

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho Neto

GRADAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Estudo sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria sancionatória

DOUTORADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO
2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho Neto

GRADAÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Estudo sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria sancionatória

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor do programa de pós-graduação *strictu sensu* em Direito, na área de concentração Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Thiago Lopes Matsushita

SÃO PAULO
2019

BANCA EXAMINADORA

*A meus pais, irmãos e minha esposa
Natália, pelo apoio incondicional, eu
dedico.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais e irmãos, que sempre proveram suporte e apoio em todos os momentos.

À minha amada esposa Natália, agradeço a parceria de uma vida. Sou muito feliz de lutar ao seu lado as batalhas dividindo as angustias e multiplicando as alegrias.

Agradeço ao professor Thiago Matsushita pelas orientações e aconselhamentos, pelo estímulo à pesquisa e ao aprimoramento do trabalho.

Agradeço Galderise Teles, amigo fraterno que a PUC/SP me presenteou, companheiro de longa data que acompanhou a nossa evolução desde os tempos de ouvinte. Passados oito anos a nossa parceria só aumenta. Agradeço à professora Fabiana Del Padre Tomé pelas valiosas lições ao longo do Mestrado e do Doutorado, agradeço ao amigo professor Lucas Galvão de Britto, uma referência de inteligência e dedicação à docência.

Agradeço ao Madrona Advogados, a Igor Souza e a Juliano Okawa pelo apoio e estímulo ao desenvolvimento acadêmico e profissional.

Agradeço ao professor Paulo de Barros Carvalho, grande referência da minha vida acadêmica, a quem admiro imensamente. Aprendi e me desenvolvi a cada encontro, a cada aula. São lições que guardo e que propago por onde vou, das noções do constructivismo às ideias de Direito Tributário. Obrigado pelo exemplo de humildade e humanidade.

Dirijo um agradecimento especial ao professor Robson Maia Lins, meu mentor. Ao refletir sobre a caminhada até aqui lembro com muita alegria o acolhimento fraterno desde os primeiros momentos de minha mudança para São Paulo. Agradeço a oportunidade de acompanhar como assistente a sua disciplina no Mestrado da PUC/SP “Direito Tributário Sancionatório”, os debates, bem como, as reflexões ali construídas estão espelhadas nas linhas de todo esse trabalho.

*“Caminante, son tus huellas
el camino y nada más;
Caminante, no hay camino,
se hace camino al andar.
Al andar se hace el camino,
y al volver la vista atrás
se ve la senda que nunca
se ha de volver a pisar.
Caminante no hay camino
sino estelas en la mar.”*
Antonio Machado

RESUMO

Projetando-se sobre o tema da incidência das normas sancionatórias tributárias no Brasil, percebeu-se que há verdadeira falência no modo de sancionar. As multas tributárias em percentuais altíssimos são impagáveis. Diante desta desproporção aviltante, cria-se a necessidade de discussão em âmbito administrativo e judicial, aumentando-se a litigiosidade. Assim, quando não anuladas, as multas precisam ser anistiadas, por isso, torna-se necessária a edição de leis de parcelamentos especiais que perdoem quase a totalidade das multas e dos juros. Diante deste ciclo vicioso, o objetivo do trabalho é propor melhorias ao sistema sancionatório brasileiro, começando justamente pelo princípio de tudo: as multas desproporcionais. Nesse sentido, ao examinar o princípio da proporcionalidade e as lições que a dosimetria do Direito Penal pode ensinar, apresentamos proposta de edição de norma geral nacional que imponha limites às multas fiscais e preveja critérios de aumento e de diminuição das penas, de modo a viabilizar uma sanção proporcional à gravidade da infração cometida.

Palavras-chave: multa fiscal. proporcionalidade. dosimetria. graduação.

ABSTRACT

While reflecting on the theme of the incidence of tax sanctioning rules in Brazil, it was perceived that there is a real failure in the way of penalizing taxpayers. Tax fines are very high and mostly unpayable, this enormous disproportion increases judicial and administrative litigation. Thus, when not canceled, the fines need to be amnestied, so it become necessary to issue special installment laws that forgive almost all fines and interests. Given this vicious cycle, the objective of this thesis is to propose improvements to the Brazilian sanctioning system, starting precisely from the principle of everything: disproportionate fines. Therefore, by examining the principle of proportionality and the lessons that the dosimetry of criminal penalties can provide, we present a proposal of a national general rule that imposes limits on tax fines and provides criteria for increasing and decreasing penalties, so as to enable the establishment of penalties that's commensurate with the gravity of the infringements.

Keywords: tax fines. principle of proportionality. dosimetry. gradation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO I - <i>Premissas Epistemológicas</i>	24
I.1 O Constructivismo Lógico-Semântico	24
I.1.1 Constructivismo	29
I.1.2 Lógico	30
I.1.3 Semântico	34
I.2 Pressupostos filosóficos jurídicos	37
I.3 Pressupostos da Teoria Geral do Direito.....	38
I.4 Teoria da Norma Jurídica	40
I.4.1 A Norma Jurídica Completa.....	44
a) As normas jurídicas primárias: dispositiva e sancionadora.....	48
b) A norma jurídica secundária.....	50
I.5 Definição do Termo Sanção	53
I.5.1 Coerção x Coação x Sanção	56
I.6 Função das Multas Tributárias	58
I.7 Espécies de Multas Tributárias	60
CAPÍTULO II - <i>Princípio da Proporcionalidade</i>	63
II.1 Conceito de Princípio.....	65
II.2 O Princípio da Proporcionalidade.....	67
II.2.1 Lições da Proporcionalidade na Matemática	67
II.2.2 Proporcionalidade no Direito.....	70
II.2.3 Proporcionalidade no Direito Tributário.....	78
II.2.3.1 Aplicação do Princípio da Proporcionalidade pelo Poder Judiciário.....	81
a) Distinção entre progressividade e proporcionalidade	90
b) Distinção entre proporcionalidade e razoabilidade	92

CAPÍTULO III - <i>Aplicação dos Preceitos da Dosimetria da Pena Criminal às Multas Tributárias</i>	96
III.1 Direito Penal Tributário x Direito Tributário Penal	96
III.2 O Modelo Penal de Individualização da Pena	104
III.2.1 Princípio da Personificação da Pena.....	106
III.2.2 Dosimetria da Pena.....	109
a) Estabelecimento da pena-base	110
b) Agravantes e Atenuantes	114
c) Causas Especiais de Aumento ou de Diminuição da Pena	117
III.3 Lições do Direito Penal para o Direito Tributário Sancionatório.....	120
CAPÍTULO IV - <i>Proposta de Gradação das Multas Tributárias</i>	123
IV.1 Lei Complementar – Norma Geral de Direito Tributário.....	126
IV.2 Do dever de motivação do lançamento	129
IV.3 Gradação e Limites às Multas Tributárias.....	131
CONCLUSÕES	140
REFERÊNCIAS	147

INTRODUÇÃO

Por inspiração de Lourival Vilanova, para quem: "*altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito.*", refletimos sobre a função do Direito e o papel da norma sancionadora.

