonte pagadora, que informou tratar-se de rendimentos isentos e não tributáveis, não poderiam ser responsabilizados pelo pagamento da multa de ofício e de juros de mora sobre os valores não oferecidos à tributação. A responsabilidade, neste caso, era da própria fonte pagadora, nos termos do art. 722-A do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

O acórdão em tela ainda fez referência ao precedente do REsp nº 383.309/SC³⁸⁴, quando a mesma Segunda Turma do STJ decidiu que “é indevida a imposição de multa ao contribuinte quando não há, por parte dele, intenção deliberada de omitir os valores devidos a título de imposto de renda”.

Diversos outros julgados do STJ caminham na mesma direção, prestigiando a análise da culpabilidade do agente. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE AJUSTE SIMPLIFICADO. ART. 136 DO CTN. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO AGENTE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E INEXISTÊNCIA DE DANO OU DE INTENÇÃO DE O PROVOCAR RECONHECIDAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. JULGAMENTO BALIZADO PELA EQUIDADE E PELO PRINCÍPIO *IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE*. AFASTAMENTO DA MULTA.

I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do *in dubio pro contribuinte*. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004.

³⁸³ STJ, Segunda Turma, REsp nº 1.218.222/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 04/09/2014, DJ 10/09/2014.

³⁸⁴ STJ, Segunda Turma, REsp nº 383.309/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 07/03/2006, DJ 07/04/2006.

II - *In casu*, o Colegiado *a quo*, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, perfazendo-se, assim, suporte fático-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos.

III - Ademais, apenas a título de registro, tal entendimento do Sodalício de origem, como cediço, não comportaria revisão por parte desta Corte Superior em face do óbice sumular nº 7 deste STJ.

IV - Recurso especial desprovido³⁸⁵.

TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DOS ARTS. 112, *CAPUT*, III e 136, DO CTN – MULTA – NÃO-OCORRÊNCIA – SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal *a quo* afastou a aplicação de multa por infração à legislação tributária, por entender que a contribuinte não pode, sem culpa sua, exhibir os livros fiscais exigidos pelo Fisco. Inexistência de violação dos arts. 112, *caput*, III, bem como art. 136 do CTN.

2. “Apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária *in dubio pro contribuinte* – arts. 108, IV e 112. Precedentes: REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004; e REsp 699.700-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005.” (REsp 278.324/SC; Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006).

3. Ir além para rever os critérios para a responsabilidade do contribuinte quanto à infração da legislação tributária, com a possibilidade de aplicação da multa afastada pela Corte de origem, demandaria o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a este Tribunal. Precedentes: REsp 278324/SC; Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006 p. 239 e REsp 699700/RS; Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005.

Recurso especial improvido³⁸⁶.

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. AUFERIÇÃO INDIRETA. MULTA DO ART. 44, II, DA LEI 9.430/96. NECESSIDADE DE MANIFESTO INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. ART. 136 DO CTN C/C ART. 112 DO CTN. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ CONSIGNADA PELO TRIBUNAL A QUO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

³⁸⁵ STJ, Primeira Turma, REsp nº 699.700/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 21/06/2005, DJ 03/10/2005.

³⁸⁶ STJ, Segunda Turma, REsp nº 254.276/SP, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 15/03/2007, DJ 28/03/2007.

1. A responsabilidade do agente pelo descumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias, via de regra, é objetiva, na dicção do Código Tributário Nacional:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

2. Deveras, a constatação objetiva da infração tributária é matéria diversa da dosimetria da sanção. É que, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, *verbis*:

(...)

3. Doutrina de escol leciona que:

- “... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro, é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária.” (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)

- Embora o artigo diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de vista o que dispõe o art. 112 do CTN: “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054)

4. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público: (...)

5. *In casu*, resta incontroversa nos autos a irregularidade na escrituração contábil da recorrida, uma vez que as operações financeiras (depósitos e pagamentos) ocorridas no ano de 1998, em conta corrente cadastrada em nome de funcionário da empresa autora, compunham a declaração de rendimentos à tributação realizada pela empresa no referido ano base, razão pela qual parte do faturamento decorrente da referida movimentação financeira não foi oferecida à tributação.

6. O Juízo singular aplicou multa de 150%, com base no art. 44, II, da Lei 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos, *verbis*:

(...)

7. O Tribunal a quo entendeu pela ausência de má-fé a ensejar a redução da multa aplicada pelo Juízo singular, consoante dessumisse do seguinte excerto do voto condutor:

“Não se depreende das provas a má-fé dos administradores da empresa. As circunstâncias em que ocorreram os fatos,

circunscritos ao ano-base de 1998, denotam que as irregularidades partiram mais da inexperiência do que de qualquer ação dolosa. Dessa forma, mostra-se razoável a redução do percentual da multa para 75%, enquadrando, assim, a situação no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê penalidade para os casos de falta de declaração e de declaração inexata.”

8. Deveras, restou assentado, inclusive na sentença, a ausência do intuito de fraude, requisito indispensável à incidência da multa de 150%, na dicção do art. 44, II, da Lei 9.430/96, o que se coaduna com a ressalva do art. 136 do CTN: “Salvo disposição de lei em contrário (...)”, consoante denota-se da seguinte passagem do decisum singular, *litteris*:

“Com efeito, o proceder do autor não foi correto e a sua contabilidade não traduz efetivamente a sua movimentação. Entretanto, pelo que consta dos autos, este proceder ocorreu apenas no ano de 1998 em razão do problema de saúde do sócio Eider Gothif Ern e considerando o rígido controle da CIDASC (documentos constantes dos autos) é razoável entender-se que parte da movimentação da conta está inserida no faturamento da empresa.”

(...)

10. À míngua da possibilidade de aferir o intuito de fraude, afastado pela instância a quo (Súmula 07), intangível revela-se, sob o ângulo da justiça tributária, o acórdão recorrido.

11. Recurso especial desprovido³⁸⁷.

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. MULTA. ART. 136 DO CTN. RESPONSABILIDADE OBJETIVA, INTERPRETADA À LUZ DAS REGRAS DOS ARTS. 137 E 112 DO MESMO CÓDIGO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. BAGAGEM DE RESIDENTE NO EXTERIOR HÁ MAIS DE UM ANO. CONSULTA AO CONSULADO BRASILEIRO. RECONHECIMENTO DE BOA-FÉ PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. EXCLUSÃO DA MULTA. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO³⁸⁸.

AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. EXCLUSÃO PELO JUDICIÁRIO. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. Pode o Judiciário, atendendo às peculiaridades do caso concreto, atenuar o rigor do Fisco, excluindo multa fiscal.

³⁸⁷ STJ, Primeira Turma, REsp nº 1.095.822/SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 16/12/2010, DJ 22/02/2011.

³⁸⁸ STJ, Primeira Turma, REsp nº 499.080/RJ, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 19/10/2004, DJ 16/11/2004.

2. Agravo improvido³⁸⁹.

TRIBUTÁRIO – ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO – INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS.

1. As operações realizadas com empresa posteriormente declarada inidônea pelo Fisco devem ser consideradas válidas, não se podendo penalizar a empresa adquirente que agiu de boa-fé.

2. Recurso especial provido³⁹⁰.

A admissibilidade da análise de circunstâncias de caráter subjetivo que excluem a responsabilidade do agente por infrações tributárias, como defendemos neste trabalho e como parece ser o entendimento da jurisprudência dominante do STJ, não significa dizer que a Administração deva provar em todos os casos que o agente é culpado pela prática da infração nos casos em que o dolo não é elementar à configuração do fato típico. Por uma questão de praticidade, presume-se que o infrator seja culpado pela prática da infração³⁹¹. É uma presunção, contudo, relativa (*juris tantum*), que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo (acusado) provar a causa excludente de responsabilidade por ausência de culpa. Incide, também no âmbito do Direito Administrativo Sancionador, com reflexos no âmbito Tributário, o princípio da presunção de inocência previsto no art. 5º, inciso LVII, da CF, segundo o qual “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”.

Observamos, aliás, que em certos países em que a legislação adota de forma evidente o princípio da culpabilidade no campo das infrações e sanções tributárias, muitas vezes as causas de exclusão de responsabilidade por ausência de culpa do agente encontram-se expressamente previstas em lei (ainda que de forma exemplificativa).

³⁸⁹ STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp nº 47.147/RS, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 05/08/2003, DJ 08/09/2003.

³⁹⁰ STJ, Segunda Turma, REsp nº 176.270/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 27/03/2001, DJ 04/06/2001.

³⁹¹ Segundo destaca Maria Rita Ferragut: “(...) a infração fiscal é objetiva, configurando-se pelo mero descumprimento dos deveres tributários de fazer e não-fazer e da obrigação de dar, todos previstos na legislação. O dolo e a culpa, certamente, são prescindíveis. Pretende-se com isso evitar que o acusado alegue que não tinha condições financeiras para adimplir a obrigação, ignorava a lei ou desconhecia a qualificação jurídica dos fatos, tendo praticado a infração sem qualquer intenção de lesar o Fisco”. (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 146).

É o que determina o art. 179 da LGT espanhola ao esclarecer que as ações e omissões tipificadas em lei não darão lugar à responsabilidade por infração tributária quando, por exemplo, concorra força maior; quando se tenha empregado a diligência necessária, de acordo com interpretação razoável da norma ou com critérios de interpretação adotados pela Administração; ou quando a infração tenha sido ocasionada por deficiência técnica dos programas de informática disponibilizados pela Administração para o cumprimento das obrigações tributárias. Tais situações parecem justificar a exclusão da responsabilidade do agente por infrações tributárias, flexibilizando o rigor da aplicação mecânica do art. 136 do CTN sem qualquer consideração acerca da conduta adotada pelo agente e das circunstâncias que, por razões alheias à sua vontade, eventualmente o tenham impedido de agir conforme o Direito.

Aliás, vale a seguinte indagação: se o agente público não pode ser responsabilizado a menos que aja com dolo ou culpa (art. 37, § 6º, da CF), poderia o particular sofrer sanções quando ausentes tais requisitos? Sob a ótica constitucional, o princípio da isonomia (art. 5º, *caput*, da CF) parece ser suficiente para responder a essa questão de forma negativa.

Advertimos, por fim, que o conceito de culpabilidade tem conotação diferenciada no que tange à responsabilização das pessoas jurídicas pela prática de ilícitos tributários de natureza não penal. Isso porque a pessoa jurídica é uma ficção criada pelo Direito, não possuindo destarte vontade ou consciência. Elas são representadas por pessoas naturais, seus sócios, acionistas, procuradores etc. que exteriorizam para o mundo dos fatos os atos por ela praticados.

Daí porque alguns autores afirmam textualmente que a culpabilidade é aplicável apenas para pessoas naturais, não havendo exigência que alcance também as pessoas jurídicas³⁹².

Porém, mesmo esses autores admitem que o ato praticado por pessoa jurídica deva se submeter a pautas valorativas, como, por exemplo, por meio dos

³⁹² OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 346-349.

critérios de culpa *in vigilando* e *in eligendo*, de modo que a responsabilidade objetiva há de ser excepcional.

Outra parte da doutrina considera que a culpabilidade das pessoas jurídicas deve ser analisada sob o prisma da conduta das pessoas naturais encarregadas de atuar em nome daquelas, ou seja, agindo a pessoa natural com dolo ou culpa, deve a pessoa jurídica em nome da qual aquela praticou o ato ser sancionada³⁹³.

Essa parece ser a postura teórica mais compatível com a análise da culpabilidade do agente em se tratando de responsabilização de pessoas jurídicas pela prática de infrações tributárias. É a pessoa natural encarregada de representar a pessoa jurídica que tem a consciência e a vontade de agir em conformidade ou em desconformidade com o Direito.

Porém, ao fim e ao cabo, pensamos que essa análise é feita de forma abstrata, considerando as circunstâncias fáticas que rodeiam o ato reputado como ilícito. Ao verificar se a pessoa jurídica agiu de boa-fé ou má-fé, investiga-se o contexto fático e o modelo de conduta por ela praticado (ainda que representada por indivíduos com consciência e vontade), se adequado ou não a padrões éticos e morais vigentes na sociedade.

É nesse sentido, aliás, que se pode considerar a análise da boa-fé objetiva no Direito Tributário, na linha da definição apresentada por FLÁVIO RUBINSTEIN, como:

(...) um conjunto de prestações, direitos e deveres que, nos planos do conteúdo da execução da relação jurídica, incumbe às partes, com base na exigência genérica de comportamento segundo critérios de retidão e lealdade³⁹⁴.

³⁹³ É o pensamento de Heraldo Garcia Vitta: "(...) nos entes coletivos, como são as pessoas jurídicas, exige-se o dolo ou a culpa das pessoas (físicas) encarregadas de agir por elas, ou em nome delas; as sanções, que são consequências da ilicitude realizada pelas pessoas físicas, recairão nos próprios entes (pessoas jurídicas). (VITTA, Heraldo Garcia. *A sanção no direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 51).

³⁹⁴ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 36.

Assim podemos superar o óbice colocado por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO quanto à adoção da consideração do elemento subjetivo em relação à responsabilização da pessoa jurídica por infração tributária³⁹⁵.

Firmadas as premissas teóricas antecedentes, analisaremos as causas excludentes de responsabilidade tributária tendo como norte o conceito de culpabilidade normativa adotada neste trabalho à luz da teoria finalista da ação. Considera-se, assim, o dever de diligência do sujeito, desmembrado nos seguintes elementos: (i) exigibilidade de conduta diversa e (ii) potencial consciência da ilicitude.

3.7.3 O estado de necessidade

O estado de necessidade é considerado na esfera penal como uma das causas excludentes de ilicitude (art. 23, inciso I, do CP).

Entende-se por estado de necessidade “o sacrifício de um interesse juridicamente protegido, para salvar de perigo atual e inevitável o direito do próprio agente ou de terceiro, desde que outra conduta, nas circunstâncias concretas, não fosse razoavelmente exigível”³⁹⁶. Não se exige nessa situação que o sujeito aja de outro modo.

³⁹⁵ Diz o autor: (...) seria impossível apenar administrativamente as pessoas jurídicas porquanto estas não possuem vontade senão que são representadas por seus órgãos. Sabido que *societas distat a singulis* jamais poderia a Fazenda Pública responsabilizar as pessoas jurídicas imputando-lhes o dever de pagar multas pelo descumprimento da legislação tributária. Teria a Fazenda Pública de investigar as pessoas físicas que vivificam as sociedades para lhes imputar a devida punição. Ora, isto seria irrealístico, complicado e, na maioria dos casos, *impraticável*. O certo é a responsabilização das pessoas jurídicas em razão de culpa *in elegendo* destas, cabendo-lhes, sendo o caso, direito de regresso contra os seus diretores, gerentes e administradores”. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 30, grifos do original)

³⁹⁶ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 211.

A doutrina aceita a aplicação do instituto do estado de necessidade no âmbito do Direito Administrativo Sancionador³⁹⁷, embora acentue a necessidade de interpretação diferenciada daquela que vigora no âmbito penal³⁹⁸.

HECTOR VILLEGAS é um dos autores que admite a aplicação do estado de necessidade no âmbito dos ilícitos tributários embora reconheça que a sua configuração seja muito difícil na prática. Explica o autor que, em matéria tributária, o bem jurídico lesado na situação do estado de necessidade é a arrecadação tributária, tendo em vista o inadimplemento do sujeito passivo, devendo-se então comparar se esse mal é de maior ou menor gravidade em relação àquele que o infrator pretendeu evitar³⁹⁹.

O autor compara duas situações para explicar quando o estado de necessidade estaria configurado. Estaria caracterizado o estado de necessidade quando o sujeito deixa de pagar o tributo para proteção do mínimo vital, em respeito à dignidade humana própria ou de seus dependentes. Por outro lado, naqueles casos em que o tributo não fosse recolhido para que o sujeito pudesse adquirir bens supérfluos ou dispensáveis para a existência digna, não há que se alegar estado de necessidade.

O exemplo não poderia ser melhor e mais didático. Com efeito, se sequer a tributação pode atingir o mínimo vital do indivíduo, quanto mais uma sanção jurídica aflitiva, representada pela multa decorrente do inadimplemento da obrigação tributária que restringe, sem mais poder, os direitos fundamentais de liberdade e propriedade do indivíduo, tratando com menoscabo o princípio da dignidade da pessoa humana que faz parte daquele chamado “núcleo duro” que a Constituição protege.

³⁹⁷ VITTA, Heraldo Garcia. *A sanção no direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55-57. MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 165-168.

³⁹⁸ Fábio Medina Osório explica que no campo dos ilícitos administrativos a figura do estado de necessidade deve ser interpretada de maneira restritiva. Isso porque, segundo aponta, uma conduta pode ser ao mesmo tempo penalmente lícita e administrativamente ilícita. Daí porque o estado de necessidade pode ser aceito como causa excludente de ilicitude no âmbito penal, mas não sê-lo para fins de exclusão da ilicitude civil ou administrativa. (OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 272).

³⁹⁹ VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. Trad. Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária - EDUC, 1974, p. 222-223.

Trata-se de ponderação de valores, de bens jurídicos igualmente protegidos pela Constituição: de um lado, o direito do Estado de arrecadar os seus tributos para a manutenção de suas finalidades e do correlato dever dos cidadãos de contribuírem para o custeio dos gastos públicos; e, de outro, o direito fundamental que todo cidadão tem ao mínimo vital para garantir uma existência digna e o correlato dever do Estado de atuar em prol da garantia desse direito em qualquer situação.

3.7.4 O caso fortuito e a força maior

Não há definição legal de caso fortuito e força maior. Os doutrinadores divergem quanto à conceituação dos dois institutos. Alguns autores consideram o caso fortuito como o evento produzido pela natureza (evento da natureza) e a força maior como o acontecimento imputável à vontade do homem (evento humano)⁴⁰⁰ enquanto outros adotam definições exatamente opostas⁴⁰¹.

Preferimos, a exemplo de ORLANDO GOMES⁴⁰², tratá-los de forma conjunta, como acontecimentos imprevisíveis, também denominados de *acaso*, dada a identidade dos seus efeitos. E, sob essa ótica, analisar a sua consequência no âmbito da responsabilidade por infrações tributárias.

Com esse objetivo, pontuamos que, de acordo com a teoria finalista da ação, o dolo e a culpa fazem parte da tipicidade, integrando a conduta. A culpabilidade, por sua vez, desdobra-se nos seguintes elementos: a) imputabilidade; b) exigibilidade de conduta diversa; e c) potencial consciência da ilicitude. Portanto, para que a conduta do agente seja caracterizada, e, portanto, o fato seja típico, é necessária a presença da vontade e da consciência do agente.

⁴⁰⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 259.

⁴⁰¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 361.

⁴⁰² Conforme conclui Orlando Gomes, “todo o esforço empregado pela doutrina para bifurcar o acaso resultou numa confusão, que hoje se procura evitar, ou mesmo contornar, eliminando-a pura e simplesmente, atenta a circunstância de que é o mesmo o efeito atribuído pela lei”. (GOMES, Orlando. *Obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1961, p. 158-159).

Sem vontade ou sem consciência não há que se falar em fato típico punível do agente. Daí porque afirmar-se que o caso fortuito e a força maior são hipóteses de exclusão da tipicidade do fato⁴⁰³.

A distinção entre conduta típica e culpável é bem esclarecida por DANIELA VICTOR DE SOUZA MELO, que diz:

Enquanto a tipicidade se refere à infração de um dever, a culpabilidade se liga à exigibilidade de se comportar conforme esse dever. Desta forma, a conduta só será “típica” se evitável, e só será culpável, se exigível do autor uma atuação conforme o direito⁴⁰⁴.

Trazendo esses conceitos para o âmbito do Direito Tributário Sancionador, percebemos que, tanto no caso fortuito quanto na força maior, o agente que deixa de cumprir a obrigação tributária em razão de um evento *extraordinário* e *inevitável* não pratica uma conduta *voluntária*⁴⁰⁵. A despeito de poder agir com consciência não tem condições de proceder de outro modo – falta-lhe vontade - diante da situação concreta extraordinária que lhe impede de agir de forma diversa visando o cumprimento do dever tributário ou, em outras palavras, tem razões bastante justificáveis para agir daquele modo, não sendo razoável a Administração imputar-lhe a responsabilidade por eventual infração administrativa. O descumprimento do dever tributário passa a ser irrelevante nessas situações excepcionais para fins de responsabilização do sujeito passivo.

Há países cujo ordenamento jurídico expressamente prevê tais eventos extraordinários como causa de exclusão da responsabilidade por infrações tributárias, como é o caso da Espanha⁴⁰⁶.

A doutrina brasileira, mesmo entre os autores que a princípio são mais resistentes à consideração de elementos subjetivos no campo da

⁴⁰³ DE JESUS, Damásio E. *Direito penal: parte geral*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 241, v. I.

⁴⁰⁴ 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. 137.

⁴⁰⁵ Segundo ensina Guilherme de Souza Nucci: “Vontade é o querer ativo, apto a levar o ser humano a praticar um ato, livremente. (...) Vontade, em suma, é o querer *ativo* do ser humano, apto a desencadear movimentos corpóreos tendentes à realização dos seus propósitos”. (NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 153-154).

⁴⁰⁶ O art. 179.2.b da LGT menciona expressamente a força maior como causa excludente de responsabilidade por infrações tributárias.

responsabilização por infrações tributárias, admite a possibilidade de consideração do caso fortuito e da força maior como causas de exclusão da responsabilidade.

É o caso, por exemplo, de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, que em sua obra relata caso real em que um contribuinte, pessoa jurídica, deixou de recolher o ICMS porque o seu empregado, que estava com o cheque para o pagamento do imposto, foi atropelado às 16:00h da data-limite para o recolhimento. O atropelamento foi, por fatalidade do destino, presenciado por um fiscal, que multou a empresa no dia seguinte ao acidente. Nesse caso, o Conselho de Contribuintes excluiu a multa de 100% do valor do imposto com base na boa-fé e no caso fortuito⁴⁰⁷.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁰⁸ e ROBSON MAIA LINS⁴⁰⁹, embora adotando fundamentos teóricos diversos, também admitem o fortuito e a força maior como causas de exclusão de penalidades no âmbito tributário.

O posicionamento a favor da aceitação do caso fortuito e da força maior como causas de exclusão da responsabilidade por infrações tributárias também encontra respaldo na jurisprudência pátria. É o que revelam os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SEM CULPA. **CASO FORTUITO**. ENCHENTE COM INUNDAÇÃO DO ESTABELECIMENTO. EXTRAVIO DOS DOCUMENTOS CONTÁBEIS.

- Em caso de infração tributária, a responsabilidade independe de culpa, podendo, todavia, ser elidida por ocorrência de caso fortuito ou força maior.

⁴⁰⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 57.

⁴⁰⁸ “Nem poderia ser diferente, visto que as normas jurídicas sujeitam-se ao limite ontológico da possibilidade. Se a hipótese normativa eleger fato de impossível realização, a relação prevista na consequência jamais se instalará, sendo a norma carente de sentido deontico. Do mesmo modo, a modalização das condutas interpessoais somente terá sentido dentro do quadro geral da possibilidade, não havendo como prescrever, logicamente, a prática de conduta impossível”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 868).

⁴⁰⁹ “É uma questão de tipicidade. O caso fortuito e a força maior impedem que as normas sancionatórias incidam, visto que um dos seus critérios – a culpabilidade – não fora realizado”. (LINS, Robson Maia. *A mora no Direito Tributário*. Tese (Doutorado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 260).

- O extravio de documentos fiscais da empresa devido a uma enchente que inundou o estabelecimento caracteriza caso fortuito, pois imprevisível e de efeitos inevitáveis.

- Apelação improvida⁴¹⁰. (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE DE CARGA. ROUBO. **FORÇA MAIOR**. SITUAÇÃO PREVISÍVEL, PORÉM INEVITÁVEL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DESCUIDO POR PARTE DO TRANSPORTADOR. CAUSA DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE.

1. O roubo, na linha do que vem professando a jurisprudência desta Corte, é motivo de força maior a ensejar a exclusão da responsabilidade do transportador que não contribuiu para o evento danoso, cuja situação é também prevista pela legislação aduaneira.

2. Assim, a responsabilidade, mesmo que tributária, deve ser afastada no caso em que demonstrada a configuração da força maior dosada com a inexistência de ato culposo por parte do transportador ou seu preposto.

3. Embargos de divergência conhecidos e providos⁴¹¹. (grifo nosso)

3.7.5 O erro de proibição

O erro de proibição é caracterizado quando o agente pratica um ato considerando-o lícito quando este, na verdade, é contrário ao Direito. É a falsa compreensão sobre a antijuridicidade da conduta⁴¹².

Conforme ensinam CEZAR ROBERTO BITTENCOURT e FRANCISCO MUNÕZ CONDE, o erro de proibição é aquele que incide sobre a ilicitude de um comportamento. “O agente supõe, por erro, ser lícita a sua conduta. O objeto do erro não é, pois, nem a lei, nem o fato, mas a ilicitude, isto é, a contrariedade do fato em relação à lei”⁴¹³.

⁴¹⁰ TRF 5ª Região, Primeira Turma, Apelação Cível nº 2004.05.00.022484-0, Rel. Des. Fed. Francisco Wildo, julgado em 02/12/2004, DJ 01/02/2005.

⁴¹¹ STJ, Corte Especial, EREsp nº 1.172.027/RJ, Rel. Min. Maria Thereza Assis Moura, julgado em 18/12/2013, DJ 19/03/2014.

⁴¹² ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 547, v. I.

⁴¹³ BITTENCOURT, Cezar Roberto; CONDE, Francisco Muñoz. *Teoria geral do delito*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 407-408.

No Direito Penal, o erro de proibição é causa excludente de culpabilidade e está previsto no art. 21 do Código Penal, *in verbis*:

Art. 21 - O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço.

Parágrafo único - Considera-se evitável o erro se o agente atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência.

Segundo conceituação daquele ramo do Direito, o erro de proibição *inevitável* é causa de exclusão da culpabilidade pelo fato de o sujeito não ter a consciência da ilicitude do fato. Por outro lado, quando o erro é *evitável*, isto é, quando o sujeito atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir esse conhecimento, é causa de diminuição da pena.

A doutrina, tanto a nacional⁴¹⁴ quanto a estrangeira⁴¹⁵, considera a aplicação do conceito de erro de proibição do Direito Penal extensível ao campo do Direito Administrativo Sancionador.

FÁBIO MEDINA OSÓRIO, referindo-se ao entendimento também sustentado por ALEJANDRO NIETO, adverte que apenas o erro inevitável é eficaz no Direito Administrativo Sancionador, sendo que o grau de exigência para o seu reconhecimento cresce na proporção das qualidades profissionais do agente, o qual passa a ter um dever de conhecimento de determinadas circunstâncias normativas⁴¹⁶.

Segundo o nosso pensamento, a transposição do conceito do erro de proibição da esfera penal para o âmbito do Direito Tributário Sancionador é decorrência do princípio da segurança jurídica, valor fundante do Estado

⁴¹⁴ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 335-338; MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 169-176; DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 198-204.

⁴¹⁵ NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 363-372.

⁴¹⁶ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 338.

Democrático de Direito e princípio instrumental no sentido de servir como instrumento de tutela dos direitos e garantias individuais dos particulares contra eventuais arbitrariedades cometidas pelo Estado na consecução dos seus atos.

A aplicação do erro de proibição do Direito Tributário tem como uma das hipóteses clássicas a *interpretação razoável da norma* pelo sujeito passivo⁴¹⁷; interpretação esta que, ao final, acaba sendo considerada incorreta pelo Fisco, o que enseja a aplicação de penalidades pelo descumprimento do dever tributário que apenas não foi cumprido porque o contribuinte tinha a compreensão de que o fato por ele praticado não se encontrava, por qualquer razão de direito, sujeito à incidência da norma tributária da forma como concluiu a autoridade fiscal⁴¹⁸.

Há de se entender o contexto em que essa hipótese de aplicação do erro de proibição por interpretação razoável da norma se opera no Direito Tributário.

Inicialmente, é importante considerar, tal como já acentuamos no início deste trabalho, o verdadeiro cipoal legislativo, a proliferação de normas tributárias e sua inconstância, realidade com a qual os contribuintes e os operadores do direito

⁴¹⁷ Sobre o tema: BIM, Eduardo Fortunato. A interpretação razoável como excludente da culpabilidade no direito tributário sancionador. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética e IBDT, vol. 18, p. 151-172, 2004.

⁴¹⁸ O erro por interpretação razoável da norma como causa de exclusão de responsabilidade por infrações tributárias é expressamente reconhecido na Espanha (cf. art. 179.2.d da LGT): “Art. 179 (...) 2. *Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una **interpretación razonable de la norma** o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados*”. (grifo nosso). Em tradução livre: “Art. 179 (...) 2. As ações ou omissões tipificadas nas leis não darão lugar a responsabilidade por infração tributária nos seguintes casos: (...) d) Quando se tenha colocado a diligência necessária em cumprimento das obrigações tributárias. Entre outros casos, se entenderá que foram tomadas todas as diligências necessárias quando o obrigado tiver agido amparado em uma **interpretação razoável da norma** ou quando o obrigado tributário tenha ajustado sua atuação aos critérios manifestados pela Administração Tributária competente nas publicações e comunicações escritas as que se referem os artigos 86 e 87 desta Lei. Tampouco se exigirá esta responsabilidade se o obrigado tributário ajusta sua atuação aos critérios manifestados pela Administração na resposta a uma consulta formulada por outro obrigado, sempre que entre as suas circunstâncias e as mencionadas na contestação à consulta exista uma igualdade substancial que permita entender aplicáveis referidos critérios e estes não tenham sofrido modificações”.

precisam lidar, atuando sob um verdadeiro fogo cruzado, para primeiro entenderem as obrigações tributárias para, depois, poderem cumpri-las adequadamente.

Acrescente-se, ainda, como causas agravantes do risco de cometimento de infrações no âmbito tributário, a notável complexidade do sistema tributário brasileiro que aflige até mesmo os *experts* da área fiscal (contadores, advogados e consultores), bem como a transferência do incontável número de deveres instrumentais impostos pela Administração aos contribuintes.

Sensível a essas características, ALEJANDRO NIETO aponta que a multiplicidade de regulamentações que caracterizam a vida moderna pode ser considerada como causa de erro invencível. Destaca que, na atualidade, é materialmente impossível que o cidadão conheça todos os comandos e proibições que o rodeiam e que o convertem em um infrator não apenas potencial, mas real⁴¹⁹.

A despeito dessa realidade, não podemos ignorar o fato de que o Direito opera com a presunção absoluta (*juris et de jure*) de conhecimento das normas jurídicas por parte dos seus destinatários. Conforme prevê o art. 3º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. Não poderia ser diferente, sob pena de tornar-se impraticável o exercício da coação estatal.

Contudo, não podemos desprezar o fator incerteza quanto à interpretação das normas jurídicas tributárias, circunstância que se apresenta de forma bastante destacada na realidade brasileira, dada a instabilidade/imprevisibilidade do ordenamento jurídico (*lato sensu*)⁴²⁰, justificando a aplicação dos princípios da

⁴¹⁹ NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 2000, p. 363-370. Na sequência, o autor conclui: “*Esta es una de las manifestaciones más alarmantes de la tiranía del Estado moderno: impone a los ciudadanos obligaciones que este ni conoce ni puede conocer y le sanciona por su incumplimiento*”. (p. 371). “Esta é uma das manifestações mais alarmantes da tirania do Estado moderno: impõe aos cidadãos obrigações que estes não conhecem nem podem conhecer e os sanciona por seu descumprimento”. (Tradução livre).

⁴²⁰ Aqui considerado em caráter amplo, abrangendo tanto a legislação tributária quanto as decisões judiciais e administrativas sobre matéria de Direito Tributário.

segurança jurídica⁴²¹ e da proteção da confiança⁴²² em proteção dos particulares no campo das sanções administrativo-tributárias.

É o que preconiza a doutrina ao tratar da interpretação razoável da norma como causa de exclusão da culpabilidade por infrações administrativas.

Assim já se manifestou HECTOR VILLEGAS em 1974:

A obscuridade, confusão ou complexidade das leis tributárias são circunstâncias que a jurisprudência vem contemplando como justificadoras de erro no devido cumprimento das obrigações fiscais. (...) Igualmente, tem-se afirmado que quando a lei, ou as normas de aplicação, vêm sofrendo uma série de variações suscetíveis de produzir dúvidas, é admissível o erro escusável, assim como pode dar-lhe lugar, o fato de que a lei possa ser objeto de interpretações contraditórias na doutrina e na jurisprudência⁴²³.

Em doutrina mais recente, mas também de grande precisão teórica, acentua RAFAEL MUNHOZ DE MELLO:

Se a norma jurídica é obscura ou contraditória, permitindo mais de uma interpretação razoável, o erro de proibição é inevitável. O particular, atuando de modo diligente, procura saber se a conduta que deseja praticar é, ou não, permitida pelo ordenamento jurídico, mas encontra resposta obscura e dúbia. Em tal situação, o erro de proibição não decorre de culpa do agente, não sendo cabível a imposição da sanção administrativa⁴²⁴.

Não podemos deixar de mencionar também os seguintes comentários de KLAUS TIPKE relacionados ao presente tema:

⁴²¹ Segundo expõe Humberto Ávila, "(...) pode-se entender que somente uma norma elevadamente indeterminada, um ordenamento jurídico expressivamente instável ou elevadamente imprevisível podem conduzir a uma violação da dimensão objetiva do princípio da segurança jurídica, e somente uma frustração significativa de expectativa é capaz de legitimar a aplicação do princípio da proteção da confiança". (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 175).

⁴²² De acordo com o respeitado magistério de Misabel Derzi: "O princípio da proteção da confiança compreende o passado (ato gerador estatal da confiança), mas se projeta para o futuro. (...) No seio do Direito público (...) o princípio da proteção da confiança configura um direito individual fundamental, extraído da Constituição, que somente defende a confiança das pessoas privadas, em face das ações ou omissões dos órgãos estatais". (DERZI, Misabeu Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 392 e 395).

⁴²³ VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. Trad. Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária - EDUC, 1974, p. 269-270.

⁴²⁴ DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 202.

A mi juicio, es preciso ponderar la culpabilidad del contribuyente y graduar adecuadamente la pena cuando la falta de moral tributaria del Estado – y la jurisprudencia – haya dejado en la cuneta a los contribuyentes honrados destruyendo sus convicciones y conciencia jurídica, y cuando los órganos públicos hayan actuado de tal modo que han provocado al contribuyente y lo han incitado a evadir impuestos; especialmente cuando los órganos públicos tengan la principal responsabilidad o sean corresponsables de la conducta del deudor tributario⁴²⁵.

Não se alegue que a ausência de previsão expressa no CTN no sentido de considerar o erro de proibição caracterizado por interpretação razoável da norma como hipótese de exclusão de responsabilidade por infrações tributárias significaria dizer que tal instituto é inaplicável nessa seara, pois é decorrência da própria ausência de responsabilidade sem culpa – premissa básica que já tivemos oportunidade de tratar anteriormente⁴²⁶.

A caracterização do erro de proibição invencível no âmbito do Direito Tributário quanto à interpretação razoável da norma tributária depende da observância do dever de diligência por parte do sujeito passivo, o que somente

⁴²⁵ “No meu entender, é preciso ponderar a culpabilidade do contribuinte e graduar adequadamente a pena quando a falta de moral tributária do Estado – e da jurisprudência – tenha deixado numa encruzilhada os contribuintes honrados, destruindo as suas convicções e consciência jurídica, e quando os órgãos públicos tenham atuado de tal forma que tenham provocado o contribuinte e o tenham incitado a evadir impostos; especialmente quando os órgãos públicos tenham a principal responsabilidade ou sejam corresponsáveis pela conduta do devedor tributário”. (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 134, tradução livre).

⁴²⁶ Outro não foi o entendimento do Tribunal Constitucional Espanhol na STC 76/1990, de 26 de abril de 1990: “(...) *la falta de mención expresa del error de Derecho como causa de exención de responsabilidad por infracción tributaria (...) no es prueba (...) de la configuración de un régimen de responsabilidad objetiva ni de la inexistencia de esa causa de exención. Si no hay responsabilidad objetiva, no es necesario que se haga constar expresamente el error de Derecho como causa que exonere de dicha responsabilidad, mas ello no significa que resulte irrelevante ni que la Ley 10/1985 lo haya excluido de los supuestos que eximen de responsabilidad por infracción tributaria. Precisamente porque la ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de Derecho - singularmente el error invencible - podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye defecto de inconstitucionalidad*”. Tradução livre: “(...) A falta de menção expressa do erro de direito como causa de isenção de responsabilidade por infração tributária (...) não é prova (...) da configuração de um regime de responsabilidade objetiva nem da inexistência dessa causa isenção. Se não há responsabilidade objetiva, não é necessário que se faça constar expressamente o erro de direito como causa que o exonere de referida responsabilidade, mas isso não significa que resulte irrelevante nem que a Lei 10/1985 o tenha excluído dos pressupostos que eximem de responsabilidade por infração tributária. Precisamente porque a lei vincula esta responsabilidade a uma conduta culposa prévia, é evidente que o erro de direito – singularmente o erro invencível – poderá produzir os efeitos de isenção ou atenuação que são próprios em um sistema de responsabilidade subjetiva, mas sua falta de contemplação expressa na norma não constitui defeito de inconstitucionalidade”.

pode ser verificado no caso concreto, de modo a tornar inequívoco que o comportamento foi adotado como se lícito fosse e que à época dos fatos o contexto justificou a tomada daquela determinada posição que posteriormente veio a ser contestada pela autoridade fiscal.