No ordenamento jurídico, a sanção, propriedade lógica das normas jurídicas, é exercida de modo particular, sendo o principal traço distintivo entre o sistema normativo do direito e outros sistemas normativos, tais como o religioso, o gramatical e o da etiqueta¹.

A sanção é a marca fundamental do Direito. Pontes de Miranda² já prelecionava ser o direito caracterizado pela qualidade de suas regras jurídicas, únicas dotadas de força de incidência, em função da coercitividade que se lhes acrescenta. Antes, numa dimensão política, Thomas Hobbes já ressaltava: "*os pactos sem a espada não passam de palavras, sem força para dar segurança a ninguém*".³

O tema "Gradação das Multas Tributárias" representa a continuidade e o aprofundamento das pesquisas que se iniciaram ainda na graduação e foram desenvolvidas ao longo do Mestrado da PUC/SP. O objetivo do trabalho é propor melhorias ao Sistema Sancionatório brasileiro começando justamente pela reformulação das multas desproporcionais.

Ao longo do Mestrado em Direito Tributário da PUC/SP ao analisar a "*Incidência da Norma Sancionatória*", e ao direcionar o olhar de modo mais abrangente para a incidência dos crimes contra a ordem tributária e para a aplicação das

¹ BOBBIO, *Teoria da Norma Jurídica*, Cap. V; KELSEN, *Teoria Pura do Direito*, p. 36, 37 e 71, Martins Fontes, 2011.

² MIRANDA, Pontes de. *Sistema de Ciência Positiva do Direito*. 4 Tomos. Campinas, Bookseller, 2000.

³ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Tradução de Joao Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p.143

multas tributárias observamos verdadeira desnaturação da norma sancionatória tributária e penal tributária.

Foi o aspecto pragmático a fagulha que incendiou o combustível da pesquisa, e a solução para os problemas parte da análise sintática e semântica das sanções. Como sabido, uma falha sintática reverbera uma consequência pragmática.

O problema da eficácia despertou o ímpeto de tentar diagnosticar a distorção na incidência das multas e dos crimes contra a ordem tributária.

Os problemas sempre foram analisados de maneira isolada, mas ao examinar o sistema sancionatório tributário e penal tributário em sua generalidade, encontrou-se um verdadeiro ciclo vicioso:

- Multas em percentuais altíssimos, impagáveis, de 75%, 150% e até 300%, onde nenhuma empresa ou pessoa física consegue seguir produzindo se vier a pagar sanções tão elevadas;
- Diante desta desproporção aviltante, cria-se a necessidade de discussão em âmbito administrativo e judicial. Nesse sentido, observa-se que é praticamente necessária a impugnação dos lançamentos efetuados. A própria Receita Federal admite que quase a totalidade dos Autos de Infração são objeto de discussão administrativa;⁴
- Quando não anuladas, as multas precisam ser anistiadas. Torna-se necessária a edição de leis de parcelamento que perdoem quase a totalidade das multas e dos juros. As multas que eram de 75% ou 150%, com os descontos, caem para uma taxa efetiva de 7,5% ou 15%, ou, quando o perdão é menor, as parceladas se estendem por mais de duas décadas;
- Por sua vez, os crimes contra a ordem tributária, tal como previstos atualmente, são de apuração pragmaticamente inviável, os fatos jurídicos penais construídos quase sempre são falhos, tarda-se anos até o início da investigação;
- A persecução penal dos crimes contra a ordem tributária já é difícil se feita de imediato, contemporânea à ocorrência do evento, após o prazo para o lançamento (que leva até 5 anos) e o término do processo administrativo (que

⁴ "As autuações da Receita Federal atingiram o valor recorde de R\$ 204,99 bilhões em 2017", mas "historicamente, o valor arrecadado fica em torno de 2% a 7% do montante autuado."

- <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,multas-da-receita-federal-batem-recorde-de-r-204-99-bi-em-2017,70002190492>

- <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2018/fevereiro/receita-federal-bate-recorde-em-autuacoes-em-2017>

apenas na primeira instância dura mais de 2 anos e meio⁵), é quase impossível determinar a autoria e o elemento volitivo;

- Para livrar-se das multas pesadas e do processo penal, o contribuinte vê-se compelido a aderir a parcelamentos fiscais;
- Por outro lado, a partir desse cenário, contribuintes passam a não pagar tributos, pois torna-se financeiramente vantajoso arriscar, e em caso de autuação, sabe-se que no ano seguinte haverá um novo parcelamento especial;
- Os crimes contra a ordem tributária não são temidos, uma vez que mesmo em caso de condenação as penas não são executadas com a superveniência do parcelamento.

Ao ligar os pontos, percebe-se que um problema gera outro e assim sucessivamente.

É justamente sobre o primeiro item que a presente tese busca aprofundar. Ao propor a gradação das multas tributárias pela aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria sancionatória dá-se início ao reparo desse ciclo vicioso.

Hoje, a imposição de multas pelo não pagamento de tributo no prazo ou pelo descumprimento de deveres instrumentais, por exemplo, é punida com a aplicação de multas sobre o faturamento da empresa de modo sufocante e desproporcional.⁶

Observa-se que a norma sancionatória tributária é ineficaz no seu papel de garantir os valores resguardados pela sociedade.

As multas tributárias no Brasil são impagáveis, estipulou-se um patamar altíssimo, verdadeiramente confiscatório e desproporcional.

Destaque-se que em outubro de 2015 a matéria teve repercussão geral reconhecida sob a ótica do efeito confiscatório. O ministro Luiz Fux entendeu que o

⁵ http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/ra_2018_-1.pdf

⁶ No âmbito federal, por exemplo, há no artigo 12 da Lei 8.218/91 a previsão de multa de até 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica pela incorreção de informações prestadas ao fisco, como erro de preenchimento de declaração, de DARF ou DCTF.

No Estado de São Paulo, por exemplo, o Regulamento do ICMS prevê no artigo 527, inciso VIII, letra “x” multa de 2% (dois por cento) sobre o valor das operações, sem qualquer limite, pela prestação de informações incompletas.

Supremo Tribunal Federal precisa definir os limites da multa aplicada pelo Fisco em razão de sonegação, fraude ou conluio tendo em vista que a Constituição proíbe o uso de tributos com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV).