O dever de diligência do sujeito passivo mostra-se configurado quando, a despeito de a norma tributária admitir mais de uma interpretação, com fundamentos jurídicos razoáveis a embasar tanto uma quanto outra posição, há jurisprudência administrativa ou judicial formada, ou orientação do próprio Fisco, em sede de solução de consulta, de ato normativo administrativo ou de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, no sentido da posição adotada pelo sujeito passivo, que ainda pode se valer de cautelas adicionais para justificar o seu comportamento como, por exemplo, a contratação de pareceres jurídicos e de auditorias independentes, conforme a complexidade/natureza do caso.

Seria difícil imaginar que um contribuinte que seguiu uma determinada interpretação jurídica que prevaleceu em decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal, independentemente de terem ou não sido tais decisões objeto de julgamento em sede de recurso repetitivo ou de repercussão geral, mas que possam ser enquadradas no conceito de jurisprudência estável⁴²⁷, possa ser anos depois surpreendido por uma reviravolta desse entendimento jurisprudencial e, pior, penalizado por ter seguido aquela determinada orientação pensando que fosse definitiva.

O mesmo é possível dizer daquele contribuinte que observou, no planejamento de sua atividade empresarial, jurisprudência estável do CARF a respeito de uma determinada controvérsia tributária, e que depois viu aquela expectativa normativa-administrativa consolidada ser superada resultando em sua atuação por parte do Fisco.

Poderiam essas novas interpretações dos órgãos judicantes judiciais e administrativos retroagir – pressupondo a identidade das questões jurídicas

⁴²⁷ Para Misabel Derzi, o que caracteriza a jurisprudência é a resposta geral a uma mesma pergunta ou questão. “Se ela modifica, então, teremos uma jurisprudência nova. Não importa que denominemos essa resposta geral, de regra judicial, norma concreta, diretriz ou *ratio decidendi*”. (DERZI, Misabeu Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 261).

tratadas na jurisprudência e no caso individual - para prejudicar o contribuinte com a imposição de sanções pelo descumprimento de deveres tributários? A resposta, em nosso modo de ver, é negativa.

Os precedentes judiciais e administrativos⁴²⁸ que dão uma resposta geral para a questão também geral, como atos de aplicação do Direito que são, representam normas jurídicas e conferem legítimas expectativas normativas para os cidadãos. Assim, devem ser vistos, tal como as leis, submetidos ao princípio da irretroatividade, que veda a retroação prejudicial da norma em prejuízo do contribuinte⁴²⁹.

No âmbito administrativo federal, há discussão quanto à possibilidade de aplicação do erro de proibição como excludente de responsabilidade por infrações tributárias, especialmente no contexto de planejamentos tributários, que são desconsiderados pelo Fisco⁴³⁰ com a consequente aplicação de multa qualificada de 150% sob o pressuposto da ocorrência das condutas dolosas definidas como sonegação, fraude e conluio (artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64).

As discussões são especialmente relevantes diante da clara mudança da jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, quanto ao tema do planejamento tributário.

Antigamente, os planejamentos tributários eram analisados pelo Conselho sob a perspectiva da legalidade de cada uma das operações realizadas e dos

⁴²⁸ Embora sem utilizar o termo “jurisprudência” ou “precedentes”, Rafael Munhoz de Mello trata especificamente do erro de proibição causado pela confiança do contribuinte no entendimento dos órgãos administrativos a respeito de determinada interpretação que foi levada em consideração para pautar o seu comportamento. Diz o autor: “As práticas reiteradas da Administração Pública também podem induzir em erro de proibição o particular. Decisões administrativas reiteradamente adotadas pelos órgãos administrativos geram, nos particulares, a convicção de que representam entendimento conforme o direito positivo, não sendo culpável o agir do indivíduo que segue a orientação nelas adotada”. (DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 203).

⁴²⁹ Nesse sentido: DERZI, Misabeu Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 552.

⁴³⁰ Dado o escopo do presente trabalho, não abordaremos as diversas espécies de patologias do negócio jurídico relacionadas ao planejamento tributário (abuso de direito, fraude à lei, simulação etc.) e das diversas questões que emergem deste tema. Para aprofundamento, remetemos o leitor para: GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013; McNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014; BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

efeitos dos negócios jurídicos celebrados, independentemente do propósito negocial.

Posteriormente, tal entendimento foi modificado, passando-se a analisar os atos praticados no contexto do planejamento tributário de forma ampla, não apenas sob o prisma da legalidade, mas também sob a ótica da causa do *business purpose*, não se admitindo planejamentos que tivessem como único objetivo reduzir a carga tributária.

Diversos contribuintes, pautados na expectativa normativa criada pela jurisprudência até então estável a respeito do tema, realizaram planejamentos tributários calcados na legalidade das operações praticadas, sem maiores preocupações quanto à busca de razões extrafiscais para fundamentar a estruturação das operações. Nesses casos, os atos jurídicos obedeceram à forma prevista em lei, foram divulgados e registrados nos órgãos competentes, e as operações foram devidamente esclarecidas ao Fisco, tal como originariamente estruturadas, quando das fiscalizações. O Fisco, contudo, requalificou, em diversos casos, os negócios jurídicos assim praticados autuando os respectivos contribuintes como se tivessem realizados operações “fraudulentas” com o intuito de burlar a lei exclusivamente com o objetivo de economizar tributos.

Em pesquisa realizada na jurisprudência do CARF, verificamos que a despeito de alguns acórdãos de Câmaras Ordinárias terem sido favoráveis aos contribuintes, considerando aplicável o erro de proibição como causa para a redução da multa qualificada de 150% para a multa de ofício padrão de 75%, os recursos que têm chegado à Câmara Superior de Recursos Fiscais contestando tais decisões têm sido providos com a restauração da multa qualificada.

Analisemos alguns desses julgados.

No julgamento do Recurso nº 145.171, a Primeira Câmara do antigo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, considerou aplicável o conceito de erro de proibição na hipótese em tela e o disposto no art. 112, inciso IV, do CTN, para determinar a redução da multa qualificada de 150% para a multa de ofício de 75%. Extraem-se do voto condutor do acórdão redigido pelo Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior as seguintes passagens:

Assim, nesse ambiente de conflito doutrinário, não há dificuldades a um contribuinte em ancorar seu procedimento em precedentes jurisprudenciais, nem tampouco de obter pareceres de juristas de escol a fundamentar sua pretensão.

Alicerçar o lançamento na nova doutrina da interpretação dos fatos, privilegiando a verificação da verdadeira capacidade contributiva, não pode enveredar a ação fiscal para conclamar a aplicação da penalidade qualificada.

Aplica-se à espécie, sem pretensões de maiores conhecimentos no campo de Direito Penal, o denominado erro de proibição, a afastar, pela razoabilidade do desconhecimento da ilicitude do ato praticado, punibilidade diversa daquela do simples retardar no recolhimento do tributo, ou seja, a multa de ofício de 75%.

(...)

Inaceitável a qualificação da multa, principalmente por atos praticados há muitos anos, quando ainda incipientes as discussões a respeito das patologias que tornam não oponível ao fisco determinado planejamento tributário⁴³¹.

Já por ocasião do julgamento do Recurso Especial do Procurador nº 143.795, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade⁴³², deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência da multa qualificada, nos termos do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias.

Os fundamentos do voto apresentado pelo Conselheiro Malaquias foram os seguintes:

- (i) impossibilidade de aplicação do art. 112 do CTN, porquanto não há dúvidas quanto às circunstâncias apontadas. Do mesmo, não se pode falar em graduação da pena, uma vez que não há previsão legal para o fracionamento da multa;

⁴³¹ Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara, Processo Administrativo nº 11065.001589/2004-67, Recurso nº 145.171, Acórdão nº 101-95.537, Rel. Cons. Mário Junqueira Franco Júnior, julgado em 24/05/2006. Esse caso está atualmente na Câmara Superior de Recursos Fiscais aguardando julgamento de Recurso Especial.

⁴³² Restaram vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Suzy Gomes Hoffman.

- (ii) mesmo considerando que a conduta do contribuinte está respaldada em entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a licitude da conduta, incorrendo, assim, em erro escusável, essa circunstância, por si só, não seria suficiente para afastar o dolo e conseqüentemente a multa qualificada;
- (iii) o erro de proibição está previsto no sistema sancionatório penal, distinto, portanto, do regime de sanções aplicáveis no âmbito administrativo. A sua aplicação no âmbito penal envolve critérios distintos, não sendo possível integrar de forma direta este instituto do direito penal ao direito tributário;
- (iv) o percentual de 150% da multa qualificada deve ser aplicado a todas as hipóteses previstas na lei, não estando o agente fiscal autorizado a isentá-la ou diminuí-la conforme circunstâncias específicas;
- (v) a alegação de erro de proibição deve ser apresentada em defesa do contribuinte no âmbito penal, quando o Poder Judiciário poderá quantificar a pena na medida da culpabilidade atribuída ao contribuinte.

No voto vencido, a Conselheira Karem Jureidini Dias entendeu aplicável o erro de proibição para fundamentar a redução da multa e justificou o seu posicionamento consignando que “não há qualquer má fé do contribuinte, que àquela época promoveu o planejamento fiscal”. Ademais, “além de estar tudo registrado e declarado, o contribuinte se pautou no entendimento jurisprudencial e doutrinário majoritário, o que conferiu direito subjetivo de praticar tal ato”. Em resumo, concluiu a Conselheira que o contribuinte praticou a conduta pensando ser lícita, não sendo possível imputar-lhe a intenção de lesar o Fisco.

Ao analisarmos os dois votos acima, concluímos que a despeito de entendermos que a hipótese não justifica a aplicação do art. 112 do CTN, pois não há dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato e tampouco quanto à graduação da penalidade, a qual está prevista em lei, o erro de proibição deve ser

admitido para o fim de excluir integralmente a multa, e não apenas reduzi-la de 150% para 75%.

Isso por duas razões.

Primeiramente, porque o erro escusável (inevitável) é causa de isenção de pena. Daí porque tendo o contribuinte incorrido em erro escusável quanto à ilicitude do fato, ou seja, não tinha consciência da ilicitude, a consideração do erro de proibição deve afastar qualquer pena, o que significa dizer que até mesmo a multa de ofício padrão de 75% deveria ter sido cancelada.

Ademais, conforme já salientado neste trabalho, a despeito de ser o ilícito fiscal objetivo, a responsabilidade por sua prática apenas pode ser imputada a quem agiu com dolo ou culpa (em qualquer dos seus graus). Ausente o requisito da culpa, como no caso do erro por interpretação razoável da norma tributária, faz-se imperioso o afastamento da punição do agente.

Quanto aos fundamentos do voto do Conselheiro Malaquias, entendemos que a unidade ontológica dos ilícitos penal e administrativo justifica a aplicação dos princípios gerais de repressão que regem a potestade punitiva do Estado no âmbito do Direito Tributário, especialmente daqueles derivados do Direito Penal, dado o maior amadurecimento dogmático da matéria, obviamente com as devidas adaptações ou matizes que o sub-ramo do Direito Tributário Sancionador exige.

Uma das distinções que a dogmática do Direito Administrativo Sancionador impõe à aceitação da aplicação do erro de proibição no campo dos ilícitos administrativos é considerar a aplicação tão somente do erro invencível, aquele que é capaz de excluir completamente a pena. Assim, verificado que o contribuinte agiu com o devido dever de diligência para pautar a sua conduta e as circunstâncias fáticas evidenciam que de fato este agiu acreditando na licitude do seu comportamento, não há razão para deixar de aplicar o erro de proibição como causa excludente de responsabilidade por infração.

O argumento de que o erro de proibição pode atuar como critério de dosimetria da pena no âmbito penal não exime o dever de o órgão julgante

administrativo-tributário apreciar a sua aplicação como causa de exclusão da responsabilidade do agente por infrações tributárias. Dada a diversidade das instâncias punitivas, caberá ao juízo criminal avaliar a questão ao tratar da aplicação de eventual sanção no âmbito penal por crime tributário e ao tribunal administrativo examinar o tema sob o prisma do ilícito fiscal não delituoso ou meramente infracional.

No âmbito judicial, o STF já considerou a interpretação razoável da norma como causa de exclusão da responsabilidade por infrações tributárias. Nesse sentido é o acórdão proferido no julgamento do RE nº 73.539/SP, de relatoria do Ministro Antonio Neder, que recebeu a seguinte ementa:

EMENTA: 1. Multa fiscal imposta a contribuinte que deixou de recolher o tributo por considerá-lo indevido. Ausência de má fé na falta de recolhimento do imposto. Tema jurídico-tributário muito discutido em resoluções administrativas e em decisões judiciais. Relevável, no caso, a multa. 2. Recurso extraordinário a que se nega conhecimento⁴³³.

No mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Ministro Aliomar Baleeiro no julgamento do RE nº 70.537/RS, quando afirmou:

A controvérsia é sobre questão de direito. Não há fraude. Tudo feito constando da escrita. Há inúmeros acórdãos do Supremo Tribunal, muitos deles mantendo outros do Tribunal de São Paulo, que reduzem ou excluem a multa.

No caso, a multa é de 100%, por uma questão de interpretação.

Dou provimento em parte, para excluir a multa⁴³⁴.

Outra hipótese de aplicação do erro de proibição pode ser vislumbrada quando o contribuinte é *induzido a erro pela própria Administração*. Tal hipótese não é rara de acontecer e, aliás, para esses casos o próprio CTN contempla a hipótese de exclusão da penalidade, nos termos do art. 100, parágrafo único⁴³⁵.

⁴³³ STF, Primeira Turma, RE nº 73.539/SP, Rel. Min. Antonio Neder, julgado em 10/08/1978, DJ 25/08/1978.

⁴³⁴ STF, Primeira Turma, RE nº 70.537/RS, Rel. Min. Djaci Falcão, julgado em 30/10/1973, DJ 22/02/1974.

⁴³⁵ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que

Para ilustrar essa hipótese, citamos como exemplo o julgamento do REsp nº 215.655/PR, quando o STJ apreciou a seguinte situação: o contribuinte pagava ISS sobre a receita de sua atividade, inclusive com base em consulta respondida pelo Município de Curitiba fundada na interpretação dada ao Decreto-Lei nº 406/68. Posteriormente, o Estado do Paraná autuou o contribuinte exigindo o pagamento do ICMS sobre valores que já haviam sido tributados a título de ISS.

No caso, o STJ entendeu que o contribuinte agiu de boa-fé e que não poderia ser penalizado pela nova orientação do Fisco. A conduta da Municipalidade de exigir durante anos o ISS do contribuinte foi entendida como prática reiteradamente observada pela autoridade administrativa, a justificar a aplicação do art. 100, inciso III e parágrafo único, do CTN. Assim, afastou a exigência da multa e determinou que a incidência dos juros e da correção monetária sobre os débitos comesçassem a fluir apenas a partir do momento em que a empresa foi notificada da cobrança do ICMS.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECOLHIMENTO REITERADO DO ISS. COSTUME. ART. 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. BOA-FÉ. CONTRIBUINTE. MULTA. EXCLUSÃO. JUROS MORATÓRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. *DIES A QUO*. NOTIFICAÇÃO.

I - Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei nº 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação.

II - A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual.

II - Recurso especial improvido⁴³⁶.

entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. *Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*". (grifo nosso)

⁴³⁶ STJ, Primeira Turma, REsp nº 215.655/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 18/09/2003, DJ 20/10/2003.

3.8 Princípio da proporcionalidade

3.8.1 Conteúdo normativo

O princípio da proporcionalidade (*Verhältnismässigkeit*)⁴³⁷, também conhecido por princípio do devido processo legal substantivo ou, ainda, princípio da proibição de excesso (*Übermassverbot*), possibilita o exame de compatibilidade dos atos praticados pelo Poder Público aos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos que não podem ser restringidos a ponto de atingir-se o seu núcleo fundamental. Assim, aponta J. J. GOMES CANOTILHO que “as medidas restritivas dos direitos fundamentais devem ser proporcionais ao fim visado e jamais atingirem a substância do direito”⁴³⁸.

O chamado princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso atua como critério de interpretação dos atos estatais determinando até que ponto estes podem legitimamente restringir direitos fundamentais garantidos pela Constituição Federal.

O princípio da proporcionalidade já foi reconhecido pelo STF como limite intransponível à atuação do poder público no exercício da tributação. Assim, restou consignado no julgamento da ADI nº 2.551 MC-QO/MG que tal princípio “acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de

⁴³⁷ Destacamos a opinião de Humberto Ávila, segundo o qual a proporcionalidade representa espécie de “postulado normativo aplicativo”, “norma de segundo grau” ou “metanorma”, pois situa-se em nível diferente do das normas objeto de aplicação. Explica o autor: “As normas de segundo grau, redefinidas como postulados normativos aplicativos, diferenciam-se das regras e dos princípios quanto ao nível e quanto à função. Enquanto os princípios e as regras são objetos da aplicação, os postulados estabelecem os critérios de aplicação dos princípios e das regras. E, enquanto os princípios e as regras servem de comandos para determinar condutas obrigatórias, permitidas e proibidas, ou condutas cuja adoção seja necessária para atingir fins, os postulados servem como parâmetros para a realização de outras normas”. (ÁVILA, Humberto. *Princípios e regras e a segurança jurídica*. In: _____. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 259-260). Mas o próprio autor reconhece que o importante não é a denominação adotada, mas sim a adequada aplicação do postulado. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 179).

⁴³⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 269.

suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais”⁴³⁹.

O fundamento do princípio da proporcionalidade é visto de forma diversa pela doutrina. Enquanto alguns autores apontam a sua raiz na estrutura dos direitos fundamentais, outros preferem enxergá-lo como expressão do próprio Estado de Direito⁴⁴⁰.

Embora não esteja expressamente previsto em dispositivo escrito na Constituição Federal de 1988, a doutrina não deixa de reconhecer a sua força normativa como princípio implícito da Constituição e destaca a sua relevância como instrumento de proteção dos direitos e liberdades do cidadão contra os excessos do Estado⁴⁴¹. Com efeito, vista de uma forma mais abrangente, a proporcionalidade pode ser compreendida como princípio geral de direito não escrito.

A violação do princípio em tela importa, como parece intuitivo supor e como já acentuamos ao tratar da supremacia dos princípios no ordenamento jurídico, grave atentado contra as estruturas do sistema constitucional.

O princípio da proporcionalidade foi desenvolvido em âmbito doutrinário na Alemanha, cujo Tribunal Constitucional Federal (*BVerfG*) definiu, já nos idos dos anos sessenta, o seu conteúdo normativo hoje proclamado com os três elementos ou subprincípios que o compõem: a adequação (*Geeignetheit*), a necessidade (*Erforderlichkeit*) e a proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit*)⁴⁴².

Segundo adverte a doutrina, os três subprincípios devem ser aplicados de forma sucessiva, ou seja, “a análise da adequação precede a da necessidade, que, por sua vez, precede a da proporcionalidade em sentido estrito”⁴⁴³.

O subprincípio da adequação impõe que a medida adotada pelo Poder Público seja idônea ou apta a atingir os fins a que se propõe. O meio adotado deve

⁴³⁹ STF, Tribunal Pleno, ADI nº 2.551 MC-QO/MG, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 02/04/2003, DJ 20/04/2006.

⁴⁴⁰ MENDES, Gilmar Ferreira et. al. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 322-323.

⁴⁴¹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 444.

⁴⁴² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 209-218; CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 269-270.

⁴⁴³ DA SILVA, Virgílio Afonso. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, nº 798, p. 34, abr. 2002.

contribuir para a realização do fim. Pergunta-se se a medida adotada é apta para atingir o fim visado.

O subprincípio da necessidade, por sua vez, exige que seja examinado se existem meios alternativos àquele que foi escolhido pelo Poder Público que possam contribuir da mesma forma para a realização do fim almejado com menor restrição aos direitos fundamentais afetados. Em outras palavras, impõe a exigência da adoção do meio limitador mais suave, menos deletério para o interesse jurídico que teve o seu exercício restringindo. A pergunta que se faz na análise desse subprincípio é se existe outra medida menos gravosa aos direitos fundamentais em questão que, de igual modo, possa contribuir para a promoção do fim.

Por fim, o exame do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito ou da justa medida é feito mediante a ponderação entre meio e fim. Verifica-se se o meio utilizado implica ou não em restrição desproporcional aos direitos fundamentais afetados. Indaga-se, aqui, se as vantagens decorrentes da restrição imposta aos direitos fundamentais superam as desvantagens decorrentes do meio adotado para o atingimento da finalidade.

A abrangência dos três subprincípios foi enfatizada pelo Ministro Gilmar Mendes no julgamento do HC nº 82.969/PR⁴⁴⁴, onde se lê:

São três as máximas parciais do princípio da proporcionalidade: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. (...) há de perquirir-se, na aplicação do princípio da proporcionalidade, se em face do conflito entre dois bens constitucionais contrapostos, o ato impugnado afigura-se adequado (isto é, apto para produzir o resultado desejado), necessário (isto é, insubstituível por outro menos gravoso e igualmente eficaz) e proporcional em sentido estrito (ou seja, se estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição de um princípio e o grau de realização do princípio contraposto).

Em nosso direito positivo, o princípio da proporcionalidade está expressamente previsto no art. 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

⁴⁴⁴ STF, Segunda Turma, HC nº 82.969/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 30/09/2003, DJ 17/10/2003.

3.8.2 Distinção entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

Alguns autores tratam a proporcionalidade e a razoabilidade como termos sinônimos⁴⁴⁵.

SUZANA TOLEDO DE BARROS explica que os americanos tratam do cânone da proporcionalidade no sentido de razoabilidade⁴⁴⁶. J. J. GOMES CANOTILHO aponta que nos países do *common law* a regra da razoabilidade (*rule of reasonableness*) auxiliava os juízes a avaliarem, em cada caso concreto, se o comportamento adotado se justificava considerando a situação de fato e a regra do precedente⁴⁴⁷.

Essa aproximação também é feita em diversos julgados do STF, nos quais os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade muitas vezes são mencionados sem a indicação do seu devido âmbito de aplicação no caso concreto. A doutrina, contudo, não deixa de criticar essa postura⁴⁴⁸. Destacamos que, a despeito da tendência do STF de equiparar os princípios em referência, há julgados da Corte Suprema que sublinham a distinção entre eles⁴⁴⁹.

⁴⁴⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264-280; DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 874-875.

⁴⁴⁶ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 69.

⁴⁴⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 267.

⁴⁴⁸ Assim observa Luís Virgílio Afonso da Silva, para o qual a razoabilidade é uma regra, e não um princípio: “O recurso à regra da proporcionalidade na jurisprudência do STF pouco ou nada acrescenta à discussão e apenas solidifica a ideia de que o chamado princípio da razoabilidade e a regra da proporcionalidade seriam sinônimos. A invocação da proporcionalidade é, não raramente, um mero recurso a um *tópos*, com caráter meramente retórico, e não sistemático. Em inúmeras decisões, sempre que se queira afastar alguma conduta considerada abusiva, recorre-se à fórmula ‘à luz do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade’, o ato deve ser considerado inconstitucional”. (DA SILVA, Virgílio Afonso. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, nº 798, p. 31, abr. 2002).

⁴⁴⁹ A distinção foi bem pontuada pelo Ministro Dias Toffoli, nos seguintes termos: “(...) a proporcionalidade em sentido amplo se distingue da razoabilidade, em função de sua origem e estrutura de aplicação”. (STF, Tribunal Pleno, HC nº 122.694/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 10/12/2014, DJ 18/02/2015) (grifos do original)

HUMBERTO ÁVILA ressalta a distinção entre os princípios (para ele postulados) da proporcionalidade e da razoabilidade, afirmando que a razoabilidade leva em conta, no que se refere à aplicação da razoabilidade como equidade, aspectos individuais do caso concreto e dos sujeitos atingidos pelo ato restritivo de direitos fundamentais, sem que se faça uma análise da adequada proporção entre meios e fins⁴⁵⁰. De igual modo, a razoabilidade pode ser analisada sob o prisma da equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona⁴⁵¹.

Para os fins deste trabalho, compreenderemos tanto a *razoabilidade-equidade* (harmonização da norma sancionatória com o caso individual) quanto a *razoabilidade-equivalência* (equivalência entre a pena aplicada pela norma sancionatória e o critério que a dimensiona – gravidade da conduta) como partes integrantes do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito⁴⁵².

3.8.3 O princípio da proporcionalidade e as multas tributárias

Conforme já tivemos oportunidade de destacar neste trabalho, dentre as funções das sanções tributárias destacam-se a punitiva e a preventiva. Nesse sentido, a sanção visa punir o sujeito que descumprir a obrigação tributária principal ou acessória e dissuadir tanto o infrator (prevenção especial) quanto os outros membros da comunidade (prevenção geral) de cometerem o mesmo ilícito.

⁴⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 209.

⁴⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 201.

⁴⁵² Referida opção metodológica é admitida também por Humberto Ávila ao dizer que: "(...) é plausível enquadrar a proibição de excesso e a razoabilidade no exame da proporcionalidade em sentido estrito. Se a proporcionalidade em sentido estrito for compreendida como amplo dever de ponderação de bens, princípios e valores, em que a promoção de um não pode implicar a aniquilação de outro, a proibição de excesso será incluída no exame da proporcionalidade. Se a proporcionalidade em sentido estrito compreender a ponderação dos vários interesses em conflito, inclusive dos interesses pessoais dos titulares dos direitos fundamentais restringidos, a razoabilidade como equidade será incluída no exame da proporcionalidade. Isso significa que um mesmo problema teórico pode ser analisado sob diferentes enfoques e com diversas finalidades, todas com igual dignidade teórica. Não se pode, portanto, afirmar que esse ou aquele modo de explicar a proporcionalidade seja correto, e outros equivocados". (Ibidem, p. 203-204).

Frisamos novamente que a sanção tributária não tem por objetivo, como muitos parecem pensar, abastecer os cofres públicos. Para isso, existem os tributos.

A sanção mais comumente aplicada no âmbito tributário é a penalidade pecuniária, conhecida por multa. É especialmente sobre esse tipo de penalidade que estamos tratando neste trabalho ao analisarmos os limites ao exercício do *jus puniendi* estatal em matéria de ilícitos tributários.

Desde tempos remotos, tem-se presente a ideia de que a sanção deve ser fixada de modo moderado levando em consideração o interesse público perseguido pela medida.

Nesse sentido, MONTESQUIEU já advertira que “toda pena que não derive da necessidade é tirânica”⁴⁵³. No mesmo sentido, CESARE BECCARIA destaca que deve haver uma proporção entre os delitos e as penas, sendo que a pena, para ser legítima, deve ser a menor possível nas circunstâncias presentes e proporcional aos delitos⁴⁵⁴.

É nesse espírito que deve ser compreendida e analisada a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria de infrações tributárias. Devem as multas por descumprimento de deveres tributários serem fixadas com adequada proporção entre a intensidade da pena (gravidade da sanção) e a gravidade do ilícito praticado (gravidade da infração). Eventual abuso na imposição de sanções tributárias, seja em nível abstrato ou no plano concreto, deve ser objeto de correção, seja pela via dos recursos administrativos ou pelo Judiciário, quando provocado para tanto.

Embora reconheçamos que a sanção tributária não possa ser irrisória, o que a tornaria ineficaz para o fim de induzir os contribuintes e responsáveis a cumprirem com os seus deveres tributários, também não pode ser escorchante a ponto de aniquilar o patrimônio dos cidadãos e impedir o livre exercício de suas atividades profissionais e econômicas.

⁴⁵³ MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 323.

⁴⁵⁴ BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. 4. ed. Trad. José de Faria Costa. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 72 e 163.

Nesse sentido, é a lição de RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA quando afirma que “[a] dosagem da penalidade a ser imposta atenderá a finalidade objetivada pela lei. Será discricionária nos limites legais, mas vinculada à finalidade a ser alcançada. *Em Direito, os fins não justificam todos os meios*”⁴⁵⁵. (grifos do original)

Outra não é a visão de FÁBIO MEDINA OSÓRIO, segundo o qual o princípio da proporcionalidade “exige o exame da natureza do ataque ao bem juridicamente protegido e a sanção prevista a esse ataque”⁴⁵⁶, evidenciando a coerência lógica que deve haver entre a gravidade do ilícito e a intensidade da pena.

A análise da proporcionalidade das multas tributárias deve passar pelo crivo da tríplice dimensão do princípio da proporcionalidade. Assim, a multa tributária, para ser válida, no sentido de *compatível* com o ordenamento jurídico, deve ser adequada, necessária e proporcional em sentido estrito.

Sob a ótica do exercício da atividade sancionatória *in concreto* por parte da Administração⁴⁵⁷, o subprincípio da adequação consiste em averiguar se a multa tributária imposta em razão do descumprimento do dever tributário é adequada para atingir o fim que visa alcançar, ou seja, forçar os contribuintes a pagarem pontualmente os tributos desestimulando assim a mora (efeito intimidativo).

Assim, o princípio da proporcionalidade, no que se refere ao aspecto da adequação, restará atendido se a penalidade fixada por lei contribuir para a consecução do interesse público primário de induzir os indivíduos a concorrerem para o custeio dos gastos públicos, pressupondo que a obrigação tributária

⁴⁵⁵ DE OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985, p. 73.

⁴⁵⁶ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 200.

⁴⁵⁷ A análise da proporcionalidade no âmbito das sanções tributárias pode ser realizada tanto no nível abstrato de tipificação das infrações e fixação das respectivas penalidades quanto no nível concreto correspondente ao exercício da atividade punitiva por parte do Estado. Por questão de delimitação de escopo do trabalho, concentramos as nossas atenções no segundo aspecto apontado, que nos parece ser o mais relevante para análise do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito e o eventual caráter confiscatório das multas tributárias.

estabelecida obedeça às regras constitucionais limitadoras do exercício do poder de tributar estatal⁴⁵⁸.

Pela sua própria natureza, a multa tributária, via de regra, é adequada para alcançar o fim a que se destina. Pode-se questionar se a multa é necessária ou proporcional em sentido estrito, mas reputá-la ilegítima pelo prisma da inadequação entendemos ser difícil. Até mesmo porque qual seria outro meio que o Estado teria para punir o inadimplemento de obrigações tributárias que não fosse por meio de multas? Aliás, o próprio CTN, no seu art. 113, § 1º, ao prever que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo ou *penalidade pecuniária*, indica ser a multa o instrumento genuíno a ser utilizado para punir o inadimplemento de tributos. Da mesma forma, no que tange à obrigação dita acessória que se converte em obrigação principal relativamente à *penalidade pecuniária* pelo descumprimento do dever instrumental (art. 113, § 3º, do CTN).

No que tange ao aspecto da necessidade, a questão que se faz para a análise da compatibilidade da multa tributária ao aludido subprincípio é: existem meios alternativos que poderiam ser utilizados para promover o mesmo fim visado pela medida restritiva adotada originariamente pelo Poder Público? Se a resposta for negativa, a multa passa pelo crivo do subprincípio da necessidade. Se não, a penalidade deve ser afastada por incompatibilidade ao aludido subprincípio.

Podemos analisar a aplicação do subprincípio da necessidade sob diferentes perspectivas.

Em relação ao aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência da multa por descumprimento de obrigação tributária, poder-se-ia pensar que a multa, qualquer que seja o seu valor, é necessária, pois a definição do *quantum* é de competência do Poder Legislativo e, a princípio, não cabe aos órgãos judicantes, seja no âmbito administrativo ou na esfera judicial, apreciar o mérito da decisão

⁴⁵⁸ É a lição de Klaus Tipke: “(...) *los impuestos están justificados porque el Estado también lo está. Ahora bien, en el Estado de Derecho no está justificado cualquier impuesto, sino sólo los impuestos justos que respetan los derechos fundamentales y, en particular, la igualdad*”. Tradução livre: ““(…) Os impostos estão justificados porque o Estado também o está. Contudo, no Estado de Direito não está justificado qualquer imposto, mas apenas os impostos justos que respeitam os direitos fundamentais e, em particular, a igualdade.” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 131).

legislativa que definiu a intensidade do gravame quanto ao seu aspecto quantitativo.

Por outro lado, sob outro prisma de análise, que nos parece mais apropriado, é possível considerar que qualquer multa que supere o valor compatível com a gravidade da infração praticada ou que dela se distancie é, por si só, desnecessária, na medida em que poderia o legislador ter definido uma sanção de menor valor que de igual modo atingiria a finalidade almejada pela medida restritiva de direitos. É a interpretação que HUMBERTO ÁVILA conferiu ao tema ao analisar a exorbitância de multa de mora fixada no patamar de 60% do valor do débito inadimplido. Diz o autor:

A multa de 60% é desproporcional, pois, apesar de adequada para atingir o fim (promover o pagamento pontual de tributos ou desmotivar a mora), é desnecessária, não pelo comportamento de instituir a multa, pois há poder para isso, mas pela circunstância de um percentual menor da mesma multa ser igualmente adequado para estimular o pagamento pontual e menos restritivo relativamente ao direito de propriedade e de liberdade⁴⁵⁹.

Para ilustrar a hipótese de multas desnecessárias criadas pela Administração, relembremos ainda a penalidade instituída pelo § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que prevê “multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”⁴⁶⁰.

A norma evidentemente viola o direito de petição previsto no art. 5º, inciso XXXIV, da CF e pune o contribuinte que apenas exerceu o direito de compensação tributária. Não há qualquer exame quanto à boa ou má-fé do contribuinte. Note-se que não é incomum existirem controvérsias sobre o mérito da compensação em si, sendo que o contribuinte não pode ser *a priori* considerado um sonegador de

⁴⁵⁹ ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 156.

⁴⁶⁰ O dispositivo já foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 5007416-62.2012.404.0000 e o caso está pendente de julgamento no STF no RE nº 796.939/PR, com repercussão geral reconhecida, Rel. Min. Edson Fachin. A matéria também é objeto da ADI nº 4.905/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes. Sobre o tema: MACHADO, Schubert de Farias. A “multa” prevista nos parágrafos 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a distinção essencial entre penalidade e tributo, e a garantia constitucional ao direito de petição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 193, p. 147-153, out. 2011.

tributos pelo simples fato de ter a sua compensação não homologada. A norma que pune de antemão o contribuinte nesse contexto busca claramente intimidá-lo de exercer o direito de pleitear a compensação de tributos, de matriz constitucional (direito de petição).

Por fim, para averiguarmos se a multa passa pelo crivo da proporcionalidade em sentido estrito é necessário exercer um juízo valorativo de ponderação entre o grau de restrição da medida e o grau de realização do princípio contraposto. Destacamos que o art. 2º, parágrafo único, inciso VI, da Lei nº 9.784/99 prevê que nos processos administrativos federais será observada a “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.

Não podemos negar que há, nesse exame, uma forte carga de subjetivismo, pois a princípio a multa atende o interesse público do Erário de ter as receitas dos tributos devidamente arrecadadas e a fiscalização tributária preservada. A questão é saber se o grau de restrição aos direitos fundamentais afetados (especialmente a liberdade e a propriedade) é adequado ao grau de importância do direito que o Estado possui de receber os créditos tributários em dia e ver cumpridos todos os deveres instrumentais instituídos.

É essencial observar que a proporcionalidade, como princípio, representa, na linha da doutrina de ROBERT ALEXY, um *mandamento de otimização*⁴⁶¹, de modo que o objetivo visado pela sanção tributária deve ser alcançado através da medida que realize da forma mais eficiente possível essa finalidade alinhada ao interesse público, mas que ao mesmo tempo não imponha ônus excessivos para os infratores a ponto de restringir o núcleo essencial dos direitos fundamentais.

Não pode a penalidade invadir o *status negativus* ou *libertatis* do cidadão. O princípio da proporcionalidade funciona como “limite do limite”, ou seja, é o limite que revela a linha divisória entre o campo de atuação permitido e proibido quanto

⁴⁶¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90.

à restrição dos direitos fundamentais por meio da atuação do Poder Público no campo sancionatório.