O caso analisado foi o da penalidade de 150% sobre a totalidade ou diferença do tributo não recolhido, não declarado ou declarado de forma incorreta, prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996. Em suas palavras:

“Cabe a esta Corte, portanto, em atenção ao princípio da segurança jurídica e tendo em vista a necessidade de concretização da norma constitucional que veda o confisco na seara tributária, fixar, no regime da repercussão geral, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais qualificadas”⁷

São frequentes os casos em que a sanção representa muitas vezes o valor do tributo devido e tem cabido ao judiciário limitar a aplicação dessas multas acachapantes.

Os contribuintes sentem-se aviltados, frequentemente são punidos com pesadas multas diante da aplicação de legislação tributária complexa e controvertida. Ou pior, diante da adoção de uma opção fiscal posteriormente entendida como simulação.

A distinção entre elisão e evasão é muito bem trabalhada por Paulo Ayres Barreto⁸ que explica: elisão tributária tem como seu contraponto a evasão fiscal. Esta é caracterizada pela conduta do contribuinte de, por meios ilícitos, assim qualificados na

⁷ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO. 150% SOBRE A TOTALIDADE OU DIFERENÇA DO IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO NÃO PAGA, NÃO RECOLHIDA, NÃO DECLARADA OU DECLARADA DE FORMA INEXATA (ATUAL § 1º C/C O INCISO I DO CAPUT DO ARTIGO 44 DA LEI FEDERAL Nº 9.430/1996). VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÃO RELEVANTE DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

1. Os limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista o disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que veda o efeito confiscatório na seara tributária, é tema controvertido que revela inequívoca repercussão geral.

2. Relevância da matéria e transcendência de interesses. Manifestação pela existência de repercussão geral da questão constitucional.

(Relator: Ministro LUIZ FUX, Brasília, 6 de outubro de 2015.)

⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Ato Simulado e Sonegação Fiscal*. In VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Vários autores, coord. Priscila de Souza. São Paulo: Noeses, 2010.

legislação tributária, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência. Elisão vem de elidir, que significa retirar, excluir, suprimir. Elusão deriva de eludir, que tem o sentido de evitar (algo) de modo astucioso, com destreza ou com artifício. Percebe-se, pois, que tanto as ideias de “supressão, exclusão”, quanto a de “evitação, com destreza ou artifício”, permitem uma aproximação com a realidade que se pretende descrever com a expressão elisão (ou elusão) tributária.

Não há diferenciação adequada entre os diversos níveis de ilicitude ou graus de reprovabilidade da conduta.

Conforme constatado no estudo “Incidência da Norma Sancionatória”⁹, diante da complexidade do sistema tributário e dos percentuais das multas aplicadas os contribuintes são compelidos a contestar as autuações administrativa e judicialmente, aumentando a litigiosidade e o contencioso tributário brasileiro.

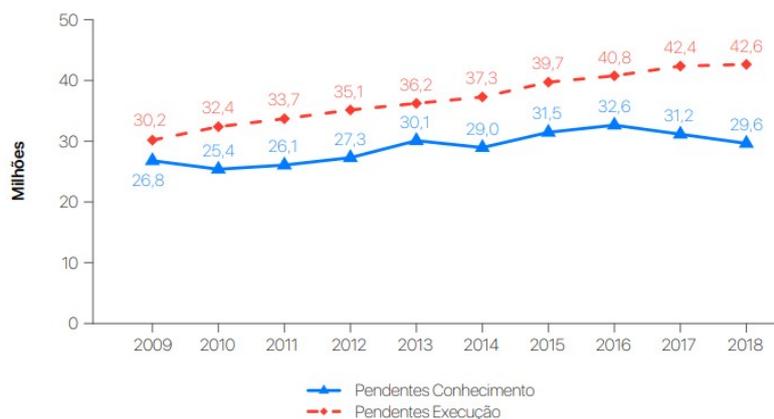
Há muito as execuções são consideradas o principal gargalo do judiciário brasileiro. A este respeito, o Conselho Nacional de Justiça (“CNJ”) divulgou, no dia 28 de agosto de 2019, o relatório “Justiça em Números – 2019”¹⁰. Nele, registra-se que o Poder Judiciário contava com um acervo de 79 milhões de processos pendentes de baixa no final do ano de 2018, sendo que mais da metade desses processos (54,2%) se referia à fase de execução.

O relatório aponta que apesar de ingressar no Poder Judiciário duas vezes mais casos em conhecimento do que em execução, nos últimos anos o estoque de casos em conhecimento teve redução enquanto os casos pendentes na fase de execução apresentam aumentos regulares em uma clara tendência de crescimento do estoque de processos:

⁹ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio R. C. *A incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, mai/2015.

¹⁰ Relatório “Justiça em Números – 2019” do Conselho Nacional de Justiça - CNJ <https://www.cnj.jus.br/>

Figura 96: Série histórica dos casos pendentes nas fases de conhecimento e execução



De acordo com os dados do CNJ a maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 73% do estoque em execução. Esses casos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de lides pendentes e congestionamento de 90% em 2018 - a maior taxa entre os tipos de processos constantes desse Relatório. Nesse sentido, o CNJ aponta:

“Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação.”¹¹

Diante deste contexto, como uma solução dita salvadora surgem os programas de parcelamento especiais que reduzem drasticamente multa, juros e honorários.

O conhecido parcelamento “REFIS”, por exemplo, que antes era aguardado de 4 (quatro) em 4 (quatro) anos, tal qual a Copa do Mundo de futebol, hoje

¹¹ Relatório “Justiça em Números – 2019” do Conselho Nacional de Justiça - CNJ <https://www.cnj.jus.br/>

tem reaberturas ou novas modalidades com frequência anual, tal qual o Campeonato Brasileiro de futebol. Ou seja, quando o contribuinte não logra reduzir a multa ao contestar o crédito administrativa e judicialmente, basta aderir ao parcelamento e as multas serão perdoadas ou diminuídas a patamares ínfimos.

Na mesma linha, cumpre destacar a Medida Provisória (“MP”) nº 899/19, sancionada em 17 de outubro de 2019, que estabelece regras e acordos entre a União e devedores para que dívidas tributárias sejam quitadas.

De acordo com a sua exposição de motivos a MP visa a estimular a resolução de conflitos fiscais entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes que possuem dívidas com a União, justamente em razão da excessiva litigiosidade relacionada às controvérsias tributárias. O estoque, apenas no Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), totaliza mais de R\$ 600 bilhões de reais, distribuídos em cerca de 120 mil processos.

Frise-se que a Medida Provisória veda, dentre outras situações, a transação que envolva a redução do montante principal do crédito inscrito em dívida ativa da União (inc. I, §2º, art. 5º). Mais uma vez tenta-se equilibrar o sistema perdoadando multas ao invés de reformulá-las. Agora, via um parcelamento permanente.

Esse é o panorama de um sistema sancionatório falido.