Nesse sentido, qualquer ato sancionatório praticado pelo Estado, quer seja no plano abstrato da tipificação das infrações e imposição das respectivas sanções, quer seja no plano concreto da atividade sancionatória, que afete de maneira excessivamente onerosa direitos, liberdades e garantias fundamentais *prima facie* protegidos pela Carta Constitucional deverá ser considerado *ilegítimo, arbitrário e, em última análise, inconstitucional*.

Noutro giro verbal, o Estado não tem o direito, a pretexto de exercer o *jus puniendi*, de aniquilar o patrimônio ou causar embaraços injustificados ao exercício dos negócios e das atividades das pessoas, prejudicando o desenvolvimento de uma vida digna e da atividade econômica por parte dos particulares.

Vale a transcrição dos comentários feitos por EDUARDO PEREZ SALUSSE sobre a necessidade de se verificar no caso concreto se a imposição da sanção tributária respeita a proporção entre a gravidade do ilícito e a intensidade da pena:

A sanção, quando no momento de sua aplicação no campo individual e concreto, deve guardar intensidade compatível com a conduta infracional, sem que represente uma sentença de morte ao infrator. Vale dizer, deve ser passível de punir com efetividade – e a sanção exagerada irá surtir efeito reverso se inviabilizar o seu pagamento -, permitindo a cobrança e o efeito pedagógico desejado (individual e geral), sem retirar do infrator a capacidade de seguir a sua vida e sua importância enquanto agente econômico no âmbito da própria sociedade⁴⁶².

Com razão o autor. Afinal, de que adiantaria o Fisco aplicar uma multa de valor estratosférico contra uma determinada empresa se ela não tem condições de adimpli-la? O que seria mais importante para o interesse público? Exigir a multa confiscatória ou relevá-la para possibilitar a sobrevivência da empresa, com a consequente manutenção de empregos e da arrecadação dos tributos que aquela atividade gera? Parece de fato escapar de qualquer noção de razoabilidade a

⁴⁶² SALUSSE, Eduardo Perez. *Moderação sancionatória no processo administrativo tributário paulista: uma análise empírica e teórica*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 99.

escolha da primeira opção. Levar o contribuinte infrator à insolvência não é definitivamente o objetivo da sanção tributária.

Não estamos com isso defendendo que as multas sejam leves para não prejudicar os contribuintes. A multa deve ser rigorosa para produzir o efeito de desestimular as condutas violadoras de deveres tributários, sem, contudo, restringir o núcleo essencial dos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos. Deve haver, portanto, uma relação de proporção entre a gravidade do ilícito e a medida da pena. Caso seja inexistente tal correlação, ilegítima será a multa. Inspiremo-nos nos ensinamentos de CESARE BECCARIA quando afirmava que “para que uma pena tenha efeito, basta que o mal, nascido da pena, exceda o bem que nasce do delito” e “tudo o que é demais é tirânico”⁴⁶³.

A experiência nos mostra que há casos em que o Fisco desrespeita essa orientação quando aplica multas por descumprimento de deveres instrumentais (obrigações acessórias) adotando como base de cálculo valores de tributos ou operações sem que haja qualquer prejuízo ao Erário na conduta infracional praticada pelo contribuinte.

No julgamento do REsp nº 728.999/PR⁴⁶⁴, por exemplo, o STJ apreciou questão envolvendo a pretensão do Fisco federal de exigir de pessoa natural multa⁴⁶⁵ por erro de declaração (indicação em local incorreto da Declaração de Ajuste do IRPF de valores pagos a título de honorários advocatícios a terceiros) sem que tal erro tenha causado qualquer prejuízo para o Fisco (ausência de redução de base de cálculo do Imposto de Renda).

O Tribunal, no aludido caso, acertadamente deu provimento ao recurso do contribuinte por entender que o referido erro de declaração não poderia ser

⁴⁶³ BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. 4. ed. Trad. José de Faria Costa. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 116.

⁴⁶⁴ STJ, Primeira Turma, REsp nº 728.999/PR, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/09/2006, DJ 26/10/2006.

⁴⁶⁵ Multa prevista no art. 13, § 2º, do Decreto-Lei nº 2.396/97, que prevê: “Art. 13. As pessoas físicas deverão informar à Secretaria da Receita Federal, juntamente com a declaração, os rendimentos que pagaram no ano anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Geral de Contribuintes, das pessoas que os receberam. (...) § 2º A falta de informação de pagamento efetuado sujeitará o infrator à multa de 20% (vinte por cento) do valor não declarado ou de eventual insuficiência, aplicável pela Secretaria da Receita Federal”.

equiparado à ausência de declaração, especialmente porque tal impropriedade não gerou qualquer prejuízo para o Fisco, o que, aliás, já tinha sido reconhecido pelo próprio ente tributante. Assim, invocando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que no caso restaram violados, o STJ cancelou a penalidade aplicada em face do contribuinte.

Eis a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a *contrario sensu*; vale dizer, escapa à razoabilidade “aquilo que não pode ser”. A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.

4. À luz dessa premissa, é lícito afirmar-se que **a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação**, restando incontroverso, na instância ordinária, que o contribuinte olvidou-se em discriminar os pagamentos efetuados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sem, contudo, deixar de declarar as despesas efetuadas com os aludidos pagamentos.

5. Deveras, não obstante a irritualidade, não sobejou qualquer prejuízo para o Fisco, consoante reconhecido pelo mesmo, porquanto implementada a exação devida no seu *quantum* adequado.

6. *In casu*, “a conduta do autor que motivou a atuação do Fisco foi o lançamento, em sua declaração do imposto de renda, dos valores referentes aos honorários advocatícios pagos, no campo Livro-Caixa, quando o correto seria especificá-los, um a um, no campo Relação de Doações e Pagamentos Efetuados, de acordo com o previsto no artigo 13 e parágrafos 1º, a e b, e 2º, do Decreto-Lei nº 2.396/87. Da análise dos autos, verifica-se que o autor realmente lançou as despesas do ano-base de 1995,

exercício 1996, no campo Livro-Caixa de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Porém, deixou de discriminar os pagamentos efetuados a essas pessoas no campo próprio de sua Declaração de Ajuste do IRPF (fl. 101)” (fls. 122/123).

7. Desta sorte, assente na instância ordinária que o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, depreende-se a ausência de razoabilidade na cobrança da multa de 20%, prevista no § 2º, do Decreto-Lei 2.396/87.

8. Aplicação analógica do entendimento perfilhado no seguinte precedente desta Corte:

“TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - GUIA DE IMPORTAÇÃO - ERRO DE PREENCHIMENTO E POSTERIOR CORREÇÃO - MULTA INDEVIDA.

1. A legislação tributária é rigorosa quanto à observância das obrigações acessórias, impondo multa quando o importador classifica erroneamente a mercadoria na guia própria.

2. A par da legislação sancionadora (art. 44, I, da Lei 9.430/96 e art. 526, II, do Decreto 91.030/85), a própria receita preconiza a dispensa da multa, quando não tenha havido intenção de lesar o Fisco, estando a mercadoria corretamente descrita, com o só equívoco de sua classificação (Atos Declaratórios Normativos Cosit nºs 10 e 12 de 1997).

3. Recurso especial improvido.” (REsp 660682/PE, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 10.05.2006)

9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais. (grifos do original)

(STJ, Primeira Turma, REsp nº 728.999/PR, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/09/2006, DJ 26/10/2006)

Outro exemplo de nítida violação ao princípio da proporcionalidade verifica-se no art. 7º da Lei nº 10.426/2002 que estabelece multa por falta de entrega de declarações fiscais⁴⁶⁶ adotando como base de cálculo o tributo informado na declaração, limitada a 20% (vinte por cento), ainda que integralmente pago. Evidente, ao nosso ver, a violação ao subprincípio da proporcionalidade em sentido

⁴⁶⁶ Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon.

estrito na hipótese vertente por inexistência de proporção entre a gravidade da infração e a intensidade da multa⁴⁶⁷.

A base de cálculo das multas, assim como nos tributos, tem a função comparativa de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência da norma sancionatória⁴⁶⁸. Se o critério material da norma sancionatória versa sobre o descumprimento de uma obrigação de natureza acessória, a base de cálculo da multa não poderá representar o valor do tributo devido quando este já foi pago ou quando não há sequer tributo a pagar⁴⁶⁹.

Ademais, sob o aspecto da finalidade da sanção, é importante considerar que o descumprimento de obrigação acessória que não traga qualquer prejuízo ao Erário jamais poderá ser equiparado, no que tange à imposição de sanções, à hipótese de inadimplemento de tributo. O interesse da fiscalização não deve se sobrepor aos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos. A ponderação entre o grau restritivo da medida sancionatória (exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória adotando como base de cálculo o valor do tributo devido ou operação) e o grau de realização do direito contraproposto (interesse da fiscalização dos tributos) não justifica a imposição de tão pesado gravame.

3.8.3.1 A aplicação da equidade

Aplicando o conceito de razoabilidade-equidade como critério integrante do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, a razoabilidade exige que sejam considerados aspectos ou circunstâncias individuais do caso concreto ou do agente que levariam ao julgador a atenuar a aplicação da norma sancionatória.

⁴⁶⁷ Sobre o tema: LESSA, Donovan Mazza. A multa por atraso na entrega de declaração fiscal (DCTF) em face do princípio da proporcionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, nº 175, p. 35-43, abr. 2010.

⁴⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 363.

⁴⁶⁹ Conforme ensina Humberto Ávila, “a razoabilidade exige uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona”. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 201).

Conforme ensina OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, aplicar a equidade significa amenizar o rigor da lei tendo em vistas as circunstâncias especiais do caso concreto. Ao assim proceder, o julgador retifica o excesso que seria “sujeitar o caso concreto aos seus estritos termos, e se faz como teria procedido o legislador se tivesse podido conhecer as particularidades da espécie em exame”⁴⁷⁰.

A equidade é um importante instrumento para fundamentar a relevação das multas tributárias que se mostrarem excessivas ou desproporcionais no caso concreto, tal como autorizado pela interpretação conjunta dos artigos 108, inciso IV, 112 e 136 do CTN, conforme já foi demonstrado acima.

Ademais, podemos cogitar a possibilidade de aplicação da equidade para afastar a penalidade que se mostre excessiva diante da insignificância da lesividade da conduta infracional praticada para o bem jurídico protegido pela sanção. Aplica-se o princípio da insignificância ou bagatela ao Direito Tributário Sancionador como decorrência do juízo de equidade em matéria de sanções tributárias. Note-se que o art. 108, § 2º, do CTN diz que a equidade não poderá ser utilizada para afastar a exigência de tributo, o que, *a contrario sensu*, implica concluir que não há vedação para se afastar a exigência de multa por equidade.

A sanção não deve ser aplicada apenas porque está prevista em lei e porque há a subsunção do fato à norma. A lei é geral enquanto o caso é particular. É necessário averiguar se não há elementos que no caso concreto levem o aplicador da lei a afastar a penalidade por existir um princípio que se sobreponha à norma que estabelece a sanção. Somente assim será realizado o valor justiça que fundamenta o Estado Democrático de Direito, a teor do que prevê o Preâmbulo e o art. 3º, inciso I, da CF.

⁴⁷⁰ DE MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. *Princípios gerais de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 424, v. I.

3.8.3.2 A proibição de excesso e a discussão sobre o caráter confiscatório das multas tributárias

A despeito de alguns autores considerarem o princípio da proibição de excesso diverso do princípio da proporcionalidade⁴⁷¹, o STF tem apreciado o caráter da excessividade das multas – no sentido de restrição excessiva a direitos fundamentais - em associação com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Referida análise é feita normalmente sob o prisma do princípio do não confisco dos tributos, previsto no art. 150, inciso IV, da CF⁴⁷².

Segundo se extrai do voto proferido pelo Min. Celso de Mello no julgamento da ADI nº 2.010/DF⁴⁷³,

(...) não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser formulado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes.

Nessa mesma ocasião, o STF decidiu que o efeito confiscatório da tributação resta configurado

(...) sempre que o efeito cumulativo – resultante de múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

Segundo o magistério de RICARDO LOBO TORRES:

A vedação de tributo confiscatório, que erige o *status negativus libertatis* se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracteriza o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela *razoabilidade*. A exceção deu-se na

⁴⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 191-192.

⁴⁷² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco (...)”.

⁴⁷³ STF, Tribunal Pleno, ADI nº 2.010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 30/09/1999, DJ 12/04/2002.

Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não-confiscatória⁴⁷⁴.

A mesma dificuldade existe para se definir quando o valor de uma multa tributária assume caráter confiscatório. A resposta pode variar conforme a ideologia do intérprete e depender da finalidade visada pela imposição de uma determinada multa.

A doutrina diverge sobre a possibilidade de extensão do princípio do não confisco dos tributos para o campo das multas tributárias.

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO interpreta a vedação do não confisco prevista no art. 150, inciso IV, da CF como aplicável ao campo das penalidades tributárias por infrações em conexão com o princípio da propriedade (art. 5º, incisos XXII e XXIV)⁴⁷⁵.

Segundo o entendimento de PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, o art. 150, inciso IV, da CF seria aplicável em matéria de penalidades tributárias partindo do pressuposto de que as normas tributárias sancionadoras são derivações do *jus tributandi*, submetendo-se assim aos limites impostos à tributação⁴⁷⁶.

Por outro lado, HUGO DE BRITO MACHADO entende que o princípio do não-confisco previsto no art. 150, inciso IV, da CF não se aplica às multas fiscais, pois a Constituição não poderia garantir o exercício da ilicitude (o autor entende legítima, por exemplo, uma multa de 300% sobre o valor da mercadoria vendida sem nota fiscal), mas, por outro lado, reconhece que as multas devem ser limitadas pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade⁴⁷⁷.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, por sua vez, faz uma interpretação ampla do conceito de confisco, previsto originariamente no art. 150, inciso IV, da

⁴⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 66-67.

⁴⁷⁵ PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 195.

⁴⁷⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 317.

⁴⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 263-266.

CF como limitação ao poder de tributar, sustentando que tal proibição se estende a todo o ordenamento jurídico⁴⁷⁸.

A interpretação de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO caminha no mesmo sentido⁴⁷⁹. O autor entende aplicável ao campo das penalidades pecuniárias tributárias o conceito penal de confisco e conclui que este é genericamente vedado, exceto nos casos expressamente autorizados pela Constituição⁴⁸⁰. Assim, a imposição de uma multa excessiva que ultrapasse os limites do razoável para punir uma infração tributária representa uma “maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco”⁴⁸¹.

De outro lado, REGINA HELENA COSTA ensina que o preceito do art. 150, inciso IV, da CF não pode ser aplicado para averiguação do caráter da excessividade das penalidades pecuniárias, pois se refere apenas às prestações tributárias. A autora conclui, contudo, que o princípio da vedação ao confisco em matéria de multas tributárias decorre da proteção constitucional ao direito de propriedade (art. 5º, incisos XXII a XXIV, e LIV, da CF)⁴⁸².

De igual modo, ESTEVÃO HORVATH é enfático ao asseverar: “(...) *tributo* não é *multa* e o princípio da não-confiscatoriedade proclamado pelo art. 150, IV da Constituição reporta-se àquele e não a esta”⁴⁸³. Mas isso não impede o autor de concluir que as multas estão “ao abrigo do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco, genericamente considerado”⁴⁸⁴.

Partindo da premissa da diferença entre tributo e multa, o que se infere da redação do art. 3º do CTN, não podemos aplicar o art. 150, inciso IV, da CF para estender a cláusula de vedação ao confisco para o campo das multas tributárias.

⁴⁷⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 69.

⁴⁷⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 65.

⁴⁸⁰ Atualmente, a Constituição autoriza o confisco de propriedades destinadas ao cultivo ilegal de plantas psicotrópicas ou à exploração de trabalho escravo (art. 243) e o perdimento de bens, nos casos previstos em lei (art. 5º, XLV e XLVI, “b”).

⁴⁸¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 67.

⁴⁸² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 290.

⁴⁸³ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114.

⁴⁸⁴ *Ibidem*, p. 115.

Do contrário, estaríamos indo novamente além do sentido literal possível do texto normativo.

Por outro lado, partindo do pressuposto de que (i) tributo e multa representam *verso* e *anverso* da mesma moeda, como expressões do exercício da soberania estatal no campo tributário (*jus tributandi* e *jus puniendi*); (ii) o exercício do poder de punir em matéria tributária deve ser limitado de modo a respeitar o núcleo essencial dos direitos e liberdades fundamentais protegidos pela Carta Constitucional; (iii) a Constituição protege o direito de propriedade; (iv) a Constituição veda a utilização de tributo com efeito de confisco; e (v) a Constituição estabelece de maneira taxativa as hipóteses em que o confisco ou o perdimento de bens é autorizado, não se incluindo em tais hipóteses as infrações tributárias, outra não pode ser a conclusão senão a de que também as multas tributárias estão submetidas à cláusula que veda o confisco, não como consequência direta do art. 150, inciso IV, da CF, mas por meio da interpretação sistemática dos diversos dispositivos constitucionais relacionados ao tema.

A Constituição Federal de 1988 não fixa teto para as multas tributárias⁴⁸⁵ cabendo aos entes políticos competentes tributar a tarefa de fixar os montantes e percentuais das multas por infrações aos deveres tributários por eles impostos.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO defende que os limites quantitativos das multas tributárias sejam estabelecidos por meio de lei complementar e, na ausência desta - realidade que hoje vivenciamos -, que o Poder Judiciário imponha os limites para as diversas multas (fixando *standards*) com fundamento no princípio da não confiscatoriedade⁴⁸⁶.

A jurisprudência do STF tem de longa data estendido a aplicação do princípio do não-confisco no campo das multas tributárias para afastar ou reduzir penalidades que se mostrem excessivas. Interessante observar que as decisões proferidas pelo STF sobre o tema não se fundamentam apenas no princípio do não-confisco previsto no art. 150, inciso IV, da CF, mas também nos princípios da

⁴⁸⁵ O art. 184, parágrafo único, da Constituição Federal de 1934 previa limite para as multas moratórias, nos seguintes termos: “As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito”.

⁴⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 67-68.

razoabilidade e da proporcionalidade, levando em conta ainda outros direitos afetados, como, por exemplo, o direito à propriedade, à liberdade, ao livre exercício de atividade profissional ou econômica etc., ratificando a nossa advertência quanto à importância da interpretação sistemática do direito.

Considerando que para respeitar o princípio da proporcionalidade a multa deve guardar relação de proporção entre a gravidade da conduta ilícita e a intensidade da punição, referido critério deve ser considerado para se calibrar a dosimetria das diversas espécies punitivas pelo Poder Judiciário, sob pena de se correr o risco de ser estabelecido um percentual mais alto para uma conduta menos grave, e vice-versa.

Tendo por base o critério da gravidade da conduta para se definir a intensidade da pena, dividiremos a nossa análise sobre o *quantum* de três espécies de multas: a multa moratória, a multa de ofício⁴⁸⁷ (padrão e qualificada) e a multa isolada aplicada por descumprimento de dever instrumental.

No que tange às multas moratórias, que são aquelas devidas em decorrência do inadimplemento da obrigação tributária principal, o STF passou a julgar os limites para a sua imposição na década de 1970, encontrando-se decisões que fixaram como teto da penalidade percentuais de 20%⁴⁸⁸ e 30%⁴⁸⁹ do valor do débito. As decisões, como é possível verificar pelo teor dos julgados, se deram com base em juízo de equidade e razoabilidade.

Em decisões dos anos 2000⁴⁹⁰ e 2010⁴⁹¹, o STF considerou válido o percentual de 30% para a multa de mora. Já em outras decisões, algumas proferidas nesse mesmo intervalo de tempo, a Corte Suprema considerou que não

⁴⁸⁷ Preferimos o termo multa de ofício a multa punitiva porque também a multa de mora tem caráter punitivo (Súmula 565/STF: “A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”).

⁴⁸⁸ STF, Primeira Turma, RE nº 78.291/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, julgado em 04/06/1974, DJ 25/10/1974.

⁴⁸⁹ STF, Segunda Turma, RE nº 81.550/MG, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 20/05/1975, DJ 13/06/1975; STF, Segunda Turma, RE nº 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 11/12/1979, DJ 29/02/1980.

⁴⁹⁰ STF, Primeira Turma, RE nº 220.284/SP, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 16/05/2000, DJ 10/08/2000.

⁴⁹¹ STF, Segunda Turma, RE nº 523.471 AgR/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 06/04/2010, DJ 22/04/2010.

atenta contra o princípio do não-confisco a fixação de multa de mora no patamar de 20% do valor do débito⁴⁹².

No julgamento da ADI nº 551/RJ⁴⁹³, o STF decidiu que é confiscatória multa de mora estabelecida no patamar de 200% do valor do débito.

No julgamento do RE nº 582.461/SP⁴⁹⁴, o STF decidiu, sob a sistemática da repercussão geral (Tema 214), que não é confiscatória multa moratória no importe de 20% do valor do débito.

Mais recentemente, foi reconhecida a repercussão geral do tema em outro Recurso Extraordinário (RE nº 882.461/MG – Tema 816, Rel. Min. Luiz Fux), no qual se discute a constitucionalidade da cobrança de multa moratória equivalente a 50% do valor do débito.

Portanto, considerando que o STF decidiu que não é confiscatória multa de mora fixada em 20% do valor do débito e que é confiscatória multa de mora superior a 200% do valor do débito, caberá ao Supremo decidir no julgamento do RE nº 582.461 se entre 21% e 199% a multa de mora ofende ou não a cláusula do não-confisco.

No julgamento do RE nº 582.461/SP, a Min. Ellen Gracie consignou em seu voto que atualmente o patamar de 20% é o teto para multas moratórias, tendo em vista a legislação federal atualmente vigente que estabelece esse limite. Disse S. Exa. na ocasião:

A par da legislação atacada, também a legislação federal trabalha com o percentual de 20% para a multa moratória, embora como limite à cumulação da multa diária de 0,33%, nos termos dos arts. 61 da Lei 9.430/96 e 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às

⁴⁹² STF, Primeira Turma, RE nº 239.964/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 15/04/2003, DJ 09/05/2003; STF, Primeira Turma, AI nº 675.701 AgR/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 17/03/2009, DJ 02/04/2009.

⁴⁹³ STF, Tribunal Pleno, ADI nº 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 24/10/2002, DJ 14/02/2003)

⁴⁹⁴ STF, Tribunal Pleno, RE nº 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18/05/2011, DJ 17/08/2011.

relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental.

À luz desse precedente, parece que de fato o STF está inclinado a definir como teto para as multas moratórias o percentual de 20%.

Quanto às multas de ofício, as mais comuns são a padrão e a qualificada, sendo a primeira imposta pelo Fisco, por meio de auto de infração, quando o tributo deixa de ser recolhido e a segunda, imposta pelo mesmo veículo introdutor, quando o inadimplemento do tributo é acrescido de condutas dolosas do contribuinte visando à supressão de tributos (sonegação, fraude e conluio)⁴⁹⁵.

Quanto à multa de ofício padrão, os precedentes do STF caminham no sentido de considerar como limite para a imposição da penalidade o valor do tributo devido. Esta é a orientação que vem prevalecendo na Corte principalmente após o julgamento da ADI nº 551/RJ, em que o Min. Marco Aurélio assentou em seu voto que “as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”. Referido critério tem sido adotado pelo STF para analisar a validade de multas de ofício, entendendo-as adequadas se não ultrapassarem o valor da própria obrigação tributária⁴⁹⁶.

No que tange às multas qualificadas, reputamos razoável admitir que o seu valor supere o valor das multas de ofício padrão, dada a maior reprovabilidade do ilícito praticado – com repercussão inclusive na seara penal - visando evadir-se o contribuinte do pagamento do tributo devido⁴⁹⁷. Essa linha de pensamento já foi

⁴⁹⁵ No âmbito federal, a multa de ofício padrão (75%) está prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e a multa qualificada (150%) está prevista no § 1º deste mesmo dispositivo legal.

⁴⁹⁶ STF, Primeira Turma, RE nº 241.074/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 12/11/2002, DJ 19/12/2002; STF, Segunda Turma, RE nº 241.087 AgR/RS, Rel. Min. Eros Grau, julgado em 08/09/2009, DJ 24/09/2009; STF, Primeira Turma, RE nº 833.106 AgR/GO, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 25/11/2014, DJ 11/12/2014.

⁴⁹⁷ Em sentido contrário, posiciona-se Fabio Brun Goldschmidt: “Em nosso modo de ver, esse limite de 100% também se aplica às infrações cometidas mediante qualquer espécie de fraude. (...) a sanção não será aplicada no âmbito penal e, portanto, não poderá chegar às raias do confisco. Some-se a esse argumento o fato de que, em caso de fraude, o contribuinte já estará exposto às penas, inclusive privativas de liberdade, decorrentes dos crimes fiscais, e nesse âmbito já estará sendo alcançado o objetivo intimidativo, repressivo ou preventivo”. (GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 160).

adotada pelo Ministro Roberto Barroso no julgamento do AI nº 727.872 AgR/RS⁴⁹⁸, quando pontuou:

É evidente que o intento malicioso e preordenadamente voltado a promover locupletamento indevido não pode receber o mesmo tratamento de um equívoco praticado por um cidadão que cometeu um erro ao operar a complexa legislação tributária. O ardil sempre será merecedor de maior reprimenda.

No julgamento da ADI nº 551/RJ, o STF declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da lei estadual do Rio de Janeiro que previa a aplicação de multa de 500% sobre o valor do débito na hipótese de sonegação. Na ocasião, o Ministro Sepúlveda Pertence declarou:

Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.

Nesse julgamento, o STF não apontou a impossibilidade de ser aplicada multa de valor mais elevado para a hipótese de sonegação fiscal, tendo dito apenas que essa penalidade não poderia ser equivalente a cinco vezes o valor do tributo devido, sob pena de confisco.

A matéria será apreciada pelo STF por ocasião do julgamento do RE nº 736.090/SC – Tema 863, de relatoria do Ministro Luiz Fux, no qual se discute a constitucionalidade da cobrança de multa qualificada de 150% para o contribuinte que atua mediante sonegação, fraude ou conluio com o objetivo de driblar a incidência da norma tributária⁴⁹⁹.

Por fim, temos a chamada multa isolada por descumprimento de obrigação acessória. Temos aqui que traçar uma diferenciação entre duas espécies de multas por descumprimento de deveres instrumentais com base no critério “dano causado ao Erário”: um primeiro grupo são as *multas decorrentes de infrações que não impedem o Fisco de conhecer os fatos geradores de obrigações tributárias e de quantificar eventuais tributos devidos*; e um segundo grupo é integrado pelas

⁴⁹⁸ STF, Primeira Turma, AI nº 727.872 AgR/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 28/04/2015, DJ 15/05/2015.

⁴⁹⁹ Referida multa está prevista no art. 44, I, e § 1º da Lei nº 9.430/96, combinado com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que define as condutas de sonegação, fraude e conluio.

infrações cuja prática efetivamente acarreta uma lesão à atividade de fiscalização e arrecadação do Estado no que tange à tributação, tendo em vista implicarem, direta ou indiretamente, falta de pagamento de tributos, seja por meio do contribuinte ou responsável infrator, seja por parte de terceiros relacionados ao fato gerador da obrigação tributária. Há, nesse caso, efetivo dano ao Erário.

No primeiro grupo de infrações formais não há dano efetivo ao Erário. O máximo que se pode cogitar é de uma infração de ordem administrativa, sem qualquer relação com o fato gerador da obrigação tributária principal. Exemplo dessa hipótese é a falta de escrituração de livros fiscais que não implique falta de pagamento de tributos e a emissão intempestiva de notas fiscais sem que tenha implicado falta de pagamento de tributo.

Para esses casos, entendemos que as infrações formais que não impliquem dano econômico ao Erário devem ser sancionadas por meio de multas de valores fixos, e não proporcionais ao valor do tributo ou da operação⁵⁰⁰, cabendo ao ente político tributante graduar as diversas penalidades por infrações formais de forma lógica guardando certa congruência entre a gravidade do ilícito e a intensidade da pena.

Sobre essa matéria, está pendente de julgamento pelo STF o RE nº 640.452/RO, com repercussão geral reconhecida (Tema 487), atualmente sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso, no qual se definirá qual é o limite para a cobrança de multa isolada aplicada por mero descumprimento de dever instrumental (obrigação acessória) na hipótese de não ser devido o tributo. No caso, está em discussão a constitucionalidade de multa de valor variável entre 5% e 40% do valor da operação.

⁵⁰⁰ Diferente não é o pensamento de Robson Maia Lins que em relação ao tema assim conclui: “O fato jurídico moratório em relação às normas que prescrevem deveres instrumentais pode ou não implicar redução de tributo. E este critério ‘redução de tributo’ e ‘não redução de tributo’ é tomado fato juridicamente relevante para a constituição da relação jurídica moratória denominada ‘multa isolada’, modificando alíquota incidente sobre a base de cálculo”. (LINS, Robson Maia. *A mora no Direito Tributário*. Tese (Doutorado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 219). Também nesse sentido é a opinião de Hugo de Brito Machado: “(...) não tem validade a regra que comina multa proporcional ao valor do imposto, ou de sua base de cálculo, para infrações que consistem no inadimplemento de obrigações tributárias acessórias, a não ser que esse inadimplemento autorize a presunção do inadimplemento, também, de obrigação tributária principal”. (MACHADO, Hugo de Brito. *As multas na legislação do ICMS*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 161, p. 30, fev. 2009).

No caso concreto, a empresa recorrente (Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A – Eletronorte) alega que não havia ICMS a pagar nas operações de remessa de óleo diesel tendo em vista que os valores já haviam sido recolhidos anteriormente no regime de substituição tributária para frente pela base da Petrobrás no Amazonas e que a imposição de multa pela não emissão de notas fiscais no valor inicialmente equivalente a 40% do valor da operação (R\$ 164.822.352,36) não se justifica, especialmente se for levado em consideração que a empresa havia solicitado ao Estado de Rondônia um regime especial de escrituração de documentos fiscais, que chegou a receber parecer favorável, mas que não chegou a ser oficialmente publicado.

Em primeira instância, a sentença proferida no mandado de segurança determinou a redução da multa para 10% do valor da operação. Em sede de recurso de apelação, o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia reduziu a multa para 5% e a empresa agora recorre ao STF alegando que mesmo no percentual de 5% a multa permanece sendo confiscatória, pleiteando assim nova redução⁵⁰¹.

Passando para a análise do segundo grupo de infrações formais, temos aquelas infrações cuja prática acarreta efetivo inadimplemento de tributo, contrariando assim os interesses arrecadatários do Estado. São exemplos dessas infrações: a falta de escrituração de livros fiscais que impeça o Fisco de conhecer os fatos econômicos que dão ensejo à tributação e a falta emissão de documento fiscal que implique falta de pagamento de tributo.

Para esses casos, entendemos que há uma relação lógica, de proporcionalidade, a permitir que o Fisco adote como base de cálculo da multa o valor do tributo devido.

Nesse caso, como decorrência do princípio da proporcionalidade, não parece razoável admitir que a alíquota da multa seja a mesma da multa de ofício exigida sobre o tributo que deixou de ser recolhido, sob pena de o infrator sofrer duas penalidades de mesma intensidade para ilícitos de diferentes gravidades. Cabe assim ao legislador do ente tributante definir uma alíquota apta a medir as

⁵⁰¹ Informações extraídas de: Notícias STF – “Multas isoladas” por descumprimento de obrigação tributária tem repercussão geral – Data: 17/11/2011 – Fonte: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=193993&caixaBusca=N> – Acesso em 01/05/2017.

proporções reais do fato ilícito e que seja compatível com a gravidade de cada infração.

Aproximar os dois tipos de infrações formais (com e sem dano ao Erário) para fins de definição do *quantum* das respectivas multas não apenas vai de encontro ao princípio da proporcionalidade como também viola o princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da CF), pois significa tratar de maneira igual situações absolutamente diferentes que, por isso mesmo, justificam a adoção de critérios diversos para fins de definição do critério quantitativo da regra-matriz de incidência da multa por descumprimento de dever instrumental.

Quanto ao ponto ora tratado, cumpre-nos destacar que o STF já suspendeu a eficácia do art. 3º e seu parágrafo único da Lei nº 8.846/94⁵⁰², que estabelecia multa de 300% sobre o valor do bem objeto da operação de venda de mercadoria ou do serviço prestado, na hipótese de não emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, acolhendo a alegação de ofensa ao princípio do não-confisco da multa⁵⁰³.

Após a pesquisa dos diversos precedentes do STF versando sobre os limites à imposição de penalidades pecuniárias na seara tributária, nota-se que o Tribunal tem procurado definir de forma abstrata, por meio de *standards* jurisprudenciais, o limite das penalidades à luz de cada espécie de multa procurando extrair de cada situação hipotética critérios objetivos que permitam estabelecer tais patamares.

Fixou-se, assim, o limite de 20% para as multas moratórias tendo como norte o limite estabelecido na esfera federal.

Determinou-se como teto das multas de ofício padrão o montante da obrigação principal.

No que tange à multa qualificada, embora ainda não exista uma definição da Corte, pode-se vislumbrar que venha a ser declarado como válido o limite de

⁵⁰² Dispositivo revogado pela Lei nº 9.532/97.

⁵⁰³ STF, Tribunal Pleno, ADI nº 1.075 MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 17/06/1998, DJ 24/11/2006.

150% fixado pela legislação federal, haja vista tratar-se de percentual superior à multa de ofício padrão, coerente com a maior gravidade do ilícito apenado.

Com relação às multas por descumprimento de deveres instrumentais, ainda não há uma orientação precisa do STF quanto aos respectivos limites. Aqui nos parece que o STF encontrará uma dificuldade enorme para estabelecer os limites das diversas penalidades.

Isso porque, quando o descumprimento do dever instrumental não causa dano ao Erário, o valor da multa não pode ser fixo devendo variar conforme a gravidade da infração, sendo que a definição do respectivo *quantum* é matéria reservada ao Poder Legislativo de cada ente político tributante.

Em relação às multas por descumprimento de dever instrumental que implique falta de pagamento de tributo, embora seja possível adotar como base de cálculo o valor do tributo, a definição do respectivo limite também cabe ao Poder Legislativo. O STF poderia adotar a solução simplista de limitar o valor da multa por descumprimento de obrigação acessória que implique falta de pagamento de tributo ao montante do tributo devido, mas não nos parece ser a melhor solução pelas razões acima expostas.

3.8.3.2.1 Os limites da intervenção do Poder Judiciário no controle de constitucionalidade das leis que instituem multas tributárias

Tema de grande controvérsia em sede doutrinária e jurisprudencial é o que versa sobre os limites do controle de constitucionalidade das leis que instituem multas tributárias por parte do Poder Judiciário sob a ótica dos princípios do não-confisco e da proporcionalidade. Conforme destacado acima, o STF tem realizado o aludido exame de constitucionalidade de forma diversa a depender do instrumento processual utilizado para discutir a excessividade da multa.

Em se tratando de controle concentrado de constitucionalidade, especialmente a Ação Direta de Inconstitucionalidade, o STF, pelos próprios limites cognitivos desse tipo de ação, declara a inconstitucionalidade do dispositivo legal

que institui a penalidade abusiva, com efeitos *erga omnes*, cabendo ao Poder Legislativo editar nova regra conforme as balizas definidas no julgamento.

Quando se trata de controle difuso de constitucionalidade, a questão se torna mais problemática.

Parte da doutrina entende que, nesse caso, o Poder Judiciário não poderia reduzir o montante da penalidade prevista em lei e fixado pela autoridade administrativa competente para outro patamar que seja definido em julgamento conforme o critério de proporcionalidade, mas tão somente anular a imposição da multa excessiva, sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes, previsto no art. 2º da CF.

Essa é a posição de RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, segundo o qual:

Se a sanção imposta pela Administração Pública extrapola os limites legais, ao Judiciário apenas é dado eliminar a lesão ao direito individual do particular. Não lhe é dado reduzir o gravame.

(...)

Descumprida a aplicação proporcional das sanções, legítimo é ao Judiciário anular não apenas o excesso, mas a própria imposição, por incompatível com o sistema jurídico brasileiro. À Administração Pública restará a possibilidade de, se ainda não ocorrida decadência ou prescrição, impor nova sanção, já então adequada à disposição legal⁵⁰⁴.

Comunga desse mesmo pensamento FÁBIO MEDINA OSÓRIO ao salientar que:

(...) a proporcionalidade não significa apenas uma necessária moderação das penas estatais e dos tipos sancionadores, até porque ao Judiciário não será lícito examinar, à luz desse princípio, se a alternativa eleita pelo legislador era a menos gravosa possível. Ao Judiciário competirá corrigir eventuais abusos, vale dizer, eleição de alternativas ilícitas, excessivamente gravosas. Há um campo de discricionariedade legislativa que permite ao Estado uma livre configuração dos ilícitos, dentro de certos limites⁵⁰⁵.