Afinal, do que adianta estipular valores de multas que superam 150, 200 e 300 por cento e ao final anistiar? Criou-se um ciclo vicioso!

Com efeito, é preciso pensar de modo sistemático, estipular sanções que guardem consonância com a ilegalidade cometida e que uma vez imposta, não haja outra alternativa que não o seu pagamento.

A Receita Federal do Brasil (“RFB”) e a Procuradoria da Fazenda Nacional (“PGFN”) em diversas oportunidades mostraram-se contrárias a tais medidas e

seus representantes frequentemente apontam o desacerto que os programas de parcelamento especiais, na forma como elaborados, representam¹².

Sem coerção não há direito, a multa ou o crime contra a ordem tributária sem punibilidade desnatura-se. Comprovada a conduta ilícita e dolosa, há de ser punido o infrator. Caso contrário, desconfigurado está o Direito.

O tema é desafiador. Responder de modo preliminar qual o limite do efeito confiscatório e como respeitar o princípio da proporcionalidade é tarefa difícil.

É dizer, diante de determinada infração tal como “não recolher tributo”, 75% é um percentual é confiscatório? E 60%? Porque não 55% ou 31,6%? Qual o limite mínimo e o limite máximo?

Diante de um princípio vago como o da proibição do efeito confiscatório, estabelecer de plano um traço, um limite, um número, é tarefa que exige um esforço mais completo que envolve a análise do caso concreto, o histórico do contribuinte, a repetição da infração, entre outros critérios. Por fim, haverá um ato de vontade, uma decisão do legislador que levando em conta o momento econômico, a inflação, e outros fatores, elegerá o percentual que entender correto.

Além disso, outros elementos como a previsão de pagamento à vista quando da primeira notificação é fator que pode gerar um desconto. O processo legislativo pode depurar os vários contornos do tema. O importante é termos um sistema nacional padronizado, evitando-se descompassos e situações arbitrárias não apenas na União, mas também nos Estados e Municípios.

O espírito reformista do Sistema Tributário é o momento ideal para revisarmos não apenas os tributos, mas o sistema sancionatório como um todo.

Daí porque o estabelecimento de diretrizes em uma lei geral nacional em matéria sancionatória pode ajudar a mitigar muitos dos problemas relatados acima.

¹² <http://fenacon.org.br/noticias/refis-vai-acabar-afirma-secretario-da-receita-federal-4091/>

Nesse sentido, conforme pontuado na Dissertação de Mestrado¹³, as soluções passam por discussões antigas e discussões novas. Alterações pontuais não resolvem o ciclo sistematicamente viciado.

Na presente tese sustentamos que um cenário mais coerente começaria justamente pela gradação proporcional das multas tributárias com a:

- Inclusão no Código Tributário Nacional de padrões e limites para um sistema sancionatório organizado em âmbito nacional;
- Aplicação de preceitos do D. Penal ao D. Tributários para graduar as multas consoante gravidade da infração;
- Multas dentro da razoabilidade, proporcionais;
- Fim da costumeira concessão de parcelamentos especiais com redução de multa e extinção/suspensão de punibilidade penal;
- Na criminalização dos eventos tributários e imposição de multas qualificadas, exigir maior cuidado na prova do dolo, desde o momento do lançamento;
- Investigação célere dos crimes contra a ordem tributária, ainda que a aplicação da pena dependa do término do processo administrativo; isto é, a persecução penal deve se desenvolver independentemente da discussão do crédito tributário, seja em âmbito administrativo ou judicial, no entanto, o cumprimento de pena deve aguardar o posicionamento sobre a manutenção ou não do crédito tributário, uma vez que se trata de crime de resultado; ou, simplesmente descriminalizar o não pagamento de tributos, uma vez que o Estado já possui os meios coercitivos para cobrar o crédito tributário; o que não se pode é o Direito Penal ser utilizado como desvirtuada forma de cobrar tributo;
- O pagamento ou parcelamento ordinário não extinguiria e nem suspenderia a punibilidade, mas seria levado em consideração na dosimetria da pena;
- Os fatos jurídicos devem ser produzidos com maior qualidade, para tanto, é preciso uma reformulação nos tipos da Lei n. 8.137/90 que são demasiadamente vagos.

Toda a desconfiguração relatada tem como consequência o não pagamento de tributos e a obstrução do judiciário.

¹³ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio R. C. *A incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, mai/2015.

A dogmática não tem dado atenção devida ao tema. Poucos doutrinadores se arriscam a transitar pela árida seara do Direito Tributário Sancionatório, consoante testemunho de Paulo de Barros Carvalho:

“De fato, tratar das sanções tributárias e das sanções penais tributárias, a partir de seus fundamentos últimos, não é tarefa confortável. Testemunho desse asserto é o número pequeno de produções dogmáticas sobre o assunto, além do tímido impulso de especulação vertical que as qualificam.”¹⁴

O que nos impele e estimula a prosseguir dedicando-se ao exame das sanções tributárias é a busca por propostas que ajudem a solucionar a preocupante situação atual.

Com efeito, o desígnio desta tese é dar seguimento ao estudo da Sanções e propor melhorias para o Ordenamento Jurídico brasileiro, ou seja, após fazer um diagnóstico geral, identificado o ciclo vicioso, é chegada a hora de dar início ao tratamento dos problemas supramencionados, começando justamente pelo princípio de tudo: as multas desproporcionais.

O estudo mostra-se proveitoso na medida em que pretende analisar os princípios constitucionais tributários, especialmente o princípio da proporcionalidade, para tentar com base em fundamento teórico sólido propor melhorias ao sistema sancionatório tributário.

A intenção é fornecer critérios e propor uma lei nacional que promova uma verdadeira reforma do sistema sancionatório trazendo uniformidade no tratamento em âmbito nacional e que as multas sejam graduadas conforme o ilícito cometido.

Paulo Roberto Coimbra Silva ao tratar das multas graduáveis, comentando sobre a multa penal e os problemas das multas fixas, conclui justamente pela relevância de os legisladores tributários, dos mais diversos entes políticos,

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 868

atentarem para as vantagens das multas graduáveis incorporando-as em seus respectivos ordenamentos sancionatórios:

“São graduáveis as multas cujo quantum é estipulado pela lei entre limites máximo e mínimo, incumbindo ao julgador o dever de promover sua liquidação em razão de critérios atenuantes ou agravantes legalmente estipulados ou construídos doutrinária ou jurisprudencialmente, tais como reincidência ou primariedade; presença ou não do intuito de fraude, conluio, dolo ou simulação; natureza ou circunstâncias materiais do fato ilícito, a exemplo de causas de força maior ou fortuitas, alheias à vontade do infrator; e natureza ou extensão dos efeitos do ato ilícito.”¹⁵

E mais, o autor pondera justamente a falta de uma norma geral em âmbito nacional:

“Malgrado suas notáveis vantagens, que certamente viabilizariam uma substancial melhoria no cumprimento das finalidades das multas fiscais, dentre as quais se destaca a adequação da multa à capacidade econômica de cada infrator, tal sistemática, no Brasil, ao menos até então, e de forma geral, foi adotada tão-somente pelo legislador criminal. Resta, portanto, a recomendação e a esperança de que os legisladores tributários, dos mais diversos entes políticos, atentem para as vantagens das multas graduáveis e as incorporem em seus respectivos ordenamentos sancionatórios. Neste ponto, ressentese, mais uma vez, da ausência de uma norma geral disciplinando a graduação das multas tributárias.”¹⁶

Para seguir nessa toada, no **Capítulo I** apontaremos as Premissas Epistemológicas. É preciso indicar de forma clara o ponto de partida e os fundamentos teóricos adotados. Sem fundações sólidas, o cientista se perderá no caminho e não obterá êxito.

Firmadas as premissas, indicando as formas de aproximação cognoscitiva que se pretende seguir, expor-se-á a relevância do tema “*Gradação das Multas Tributárias*”, sobretudo diante das leis de regência vigentes sobre a matéria.

¹⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 165

¹⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 165

Trabalharemos a Estrutura Lógica da Norma Jurídica Tributária. Vamos perceber como uma falha identificada no plano teórico reverbera consequências práticas contundentes.

No **Capítulo II**, discorreremos sobre o Princípio constitucional da proporcionalidade. Ele é o grande vetor que conduz ao estabelecimento de sanções equilibradas e justas.

Nesse sentido, após um detido exame da estrutura normativa e da problemática apresentada, propõe-se a gradação das multas tributárias pelo princípio da proporcionalidade.

Com a finalidade de aproveitar o estudo amadurecido do D. Penal, no **Capítulo III** trabalharemos alguns conceitos que terão enorme valia no desafio de estipular a gradação das multas tributárias.

O Direito Penal é dos ramos mais antigos do Direito. Por trabalhar com a liberdade humana muitos estudiosos se dedicaram com interesse especial em compreender a criação e instituição das sanções penais, especialmente com o tema da individualização da pena.

Com efeito, acredita-se que o Direito Tributário Sancionador deve beber na fonte do Direito Penal para, resguardando suas peculiaridades, aprender e aprimorar-se.

Nessa toada, é possível considerar aplicarem-se, no âmbito tributário, preceitos do campo penal que incorporem a proporcionalidade na incidência das sanções.

O **Capítulo IV** é o fruto do escopo principal da presente tese, qual seja, a propositura de critérios para o estabelecimento de um sistema geral sancionatório e uma gradação das multas tributárias mediante alteração legislativa.

Muito se fala em reforma do sistema tributário, mas poucos atentam para a necessidade de reforma do sistema sancionatório tributário¹⁷.

O tema é entusiasmante. A solução não é simples e passa por um novo regramento legislativo, mas é justamente a busca de soluções que agreguem critérios procedimentais que permitem a melhoria do sistema sancionador tributário.

¹⁷ A PEC 45/2019, por exemplo, que altera o Sistema Tributário Nacional, nada menciona sobre as multas tributárias.

CAPÍTULO I - Premissas Epistemológicas

Para desenvolver estudo sério, é imperioso firmar as premissas e conceitos alicerces das edificações dogmáticas que se pretende construir.

É com o fito de desenvolver no Doutorado a pesquisa que começou na Graduação com a Monografia “*Do Dever de Provar o Dolo nos Crimes Contra a Ordem Tributária*” e seguiu no Mestrado em Direito Tributário da PUC/SP com a Dissertação “*Incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*”, que se buscará perquirir a respeito das multas fiscais de modo mais aprofundado.

Mais especificamente sobre a gradação das multas tributárias e a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria sancionatória.

Pretende-se seguir a trilha do constructivismo lógico semântico, capitaneada pelo professor Paulo de Barros Carvalho. A seguir descrevemos as principais características deste movimento, bem como, as demais premissas filosófico-jurídicas adotadas ao longo do trabalho, tais como: o conceito de norma jurídica, sanção, coerção, coação e a função das penas.

I.1 O Constructivismo Lógico-Semântico

Com forte inspiração nos estudos de Lourival Vilanova, tal escola é fruto da importante contribuição de Ludwig Wittgenstein. O filósofo austríaco ao publicar suas obras *Tractus Logico-Philosophicus* e *Investigações Filosóficas*, deu início à fase do denominado “giro-linguístico”, que vem a conceber a linguagem de modo independente da realidade, passando a sobrepô-la.

Nesse sentido, o universo humano é limitado pela linguagem¹⁸. Meu mundo vai até a fronteira da minha linguagem, aquilo que não posso descrever, emitir enunciados, não conheço.¹⁹

Para a teoria da linguagem, os objetos decorrem dos enunciados linguísticos, as coisas não precedem o discurso, mas nascem com ele, pois é exatamente o discurso que lhes dá significado. Nesse contexto, Lourival Vilanova ensina:

“Um sistema de significados (religiosos, éticos, científicos, estéticos, políticos, jurídicos), como significados, encontram-se articulados por leis não-causais. Cada um, como sistema relativamente fechado em sua específica modalidade de consistir, é autônomo. Mas não existem por si mesmos. Sem crenças, convicções, atitudes, sem atos subjetivos nos sujeitos da interação social, não teriam chegado a ser concebidos e, uma vez concebidos, a operar como pontos de encontro entre os sujeitos. Os atos subjetivos de pensar, de querer, de sentir (para simplificar em classes mais gerais) projetam-se, exteriorizam-se, dessubjetivam-se, incorporificando-se no vasto campo dos bens - objetos dotados de significados - desde o mais rudimentar instrumento das épocas arcaicas e primitivas até as mais refinadas máquinas eletrônicas, desde as crenças até as teorias abstratas, desde o simples desenho do objeto, com o fim mágico de dominação de parte do mundo exterior, até as mais altas concepções da arte e da religião.”²⁰

O constructivismo lógico-semântico tem um modo peculiar de conhecer o objeto, no estudo do Direito ele se mostra de grande valia. A expressão foi atribuída pelo professor pernambucano Lourival Vilanova, esse método visa a agregar firmeza e coerência ao discurso do direito positivo e da Ciência do Direito reduzindo a ambiguidade e a vaguidade dos termos utilizados.

¹⁸ Seguindo as lições de Vilém Flusser, a língua cria o mundo. Assim, diante da variedade de idiomas, o universo de pensamento também é plural. Através do jogo da tradução, o autor sistematicamente passava de uma língua para outra textos em alemão, português, inglês e francês. Desse modo, surgem novas categorias significativas na língua tradutora. (FLUSSER, Vilém. *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Florence Haret e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009.)