Adotando posição intermediária, alguns autores sustentam que o Poder Judiciário pode calibrar a dosimetria da pena imposta pela autoridade administrativa

⁵⁰⁴ DE OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985, p. 74. No mesmo sentido: MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 265.

⁵⁰⁵ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 171.

apenas no âmbito dos parâmetros legais, nas hipóteses em que a lei estabelece patamares mínimos e máximos da multa, conforme determinadas circunstâncias individuais do caso.

Nesse sentido é a posição de HELENÍLSON CUNHA PONTES, que pode ser resumida na seguinte passagem de sua tese de Doutorado defendida na Faculdade de Direito da USP sobre o princípio da proporcionalidade no Direito Tributário Brasileiro:

Ocorrendo o desatendimento, por um ato estatal, de qualquer dos aspectos do princípio da proporcionalidade, resta ao Poder Judiciário pronunciar a inconstitucionalidade daquele ato. Não cumpre ao Poder Judiciário *substituir* o ato perante ele impugnado por outro que, a seu juízo, melhor atenda ao conjunto de regras e princípios constitucionalmente garantidos. O Poder Judiciário formula apenas um juízo de exclusão (ou de manutenção) daquele ato.

(...) poderá o Poder Judiciário reduzir a sanção administrativamente aplicada, todavia *dentro do marco legalmente traçado*, em nome do princípio da proporcionalidade, desde que o infrator comprove judicialmente a existência de circunstâncias fáticas e jurídicas que autorizam a redução da pena imposta⁵⁰⁶. (grifos do original)

Com base nas lições de ELIVAL DA SILVA RAMOS a respeito dos limites do controle de constitucionalidade das leis e demais atos normativos editados pelo poder público, compreendemos que a sua teoria leva também a restringir a possibilidade de o Poder Judiciário definir o *quantum* das multas, substituindo o valor estabelecido pelo Poder Legislativo. Para o autor, quando o parâmetro de aferição da conformidade do ato legislativo estiver relacionado à aplicação de norma-princípio ou conceito indeterminado valorativo inserido no dispositivo constitucional a ser adotado como parâmetro – como é o caso do conceito do não-confisco -, o controle de constitucionalidade é de nível *médio fraco*. Nesse sentido, explica o autor que o Poder Judiciário deve definir o núcleo essencial dos princípios em conflito e, uma vez preservado esse núcleo significativo, há que se deferir “ao

⁵⁰⁶ PONTES, Helenílson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário Brasileiro – Hipóteses de aplicação*. Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999, p. 198 e 200.

legislador o poder de realizar acomodações concretizadoras dos princípios em disputa que se situem na zona de incerteza das respectivas prescrições”⁵⁰⁷.

Uma terceira corrente defende a possibilidade de o Poder Judiciário, exceto na hipótese de controle concentrado de constitucionalidade, definir os percentuais e valores das multas desde que respeitados os parâmetros legais estabelecidos pelo próprio Poder Legislativo para casos análogos. Essa é a posição sustentada por HUMBERTO ÁVILA que diz que “é dever do Poder Judiciário dizer o Direito”, sendo que ancorar-se na tese do legislador negativo para negar essa possibilidade “pode constituir verdadeiro repúdio ao dever constitucional atribuído ao Poder Judiciário de julgar o caso concreto e a total negação do direito fundamental da universalidade da jurisdição”. Acrescenta ainda o autor que essa postura restritiva “negligencia a inarredável necessidade de construção das significações normativas pelo Poder Judiciário”⁵⁰⁸.

Sopesadas as correntes doutrinárias acima colocadas, todas fundamentadas com substanciosos fundamentos jurídicos, adotamos uma interpretação jurídica que, de certa forma, conjuga as posições da segunda e da terceira correntes.

Entendemos que o Poder Judiciário tem o dever de averiguar se no caso concreto a imposição da multa tributária viola o princípio da proporcionalidade especialmente sob o critério da proporcionalidade em sentido estrito. É dever dos juízes e tribunais concretizarem o conteúdo normativo do princípio da proporcionalidade, dando-lhe a feição mais compatível com a proteção do núcleo fundamental dos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos afetados pelo ato sancionatório⁵⁰⁹.

⁵⁰⁷ RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 164-165.

⁵⁰⁸ ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 164.

⁵⁰⁹ Ao propósito do tema, trazemos à colação os ensinamentos de J. J. Gomes Canotilho que, ao tratar da discricionariedade legislativa em confronto com a concretização de direitos fundamentais, ensina: “Por um lado, a liberdade de conformação política do legislador e o âmbito de previsão não são incompatíveis com uma vinculação jurídico-constitucional, a apurar através de princípios constitutivos (ex. princípio democrático) e de direitos fundamentais; por outro lado, se as previsões ou prognoses são atos políticos, também isso não significa que esses atos não possam ser medidos

Se a lei que estabelece a multa tributária apresenta critérios para a graduação da sanção, não resta dúvida que o Poder Judiciário tem o dever de avaliar se o ato administrativo de imposição da sanção obedeceu às regras definidas pelo legislador para a definição do *quantum* à luz das circunstâncias apresentadas no caso concreto.

Contudo, a prática revela que a maior parte das multas aplicadas por descumprimento de deveres tributários, seja em decorrência de infrações formais ou materiais, não são graduáveis conforme as circunstâncias individuais do caso concreto, ou seja, as penalidades são estabelecidas por meio de critérios quantitativos fixos (não variáveis), o que impossibilita o julgador de exercer o controle de legalidade do ato sancionatório considerando apenas a dosimetria da pena fixada abstratamente em lei.

Tal fato nos apresenta de pronto uma dificuldade prática, qual seja, a de simplesmente eliminar a imposição da multa no caso concreto deixando o infrator sem qualquer punição, o que acabaria tornando ineficaz o aparato punitivo sancionatório do Estado em matéria tributária em prejuízo do Erário. É certo que, nesse caso, a Administração poderia impor nova sanção adequada ao limite definido pelo Poder Judiciário, mas certamente haverá grandes chances de o direito da Administração já ter sido fulminado pela decadência.

De qualquer forma, para que o Poder Judiciário tenha condições de definir o limite das multas tributárias em sede de controle difuso de constitucionalidade, há de encontrar parâmetros objetivos extraídos do próprio sistema normativo que disciplina o exercício do *jus puniendi* estatal em matéria tributária a fim de identificar o critério mais apropriado. Inexistindo tal parâmetro objetivo, não pode o Judiciário criá-lo, sob pena de, nesse caso, atuar como legislador positivo em nítida afronta ao princípio da separação dos poderes.

A propósito do tema, EROS ROBERTO GRAU, a despeito de considerar que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não são verdadeiros princípios, mas sim pautas de aplicação do direito, adverte que a sua aplicação

pela Constituição. O problema não reside aqui em, através do controle constitucional se fazer política, mas em apreciar a constitucionalidade da política. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. Coimbra: Coimbra Editora, 1982, p. 275).

apenas pode ocorrer no momento da produção da norma de decisão pelo intérprete (interpretação *in concreto*), com a valoração dos fatos e da conduta, e não por ocasião da produção da norma jurídica (interpretação *in abstracto*). Pondera, assim, que os juízes e tribunais ao decidirem o caso individual devem respeitar o quadro que o direito positivo estabelece. Assim, mesmo que venham a decidir qualquer caso transgredindo algum texto normativo, devem fazê-lo não “louvando-se em seus valores ou como se fora legislador”, mas apenas “no quadro e no espaço da totalidade que o direito positivo compõe”⁵¹⁰.

É justamente por essa razão que encontramos dificuldade para compreender a possibilidade de o Poder Judiciário definir de forma abstrata (i.e., para uma generalidade de situações) o *quantum* das multas impostas por descumprimento de deveres meramente instrumentais, notadamente aqueles que não tenham implicado falta de pagamento de tributo, pois nesse caso não nos parece que existam, *a priori*, parâmetros objetivos que possam conferir substrato decisório ao juiz para que de forma fundamentada estabeleça o limite da penalidade, reduzindo assim o excesso punitivo praticado pela Administração. Diante desse quadro, entendemos que, ao definir os limites das multas por descumprimento de deveres instrumentais, estará o Poder Judiciário atuando como se legislador fosse, em nítida afronta ao princípio da separação dos poderes.

⁵¹⁰ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes* (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 132-138.

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

4.1 A importância do processo administrativo

Antes do advento da Constituição Federal de 1988 discutia-se, à míngua de previsão constitucional expressa, se as garantias do processo judicial deveriam ou não ser aplicadas aos processos administrativos que visassem questionar a legalidade dos atos praticados pela Administração⁵¹¹.

Tal discussão atualmente não mais se coloca. Isso porque a Constituição Federal de 1988 conferiu dignidade constitucional ao processo administrativo, atribuindo-lhe as mesmas garantias outorgadas ao processo desenvolvido no âmbito judicial⁵¹². Foram assim consagrados no âmbito do processo administrativo os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa em favor dos “litigantes” e “acusados” em geral. Tal é a dicção do art. 5º, incisos LIV e LV, da Carta da República, *in verbis*:

Art. 5º (...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (...)

À luz da expressa previsão constitucional, ALBERTO XAVIER considera o processo administrativo como direito ou garantia fundamental⁵¹³.

⁵¹¹ Antes da Constituição Federal de 1988, as Constituições pretéritas apenas previam o processo administrativo para controle de legalidade das sanções disciplinares aplicadas aos servidores públicos (cf. art. 169 da CF/1934, art. 156, “c”, da CF/1937, art. 103, II, da CF/1967 e art. 105, II, da Emenda Constitucional nº 1/1969).

⁵¹² Destacamos que o processo administrativo não é exatamente igual ao processo judicial, sendo que as diferenças existentes entre um e outro decorrem das características próprias das funções jurisdicional e administrativa. Nesse sentido, compreende-se que as decisões administrativas não fazem coisa julgada, nota característica das decisões definitivas emanadas do Poder Judiciário.

⁵¹³ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 4.

Também destacando a importância do processo administrativo, CARLOS ARI SUNDFELD assevera que “[o] fenômeno processual não é exclusivo da Jurisdição, antes é característico das várias funções do Estado e do tipo de vontade que elas expressam”⁵¹⁴.

Assim, construiu-se a noção de processualidade administrativa cujo núcleo comum é a pertinência ao exercício de um poder.

Conforme já apontado acima, no Estado de Direito o exercício do poder estatal não é absoluto, mas exercido e controlado segundo as regras estabelecidas pelo Direito, tratando-se de atividade voltada não para o interesse particular do Estado ou do agente público que exerce função administrativa, mas sim para um fim (realização do interesse público). Nesse contexto, o exercício da função administrativa por parte do Estado compreende deveres, ônus e sujeições que são efetivados por meio do processo administrativo, instrumento por excelência de controle de juridicidade dos atos administrativos estatais.

No âmbito tributário, o controle de juridicidade tanto do ato de lançamento do tributo quanto do ato de aplicação de penalidade, ambos de natureza administrativa, é feito por meio do processo administrativo. É nessa seara que as partes (Fisco e particular) se colocam em pé de igualdade para que, por meio de julgamento controlado por regras pré-estabelecidas e presidida por um órgão de natureza judicante, desvinculado da atividade oficiosa desempenhada pelo agente fiscal na expedição da norma individual e concreta do lançamento do tributo e da penalidade,⁵¹⁵ possa ser verificado se o ato administrativo produzido pelo agente público atende, tanto na forma quanto na substância, os requisitos estabelecidos pelo ordenamento jurídico.

⁵¹⁴ SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do processo administrativo. *Revista de Direito Público*, Revista dos Tribunais, nº 84, p. 66, out.-dez./1987.

⁵¹⁵ A distinção entre função administrativa ativa e função administrativa judicante é colocada de forma lapidar por Eduardo Domingos Bottallo. Diz o autor que a função administrativa ativa “consiste na produção de atos jurídicos concretos, complementares àqueles abstratamente contidos nas normas legislativas” ao passo que a função administrativa judicante é aquela que tem por objeto solucionar, *conforme o Direito*, as controvérsias surgidas com os administrados em consequência do funcionamento da Administração ativa”. (BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 543-54).

Daí a importante consideração de CARLOS ARI SUNDFELD destacando a imparcialidade como um dos princípios do processo administrativo no sentido de que “[o] processo garante que a vontade funcional, que se expressará no ato, não seja empolgada pela vontade do agente, mas signifique uma vontade equilibrada, esclarecida, racional, imparcial”⁵¹⁶.

O processo é desenvolvido com vistas à solução de um litígio existente. No caso das relações conflituosas desenvolvidas no âmbito tributário, o litígio se apresenta entre Fisco e sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte ou responsável). Em obra específica sobre o tema, SERGIO ANDRÉ ROCHA pontua que haverá processo administrativo “sempre que se estiver diante da prática de atos interventivos pelo Estado, os quais, pela sua natureza, exigem que se ponham à disposição dos administrados meios efetivos para o controle de sua legalidade”⁵¹⁷.

A relação jurídica processual é instaurada a partir do momento em que o sujeito passivo contesta o lançamento tributário ou o ato de aplicação de penalidade praticado pelo Fisco, possibilitando assim o controle de legalidade/juridicidade do ato administrativo por órgão judicante imparcial, que deverá apreciar o litígio com base nas provas carreadas aos autos do processo, asseguradas às partes litigantes as garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Especialmente no que tange ao ato administrativo de aplicação de penalidade na seara tributária, que é o objeto do nosso estudo, como medida restritiva de direitos fundamentais dos particulares, a sua legitimidade depende da observância dos princípios norteadores do processo administrativo tributário, notadamente o devido processo legal, com os seus corolários da ampla defesa e do contraditório. Apenas por meio do processo administrativo e da garantia desses princípios terá o particular afetado pelo ato de aplicação de penalidade condições de apresentar as suas razões de discordância com a posição da Administração e o órgão judicante, por sua vez, elementos para decidir o conflito de interesses,

⁵¹⁶ SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do processo administrativo. *Revista de Direito Público*, Revista dos Tribunais, nº 84, p. 67, out.-dez./1987.

⁵¹⁷ ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 42.

caracterizado por pretensão resistida, com base em alegações e provas apresentadas pela contraparte.

4.2 Princípio do devido processo legal

A cláusula do devido processo legal tem origem no art. 39 da Magna Carta de 1215, outorgada na Inglaterra por João Sem-Terra, que dispunha o seguinte:

Nenhum homem livre será capturado ou aprisionado, ou desapropriado dos seus bens, ou declarado fora da lei, ou exilado, ou de algum modo lesado, nem nós iremos contra ele, nem enviaremos ninguém contra ele, exceto pelo julgamento legítimo dos seus pares ou pela lei do país⁵¹⁸.

A expressão *law of the land*, entendida como “lei do país”, foi substituída em 1354, no reinado de Eduardo III, pela fórmula *due process of law* e com esses termos foi difundida.

O devido processo legal é compreendido como um sistema de limitações do poder inerente ao próprio Estado Democrático de Direito⁵¹⁹ e desdobra-se no devido processo legal substancial (*substantive due process*) e no devido processo legal processual (*procedure due process*).

Conforme ensina JAMES MARINS, no seu sentido substantivo, a cláusula do devido processo legal abrange os direitos e garantias consagrados pelo *Estatuto do Contribuinte*, notadamente aqueles derivados do art. 150 da CF (legalidade, isonomia, capacidade contributiva, anterioridade, não confisco etc). Já, em seu sentido processual, o princípio do devido processo legal assegura às partes o direito ao contraditório e à ampla defesa, conforme estabelece o inciso LV do art. 5º da CF⁵²⁰.

⁵¹⁸ No original: “No free man shall be taken or imprisoned or disseised or outlawed or exilated or in any way destroyed, nor will go upon him, nor will we send upond him, except by legal judgement of his peers or by the law of the land”.

⁵¹⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo Código de Processo Civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 74.

⁵²⁰ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 179-180.

Em síntese, a garantia do devido processo legal permite que o administrado conteste o ato de lançamento, seja do tributo ou da penalidade pecuniária, apresentando os seus argumentos e provas à autoridade julgadora competente para que esta exerça o controle de legalidade/juridicidade do referido ato potencialmente restritivo aos seus direitos fundamentais de liberdade e propriedade de forma isenta e imparcial.

Segundo lições clássicas de AGUSTÍN GORDILLO, o devido processo (ou garantia de defesa) do administrado pode ser dividido em dois aspectos: (i) o direito de ser ouvido; e (ii) o direito de oferecer e produzir provas⁵²¹. É sob esses aspectos que analisaremos o conteúdo dos princípios da ampla defesa e do contraditório no processo administrativo tributário sancionador.

4.2.1 Princípio da ampla defesa

O direito à ampla defesa, assim como o direito ao contraditório que veremos a seguir, é corolário do princípio do devido processo legal, representando um direito de audiência (*audi alteram partem*) do particular, acusado ou litigante, que não poderá ter contra si quaisquer atos administrativos desfavoráveis sem que lhe tenha sido facultada a produção de todas as provas necessárias à defesa dos seus interesses. O administrado tem, dessa forma, condições de influir no resultado final do julgamento, atuando positivamente na produção de provas a fim de desconstituir a linguagem produzida pelo ato de lançamento.

Vê-se que a Constituição não fala apenas em defesa, mas sim em “ampla defesa”, demonstrando que o administrado deve ter condições de produzir em seu favor todas as provas que repute úteis e necessárias ao deslinde da controvérsia sob o crivo do julgador administrativo.

No âmbito do processo administrativo tributário, as provas mais comuns são a documental e a pericial, mas não pode ser descartada a possibilidade de

⁵²¹ GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. La defensa del usuario y del administrado. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, Capítulo IX, p. 18-20, tomo 2.

produção de outras provas, tal como a testemunhal, a depender das circunstâncias do caso concreto.

AGUSTÍN GORDILLO explica que o direito de oferecer e produzir provas tem como características elementares: (i) o direito a que toda prova, desde que razoavelmente proposta (pertinente), seja produzida, ainda que pela própria Administração; (ii) que a produção da prova seja efetuada antes da decisão final sobre o mérito da questão; e (iii) o direito do administrado de controlar a produção da prova como manifestação do princípio da publicidade dos atos estatais⁵²².