¹⁹ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Edusp, 2001.

²⁰ VILANOVA. *Causalidade e Relação*. Noeses, 5ª ed. São Paulo, 2015. P. 15

O referencial teórico adotado – Constructivismo Lógico-Semântico – foi diretamente influenciado pelas ideias da corrente de pensamento denominada Neopositivismo Lógico, também conhecida como Filosofia Analítica ou Empirismo Lógico, que surgiu na segunda década do século XX, em Viena.

Um conjunto heterogêneo de estudiosos, das mais variadas áreas, se reunia constantemente para debater temas voltados aos fundamentos da ciência.

No veio de uma temática tão relevante eles discutiam e pensavam sobre as bases da ciência, em uma verdadeira Epistemologia Geral. Ou seja, era uma Teoria Geral do Conhecimento ou Gnosiologia, mas o foco de análise não era o saber comum, o objeto de estudo era mais restrito, qual seja, o saber qualificado como científico. A preocupação era de se construir uma linguagem rígida e precisa, ideal para a ciência.

Os variados filósofos, juristas, sociólogos, reduziram ainda a Epistemologia à Semiótica, compreendida como Teoria Geral dos Signos. Ao observarmos a redução da Filosofia à Epistemologia e desta à Semiótica, vislumbra-se a importância que os membros desse movimento atribuem à linguagem como instrumento por excelência do saber científico.

É nessa senda que surgem proposições como: *“ali onde não houver precisão linguística não poderá haver ciência”*. Nesse sentido, como fruto dos acalorados debates concluiu-se que para haver ciência, seja ela de qualquer área de conhecimento, necessário se faz uma boa dose de precisão linguística. Os componentes do chamado Círculo de Viena perceberam que a linguagem comum é defeituosa e ambígua, e jamais traduziria os anseios do conhecimento humano.

Assim, dentre as propostas elaboradas está: (i) a necessidade de criação de novos vocábulos que agregassem precisão às ideias, ou (ii) os termos deveriam se submeter ao que Rudolf Carnap chamou de “processo de elucidação”, em uma verdadeira purificação da linguagem.

Os neopositivistas lógicos apontaram as regras do jogo científico, e um dos seus pressupostos era o de que as proposições científicas devem ser pacíficas de

comprovação empírica, ou legitimadas pelos termos que as compõem, quando nada afirmam sobre a realidade (no caso das tautologias)²¹. Isso explica porque o movimento também é chamado de Empirismo Lógico.

Paulo de Barros Carvalho,²² bem explica que essa nova concepção dá origem à filosofia da linguagem ordinária e provocou aquilo que veio a chamar-se giro-linguístico. Nesse caminho, as obras de Wittgenstein serviram de marco para a grande virada linguística.

Fabiana Del Padre Tomé²³ expõe a inovação trazida pelo movimento conhecido como giro linguístico, oriundo da filosofia da linguagem de Wittgenstein. Passou-se a considerar a linguagem como algo independente do mundo da experiência, deixando de ser apenas um meio para o conhecimento para se tornar capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade. Aparecendo o conhecimento não como relação entre o sujeito e o objeto, mas como relação entre linguagens, entre significações.

Na teoria da linguagem o mundo é uma construção de significações, um enunciado só se explica por outro enunciado e assim sucessivamente. É daí que Tarek Moysés Moussallem²⁴, constata que o mundo circundante é constituído pela linguagem porque esta se encontra inevitavelmente atrelada ao conhecimento.

De modo atilado e conclusivo, professor Paulo de Barros Carvalho exprime:

“conheço determinado objeto na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal arte que o conhecimento se apresenta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas”²⁵; e ainda “todo conhecimento é redutor de dificuldades, reduzir as complexidades do objeto da experiência

²¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 38

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 26

²³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. Noeses, São Paulo, 2008.

²⁴ MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo, Noeses, 2006.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. Saraiva, São Paulo, 2010.

é uma necessidade inafastável para se obter o próprio conhecimento”²⁶.

Assim, adotando as premissas acima mencionadas, no que se refere à teoria do conhecimento ou epistemologia e à teoria da linguagem, retirando-se os demais significados que o termo conhecimento pode sugerir, é possível afirmar que ele é a relação entre linguagens, que pode ter vários níveis de precisão, como, por exemplo, o saber do leigo e o conhecimento científico.

O conhecimento, portanto, não depende da relação com os objetos, mas apenas da relação com outras palavras, já que a linguagem é auto-referente as proposições descritivas se relacionam com outros enunciados.

A escola do professor Paulo de Barros Carvalho deixa sua marca a cada dia com a publicação de trabalhos com um rigor metodológico e investigativo exemplar. Mais adiante, quando separamos o aspecto sintático, semântico e pragmático no estudo do Direito, estamos aplicando aquilo que os precursores do Círculo de Viena aspiravam, justamente a precisão do saber científico.

A clarificação da linguagem é a melhor forma de livrar-se dos problemas filosóficos, eles tornam-se “privados de sentido” se a linguagem em que vêm expressos for reconduzida às suas regras. A experiência era o critério ou a norma de investigação do antigo empirismo, agora, em ambas as correntes do neo-empirismo, a linguagem cumpre este papel.

O constructivismo lógico-semântico adota postura analítica. Ela vem para decompor, seccionar o objeto e melhor compreendê-lo, através da hermenêutica investiga o fenômeno jurídico com visão cultural. Munido desse poderoso instrumental a investigação segue por caminho iluminado, nesse sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho exprime:

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 8

“de primeiro, por sair amarrando e costurando os conceitos fundamentais, estipulando o conteúdo semântico dos termos e expressões de que se servem os especialistas, de segundo porque projeta os elementos especulativos, preparando-os para outra sorte de indagações, agora de cunho culturalista; e, por fim, munidos desse poderoso instrumental, aplica-lo ao direito tributário dos nossos dias.”²⁷

A seguir explicamos a adoção dessa corrente de pensamento e porque constructivismo, porque lógico e porque semântico.

I.1.1 Constructivismo

Conforme mencionado acima, a linha constructivista de modo revolucionário defende a constituição no mundo pela linguagem. As coisas não existem em si, a linguagem não apenas descreve a realidade, mas ao contrário esta depende umbilicalmente daquela e é criada por ela. A linguagem não espelha a realidade, a constitui, daí a nomenclatura, a construção é feita pelo intérprete.

Lourival Vilanova foi o responsável pela criação do nome – constructivismo lógico-semântico – atribuído ao movimento. Ele expressa a importância da postura constructivista e agrega o adjetivo composto lógico-semântico para realçar a importância da análise de todos os aspectos da linguagem.

Indagado quanto à ausência da referência ao âmbito pragmático, ele respondia que não foi esquecimento e nem houve descuido, o termo foi suprimido apenas por uma questão estilística, agregar o adjetivo pragmático deixaria muito extensa a nomenclatura.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. Saraiva, São Paulo, 2010. p. XXVII

A palavra constructivismo, como explica Fabiana del Padre Tomé, é empregada para denominar teorias que defendem a ideia de que há sempre intervenção do sujeito na formação do objeto. Nessa linha, a apreciação humana implica sempre uma construção de sentido, ela explica:

*“Eis o primeiro ponto distintivo do constructivismo lógico-semântico. Adotado esse método, o cientista do direito não se limita a contemplar o texto da lei, mas efetivamente constrói os sentidos normativos. A construção de sentido, porém, não é feita de modo indiscriminado. Nessa linha metodológica, procura-se amarrar a idéias, definir os termos importantes, para conferir firmeza ao discurso. E tal amarração opera-se no plano lógico e no plano semântico. Daí falar-se em **constructivismo lógico-semântico**. Com isso, busca-se formar um discurso responsável, isto é, comprometido com as premissas, como sentido que se firmou para os termos.”²⁸*

De acordo com as premissas adotadas, as coisas só existem para o ser humano a partir do instante em que se tornam inteligíveis para ele. A Teoria da Linguagem identifica a verdade não como a relação entre a o objeto e sua descrição, mas a relação criada entre palavras, ou seja, entre linguagem.

A postura constructivista é fundamental ao longo da presente tese que pretende a cada capítulo amarrar a ideias, definir os termos importantes, para conferir firmeza ao discurso.

I.1.2 Lógico

É preciso entender porque Lourival Vilanova fez uso do expressão “lógico” na nomenclatura da teoria. É que desde a segunda década do século XX, imaginava-se a redução de todas as ciências a um modelo lógico, puro.

²⁸ Texto “Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico”, de Fabiana Del Padre Tomé, publicado no livro *Vilém Flusser e Juristas*, coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009. P. 324

A Lógica na antiguidade grega era a arte de produzir argumentos de maneira habilidosa, com o objetivo de organizar a mensagem e convencer. A ciência lógica evoluiu e passou a oferecer critérios na busca da determinação da correção do raciocínio, apontando as premissas e formalizando as proposições é possível identificar a validade dos esquemas intelectuais perpetrados.

Nicola Abbagnano²⁹ bem exprime que todas as proposições da lógica são tautologias, nada dizem, são analíticas, apenas mostram possíveis modos de conexão ou transformação entre proposições. A partir daí tem-se um novo positivismo, agora um positivismo lógico.

Quem desenvolveu de modo inusitado os estudos lógicos foi Aristóteles. Ele transformou as pesquisas dos conteúdos mentais na secreta intimidade de sua organização interior, num sistema de enunciados de natureza científica. E o fez de modo tão bem composto que Kant admitiu estar diante de um corpo de conhecimentos pronto e acabado, não havendo como experimentar novos progressos.³⁰

No direito esses conceitos tem uma aplicabilidade incrível. O manuseio dos problemas lógicos permite ao profissional manusear a técnica do raciocínio correto. Os Juízes, Advogados e demais juristas se ocupam o tempo inteiro em raciocinar sobre as normas, manejá-las, descrevê-las criando e refutando argumentos que precisam de coerência lógica.

Lourival Vilanova³¹ expõe que a Lógica vem a ser a *formalização* da linguagem, quer dizer, a separação das estruturas que estão encobertas pela matéria ou conteúdo das proposições, no Direito, as relações sociais, valores, etc.

A convivência entre a Lógica e a Linguagem é tal que só há Lógica onde houver Linguagem. A Lógica enquanto Linguagem é um sistema de significações

²⁹ ABBAGNANO, Nicola. *História da Filosofia, O Neo-empirismo*. Volume XIV Lisboa: Editorial Presença, 1969. p. 21

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 68

³¹ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 20

dotado de regras sintáticas rígidas – com plano semântico em que seus signos apresentam um e somente um sentido.

Assim, temos que a proposição é a expressão verbal do juízo, o termo é da ideia e o argumento, do raciocínio. Apreendemo-los pelo ato gnosiológico da intelecção e o método que se lhes aplica é o racional-dedutivo. Essas formas ideais, contudo, só existem onde houver qualquer manifestação de linguagem.

Para que exista lógica jurídica é indispensável que exista linguagem, pois com a linguagem são postas significações.

Para o professor Lourival Vilanova³² a proposição não pertence a nenhuma linguagem-de-objetos. Em rigor, não está no mesmo plano da linguagem-de-objetos. Não é do plano da vida prática, em que a linguagem é instrumento de informação sobre as coisas do mundo, nem é do plano da linguagem de cada ciência especializada no conhecimento de uma parcela ou ângulo das coisas do mundo.

Tomar, pois, a proposição em si mesma é tirá-la do contexto empírico, ou existencial, pondo entre parênteses os componentes desse contexto, numa mudança de atitude da consciência ante os objetos.

É com base nesses conceitos que no decorrer do trabalho far-se-ão incursões sobre a estrutura lógica das normas de direito tributário, tanto aquelas normas constitucionais quanto as infraconstitucionais, compreender este tema representa um poderoso instrumento de análise do Direito.

Desse modo, quando o Direito é o objeto de estudo, o uso das leis da lógica clássica, conhecidas com o nome de lei de identidade, de não-contradição e de exclusão de terceiro, é de grande proveito.

A abstração (lógica), ou reflexão lógica como descrita por Husserl é útil para compreender os enunciados da linguagem prescritiva de situações objetivas, ou

³² VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 41

seja, a linguagem do Direito cuja finalidade é "alterar a circunstância", e cujo destinatário é o homem e sua conduta no universo social.

A organização lógica das proposições permite filtrar as imperfeições encontradas nos enunciados prescritivos.

O professor Lourival Vilanova³³ bem explica: formalizar não é conferir forma aos dados, inserindo os dados da linguagem num certo esquema de ordem. É destacar, considerar à parte, abstrair a forma lógica que está, como dado, revestida na linguagem natural, como linguagem de um sujeito emissor para um sujeito destinatário, com o fim de informar notícias sobre os objetos. É destaque, por abstração lógica, a forma, desembaraçando-me da matéria que tal forma cobre. A matéria reside nos conceitos especificados, nas significações determinadas.

No entanto, a lógica é apenas um ponto de vista sobre o conhecimento. Nessa senda, Geraldo Ataliba preleciona:

“a experiência jurídica integral levará em conta todos os aspectos constituintes do dado: o lógico nos enunciados e o empírico nos dados-de-fatos, valorativamente selecionados da realidade física e social (que, por isso, se qualifica juridicamente, ou se torna juridicamente relevante).”