Dos ensinamentos supramencionados, podemos extrair as seguintes consequências: (i) não há limitação quanto ao tipo de prova a ser produzida. Desde que pertinente ao esclarecimento da controvérsia, o administrado tem o direito de produzir e requerer a produção de todas as provas que possam demonstrar a não ocorrência do fato jurídico tributário e do fato ilícito imputado pela Administração (com exceção apenas das provas ilícitas, por força de expressa previsão constitucional – art. 5º, LVI⁵²³); (ii) as provas podem ser apresentadas a qualquer momento no curso do processo, sendo que à luz do princípio da verdade material⁵²⁴ é questionável a ocorrência de preclusão temporal para apresentação de provas por parte do administrado, notadamente a do tipo documental; e (iii) qualquer prova produzida no processo que não seja pelo próprio administrado deve ser levada a seu conhecimento, como elemento indissociável do princípio da ampla defesa. Assim, poderá o administrado, à luz da prova produzida, apresentar outras provas a fim de contrapor ou ratificar os fatos por ela demonstrados.

Não pode a Administração colocar qualquer empecilho que prejudique ou impeça a produção de provas por parte do contribuinte ou, no contexto do processo

⁵²² GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. La defensa del usuario y del administrado. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, Capítulo IX, p. 20, tomo 2.

⁵²³ “Art. 5º (...) LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”.

⁵²⁴ Segundo lição de Paulo Celso Bergstrom Bonilha, “[n]o processo administrativo, a decisão deve estar conforme a verdade material dos fatos, sob pena de inquirir-se de vício insanável. Por essa razão, rege o princípio da verdade material, também conhecido como liberdade da prova”. (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 62). Ainda sobre o tema, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo; DE SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. Verdade material no “processo” administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 141-159, 3 vol.

administrativo tributário sancionador, do suposto infrator, tampouco inverter o *onus probandi* obrigando o sujeito passivo a produzir uma prova negativa ou diabólica.

Conforme resume ALBERTO XAVIER, o direito à ampla defesa apresenta dois corolários: o *princípio da ampla instrução probatória* e o *princípio da apreciação plena* ou da *ampla competência decisória*⁵²⁵, os quais somente podem ser assegurados por meio da garantia da produção ampla de provas, com os meios a ela inerentes, e possibilitando que as provas e os argumentos apresentados pelo administrado sejam submetidos à análise da autoridade julgadora antes da decisão final de mérito.

4.2.2 Princípio do contraditório

O direito de ser ouvido pressupõe: (i) a publicidade do procedimento, manifestada por um fiel conhecimento da atuação administrativa; (ii) a oportunidade de o administrado expressar suas razões antes da emissão do ato administrativo (leia-se: decisão final do processo); (iii) dever da autoridade julgadora examinar os argumentos e as questões apresentadas pelo administrado; (iv) obrigação da Administração de proferir decisões sobre as petições dos administrados; (v) obrigação da Administração de fundamentar as decisões; e (vi) direito do administrado de se fazer representado por profissional habilitado⁵²⁶.

O contraditório significa essencialmente “a faculdade de manifestar o próprio ponto de vista ou argumentos próprios ante fatos, documentos ou pontos de vista apresentados por outrem”⁵²⁷.

Conforme expõe ALBERTO XAVIER, se o princípio da ampla defesa está relacionado com a existência de um *direito de audiência* do particular, o princípio

⁵²⁵ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 9.

⁵²⁶ GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. La defensa del usuario y del administrado. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, Capítulo IX, p. 18-19, tomo 2.

⁵²⁷ MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993, p. 96.

do contraditório refere-se ao *modo do seu exercício*, pressupondo a paridade das partes no processo e o caráter dialético tanto em relação ao aspecto dinâmico da produção da prova quanto no que se refere à tomada de decisão pela autoridade julgadora⁵²⁸.

O STF já decidiu que “os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.)”⁵²⁹. Imperiosa, assim, a participação dos responsáveis e devedores solidários no processo administrativo, devendo ser facultado a eles também a oportunidade do exercício da ampla defesa e do contraditório, sob pena de nulidade de quaisquer atos restritivos de direitos que venham a ser adotados contra tais sujeitos como decorrência da manutenção do lançamento na esfera administrativa e/ou judicial.

Por fim, torna-se importante compreender adequadamente a expressão “meios e recursos a ela [ampla defesa] inerentes” previsto no inciso LV do art. 5º da CF. Por “meios” entende-se o conjunto de instrumentos de defesa dos quais pode se valer o administrado (litigante ou acusado) para comprovação de suas alegações. Já pelo termo “recursos” compreende-se que o ato decisório no processo administrativo deve ser formado por dois atos de julgamento, do que decorre a garantia constitucional do duplo grau ou de dupla instância de julgamento administrativo⁵³⁰.

4.3 Princípio da presunção de inocência e o ônus da prova da infração tributária

O art. 5º, inciso LVII, da CF consagra o princípio da presunção de inocência ao estabelecer que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado

⁵²⁸ XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 10.

⁵²⁹ STF, Segunda Turma, RE nº 608.426 AgR/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 04/10/2011, DJ 21/10/2011.

⁵³⁰ Nesse sentido: XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 17. Também James Marins defende o duplo grau de jurisdição como princípio derivado do da ampla defesa. (MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 187).

de sentença penal condenatória”. Referido princípio é um verdadeiro escudo a tutelar a liberdade do indivíduo frente ao exercício do *jus puniendi* pelo Estado.

Embora refira-se ao sistema punitivo do Direito Penal, a doutrina tem considerado referido preceito aplicável também ao âmbito do Direito Administrativo Sancionador, considerando a garantia constitucional de proteção da dignidade da pessoa humana e de outros direitos e liberdades fundamentais assegurados pela Carta da República.

Nesse sentido, é o posicionamento da RAFAEL MUNHOZ DE MELLO:

Muito embora o texto constitucional se refira à atividade punitiva exercida pelo Poder Judiciário através das sanções penais, o preceito é também aplicável ao exercício da competência punitiva pela Administração Pública, quando menos por força do princípio da máxima efetividade das garantias constitucionais (...)⁵³¹.

O Tribunal Constitucional espanhol já decidiu que o princípio da presunção de inocência não é aplicável apenas no campo dos delitos, mas também nos domínios da potestade sancionadora da Administração. Confira-se:

*El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos*⁵³². (STC 13/1982, de 1 de abril de 1982)

Como expressão do princípio da presunção de inocência no âmbito do Direito Tributário, o art. 151, inciso III, do CTN considera a pendência de julgamento de impugnação ou recurso administrativo contra o lançamento tributário ou de aplicação de penalidade como causa de suspensão da exigibilidade do crédito

⁵³¹ DE MELLO, Rafael Munhoz. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 245.

⁵³² “O direito à presunção de inocência não pode entender-se reduzido ao estrito campo das condutas presumivelmente delitivas, mas deve se entender também que preside a adoção de qualquer resolução, tanto administrativa como jurisdiccional, que se baseiam na condição ou conduta das pessoas e de cuja apreciação se derive um resultado sancionatório para estas ou restritivos de seus direitos”. (Tradução livre).

tributário, impedindo que o débito decorrente de tais atos representem óbice à expedição de certidão de regularidade fiscal em nome do sujeito passivo.

PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA defende a aplicação do princípio da presunção de inocência no âmbito do Direito Tributário Sancionador, com algumas peculiaridades, considerando as diferenças dos regimes punitivos nas searas penal e tributária⁵³³.

Nesse sentido, o autor aponta que o Fisco deve comprovar a ocorrência dos elementos objetivos da prática infracional, ou seja, a materialidade da conduta ilícita, a sua autoria e o seu resultado, além do nascimento da obrigação tributária principal e/ou acessória inadimplida, não se admitindo, quanto a tais matérias, suposições ou autuações fundadas em meros indícios⁵³⁴ ou presunções⁵³⁵, sob pena de invalidade do ato punitivo.

Por outro lado, o autor pondera que o princípio da praticidade torna o acusado presumivelmente culpado pela prática do ilícito (art. 136 do CTN), o que dispensa o Fisco de provar a culpabilidade do agente como condição para a prática do ato de aplicação da penalidade. Assim, ressalta que cabe ao acusado provar que há causa de excludente de responsabilidade pela prática da infração, tais como “erro escusável, interpretação razoável da legislação tributária, obediência a normas complementares ou respostas a consulta formal, ou, ainda, de fatos alheios à sua vontade, tais como a inexigibilidade de conduta diversa, força maior ou caso fortuito”.

⁵³³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 346.

⁵³⁴ Fabiana Del Padre Tomé admite o uso de indícios como instrumento de prova em matéria tributária a depender do caso concreto. Pondera a autora, neste particular: “Indício é prova. A prova, por sua vez, é indício de um fato. A distinção que se costuma fazer entre ambos decorre da axiologia das provas, considerando-se que o indício teria menor poder de convencimento. A força probatória de qualquer indício, entretanto, deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício necessário (prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 138-139).

⁵³⁵ Regina Helena Costa condena o uso de presunções *absolutas* para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias entendendo que tal expediente ofende os princípios da verdade material, da capacidade contributiva e da discriminação constitucional de competências. (COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 167).

Segue o mesmo posicionamento MIGUEL ÁNGEL SANCHEZ HUETE ao asseverar que:

La responsabilidad infractora es independiente de la intención, o no se vincula necesariamente a la misma. Ahora bien tal planteamiento si bien permite afirmar la culpa, o sea, demostrar que el sujeto padeció un error relevante, atribuye el onus probandi de la ausencia de culpa al imputado, invirtiendo la carga probatoria. Se genera así un efecto reflejo em el ámbito procedimental que comporta la presunción de culpa una vez realizado el comportamiento objetivo de la infracción⁵³⁶.

A rigor, o ônus da prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e do respectivo ilícito é do Fisco. Aplica-se o disposto no art. 373, I, do CPC/2015, segundo o qual “o ônus da prova incumbe ao autor [no caso, o autor do ato de lançamento tributário ou de aplicação de penalidade], quanto ao fato constitutivo de seu direito”.

Quanto ao ônus da prova em matéria tributária, SUSY GOMES HOFFMANN ensina:

Deve ser considerado que, em qualquer questão jurídica, é certo que se deve provar o alegado. Quem alega um fato deve prová-lo. No caso do Direito Tributário, não é diferente. Se o agente administrativo imputa a ocorrência de um fato jurídico tributário que resultará numa relação obrigacional tributária a qual terá necessariamente uma pessoa na qualidade de sujeito passivo e de pagadora do valor do tributo, é certo que terá de provar a imputação que lhe faz – a de que ocorreu o fato jurídico tributário e de que a relação tributária deve ser instaurada perante aquele determinado sujeito, segundo aquela lei⁵³⁷.

Incumbe à autoridade administrativa praticar o ato de lançamento tanto para constituir o crédito tributário quanto para aplicar a penalidade cabível em face do sujeito passivo que descumpre uma obrigação tributária ou um dever instrumental, nos exatos termos do art. 142 do CTN. A motivação do lançamento

⁵³⁶ “A responsabilidade por infrações é independente da intenção, ou não se vincula necessariamente a esta. Contudo, tal abordagem permite afirmar a culpa, ou seja, demonstrar que o sujeito cometeu um erro relevante, atribui o *onus probandi* da ausência de culpa ao imputado, invertendo a carga probatória. Gera-se, assim, efeito reflexo no âmbito procedimental que comporta a presunção de culpa uma vez realizado o comportamento objetivo da infração”. (HUETE, Miguel Ángel Sanchez. Las sanciones tributarias en España y Brasil: cuestiones fundamentales. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 583-584, tradução livre).

⁵³⁷ HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999, p. 181-182.

se dá por meio do emprego da linguagem das provas, passando a partir daí o ônus da contraprova a ser do contribuinte (em sentido lato). Tal conclusão é decorrência do disposto no art. 373, II, do CPC/2015, ao prever que “o ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Assim, a despeito do fato de a infração tributária ser objetiva, a teor do art. 136 do CTN, isso não afasta a possibilidade de o acusado provar elementos subjetivos que afastem a imposição da penalidade por descumprimento de obrigação tributária ou dever instrumental, tais como as causas de exclusão de culpabilidade ou tipicidade acima examinadas⁵³⁸.

Sob esse fundamento, PAULO DE BARROS CARVALHO rechaça a aplicação da responsabilidade objetiva para a prática de infrações subjetivas (aquelas para cuja configuração a lei exige que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa) afirmando que “as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se”⁵³⁹.

Disso decorre que os ilícitos tributários tipificados como sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, para os quais o art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 atribui a multa qualificada de 150% (o dobro da multa padrão), devem ser devidamente motivados pela autoridade administrativa no auto de infração, não cabendo simplesmente alegar que o contribuinte agiu com intuito de fraude sem apontar de forma detalhada e precisa as circunstâncias que evidenciam tal conclusão⁵⁴⁰. Essa é uma situação excepcional que não se enquadra na regra geral de objetividade do ilícito que exige, para o lançamento tributário por parte do Fisco, tão somente a demonstração do nexo de causalidade entre a conduta do contribuinte e o resultado (descumprimento do dever tributário).

⁵³⁸ Fábio Medina Osório destaca que o ônus da prova quanto à ocorrência de erro de tipo ou de proibição, como causas de excludente de responsabilidade por infrações administrativas, é da defesa, e não da acusação. (OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 337).

⁵³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 547-548.

⁵⁴⁰ No mesmo sentido: MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 127.

Precisos a esse respeito são os ensinamentos de KAREM JUREIDINI DIAS:

(...) a “multa qualificada” pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada. Para a aplicação da sanção administrativa de natureza “penal tributária”, além da infração tributária, haverá que ser verificada a participação e a vontade do agente. Ou seja, não basta que o agente fiscal qualifique certo fato como passível de tributação, mas sim que demonstre, claramente, a intenção do contribuinte em não recolher o tributo devido⁵⁴¹.

Por tudo quanto exposto, concluímos que se for verificado, no caso concreto, que o ato de lançamento ou de aplicação de penalidade está viciado por deficiência de motivação (i.e., falta de provas quanto à ocorrência do fato jurídico tributário e do fato ilícito correspondente ou mesmo das circunstâncias subjetivas do infração, quando indispensáveis para a fundamentação/validade do ato), imperiosa será a sua expulsão do sistema, seja por meio de decisão administrativa ou mesmo de sentença judicial⁵⁴².

4.3.1 A presunção de legitimidade do ato administrativo de aplicação da penalidade no contexto das lides tributárias

É atributo do ato administrativo do lançamento a sua presunção de legitimidade, o que significa dizer que são presumidos verdadeiros até prova em contrário. É a chamada presunção *juris tantum*.

Como espécies de ato administrativo, o lançamento e o auto de infração gozam desse mesmo atributo.

Contudo, a presunção de legitimidade do ato de aplicação de penalidade – aqui voltando as nossas atenções para o campo do direito tributário punitivo – admite prova em contrário, a qual deve ser produzida em sede administrativa ou judicial, quando contestado o lançamento pelo contribuinte ou responsável.

⁵⁴¹ DIAS, Karem Jureidini. A prova da fraude. In: NEDER, Marcos Vinicius et. al. (Coord.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 317.

⁵⁴² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 298.

Resume de maneira bastante apropriada a questão NEY JOSÉ DE FREITAS ao proclamar que “a impugnação pulveriza e elimina a presunção de validade, e daí em diante a questão será resolvida no sítio da teoria geral da prova”⁵⁴³.

A simples lavratura do auto de infração pelo agente fiscal não significa afirmar que o sujeito autuado é culpado. Vigem a presunção de inocência até o julgamento final sobre a legitimidade do ato sancionatório, seja na esfera administrativa, seja no âmbito judicial.

Não se pode sequer alegar a supremacia do interesse público sobre o interesse privado para justificar a presunção de legitimidade do ato administrativo que está sendo contestado pelas vias próprias. É o próprio sistema jurídico que condena essa possibilidade de interpretação. Isso porque ao praticar o ato de lançamento o agente público exerce função administrativa – função esta que persegue o interesse público primário de realizar o bem de todos e que tem como pressuposto de legitimidade a sua adequação ao Direito.

Assim, uma vez impugnado o lançamento na esfera administrativa ou perante o Poder Judiciário, o ato passa a se submeter a juízo independente de controle de legalidade/juridicidade, desfazendo-se aquela presunção de legitimidade que até então pairava sobre o ato.

Conforme nos lembra PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, citando os ensinamentos de GIAN ANTONIO MICHELI:

(...) a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma “*relevatio ab onere agendi*” e não uma “*relevatio ab onere probandi*”, isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão⁵⁴⁴.

Ao tratar dessa questão em relação ao lançamento tributário, SUSY GOMES HOFFMANN conclui:

⁵⁴³ DE FREITAS, Ney José. *Ato administrativo*: presunção de validade e a questão do ônus da prova. Belo Horizonte: Forum, 2007, p. 142.

⁵⁴⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75.

A presunção de legitimidade em favor do ato administrativo do lançamento quer significar que, por ter sido emitido por agente público competente, se presume válido, até que seja posto fora do sistema por outra norma.

(...)

Portanto, se for verificado que no ato do lançamento tributário não se observou o necessário detalhamento do relato do fato, a necessária adequação do fato e da relação jurídica instaurada aos padrões definidos na norma geral e abstrata, não deve prevalecer tal ato, devendo ser expulso do sistema em detrimento do fato de que, da sua manutenção do sistema, poderia advir receita ao Estado⁵⁴⁵.

Diante desses ensinamentos, concluímos, primeiramente, que a ausência de prova suficiente acerca dos elementos que compõem a regra-matriz de incidência sancionatória, notadamente quanto à autoria e materialidade, devem resultar no cancelamento do ato de imposição de penalidade, à luz do art. 112 do CTN. Não há que prevalecer nesse caso a dúvida em favor do Estado, mas sim a favor do contribuinte (*in dubio pro contribuinte*)⁵⁴⁶.

O interesse maior do Estado ao praticar o ato de lançamento e de imposição de penalidades não deve ser arrecadatário, mas sim de observância do Direito, ou seja, de manutenção da ordem jurídica. Especialmente em se tratando de atos potencialmente restritivos de direitos fundamentais prestigiados pela Carta Constitucional, como é o caso do ato de lançamento de tributo e de imposição de penalidade (medida gravosa, de caráter sancionatório). Não é por outra razão, aliás, que o art. 2º, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 9.784/99 estabelece que “nos processos administrativos serão observados, dentre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito”.

⁵⁴⁵ HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999, p. 179-180.

⁵⁴⁶ GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. La defensa del usuario y del administrado. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, Capítulo VII-23, tomo 2.

SÍNTESE CONCLUSIVA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

REFERÊNCIAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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