A lógica se preocupa com a correção do processo, uma vez completado. Sua interrogação é sempre esta: a conclusão a que se chegou deriva das premissas usadas ou pressupostas?

O professor Paulo de Barros Carvalho³⁴ afirma: considerações deste tope nos permitem perceber que a lógica, por si só, não é suficiente para nos conduzir à concreção material da experiência jurídica, isolando, na sua amplitude, tão-só os caracteres formais das normas, auxilia na análise sintática.

³³ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 20

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 84

Sendo parcial a visão lógica, o discurso linguístico do Direito deve ser estudado, na sua integridade, ou seja, nas três dimensões semióticas: sintática, semântica e pragmática.

Partindo de tais lições, a análise da estrutura lógica das normas jurídicas ganha outra perspectiva e profundidade, nomeadamente ao tratamos da estrutura das normas jurídicas sancionatórias, desbravando temática objeto de poucos trabalhos aprofundados.

I.1.3 Semântico

Seguindo pela teoria geral dos signos de Charles Morris, baseada na semiótica de Peirce, ressalta-se três dimensões que a linguagem apresenta.

No plano sintático é possível perquirir sobre a ordem que as palavras devem ser postas para que o enunciado tenha sentido, a colocação de vocábulos aleatoriamente não dá validade sintática ao discurso e impede que a comunicação flua. Sob o ângulo semântico da linguagem verifica-se a correspondência entre a palavra e os objetos significados, de modo a analisar a verdade do discurso. Já pelo prisma pragmático observa-se a relação que os signos mantêm com o emissor e o destinatário da mensagem, também chamados de utentes da linguagem.

Roman Jakobson ao apontar a diferença entre a sintaxe e a semântica, pontua: enquanto a sintaxe se ocupa do eixo dos encadeamentos (concatenação), a semântica é responsável pelo eixo das substituições³⁵. Daí a importância do interpretante, já que o signo linguístico para ser compreendido exige não só os protagonistas, mas também, segundo Peirce, esse interpretante, que se dá por meio da ligação de outros signos ao signo em questão.

³⁵ JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Trad. José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo, Cultrix, 1991.

A ambiguidade é característica inerente às palavras que muitas vezes dão ensejo a mais de um significado. Tal fenômeno é comum, e facilmente compreendido por esta corrente teórica, já que não é a palavra em si portadora de significado, mas o intérprete que atribui ao signo de acordo com seu horizonte cultural.

Do mesmo modo, no Direito, uma definição jurídica é relação entre palavras, não há limites ontológicos, mas para que haja comunicação, a estipulação de conceitos não pode ser pontual. A criação de um termo depende da aquiescência pela comunidade, essa aceitação é influenciada por diversos aspectos, tais como, quem está enunciando, se é um argumento de autoridade, etc.

Como exprime o professor Lourival Vilanova, em seu “O Universo das Fórmulas Lógicas”:

“interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”³⁶

Robson Maia Lins, bem pontua que isso explica porque partindo um único suporte físico (artigo de lei, por exemplo) membros do Poder Judiciário atribuem diferentes significados ao texto.³⁷

Ao entender e explicar o fenômeno interpretativo e de construção de sentido muitos atribuem à escola do professor Paulo de Barros Carvalho, de modo equivocado, o papel de defensor do subjetivismo e da atribuição arbitrária de sentido ao texto. A linha de pensamento ora apresentada não defende o subjetivismo, ela descreve o fenômeno linguístico e interpretativo.

A busca por um sentido unívoco e pela verdade é importante, mas invariavelmente esgotam-se na retórica e essa é ao mesmo tempo a perene angústia e beleza do Direito. Isto é, o esforço é válido, mas pela própria forma de pensamento

³⁶ Citado por: CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 223

³⁷ LINS. Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Editora Noeses, São Paulo, 2019. p. 18

humano, trata-se de um trabalho infinito, ou melhor, termina no momento em que cessa a comunicação. Por isso Tárek Moysés Moussalem afirma:

“funciona da seguinte forma: já que não conseguimos vencer nosso inimigo (ambiguidade, vaguidade e carga emotiva), procuramos conviver com ele pacificamente, caso contrário, viver (em um mundo linguístico), habitar uma linguagem, tornar-se-ia, insuportável.”³⁸

Com efeito, a súmula vinculante, por exemplo, é uma tentativa de solucionar divergências interpretativas por meio da positivação de novo enunciado prescritivo com aplicação vinculante. Mesmo assim, apesar de buscar elucidar alguma controvérsia e entregar maior segurança jurídica, a própria súmula ainda será alvo de interpretação.

Consciente de tal problema, ou melhor, de tal característica da linguagem, ao buscar-se um discurso científico coeso e preciso os termos devem passar por um processo de elucidação de modo a afastar os possíveis ruídos de comunicação.

Por outro lado, a vaguidade também é característica recorrente nos termos da língua, mas nesse caso a dificuldade é definir a que objetos o signo se refere.

O Direito não foge a estas características da linguagem, frequentemente os problemas jurídicos rondam em torno de discussões que pretendem convencer a respeito do melhor uso de determinada palavra. Assim, como exemplo de palavras ambíguas, temos: fato gerador, norma jurídica, princípios, como, exemplos de termos vagos: princípios, valores, tributo.

É por essa razão que ao logo da presente tese, toma-se o cuidado de apresentar, de plano, as definições e acepções dos termos utilizados. Por tratarmos de sanções o cuidado deve ser ainda maior. Os termos eleitos devem conter o menor grau de vaguidade possível.

³⁸ Citado por: CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 64

I.2 Pressupostos filosóficos jurídicos

Apresentada a corrente teórica adotada, é importante indicar os pressupostos filosóficos e jurídicos que moldam e sustentam todo o trabalho dogmático ora desenvolvido.

O direito tem, como primordial objetivo, a regulação de condutas inter-humanas, no sentido de realizar determinados valores tidos como proeminentes para determinada sociedade em certa circunstância de espaço e tempo. Ele é necessariamente expresso em linguagem, e linguagem é texto.

Daí decorre a definição do professor Paulo de Barros Carvalho³⁹ do conceito de direito positivo, como *“plexo de normas jurídicas válidas num corpo de linguagem prescritivo, que fala do comportamento do homem na comunidade social”*.

É preciso destacar que a visão normativa adotada não é aquela absoluta, mas, como ressalta Paulo de Barros Carvalho, parte-se da teoria da norma para alcançá-la em sua manifestação lógica, semântica e pragmática:

“Devo esclarecer, contudo, que a visão normativa a que me refiro não pretende assumir caráter absoluto que a levaria, certamente, ao "normativismo", entendido o termo como algo excessivo, que se põe logo em franca competição com outros esquemas de compreensão, afastando iniciativas epistemológicas que se dirigem aos diferentes setores de que se compõe o fenômeno. A teoria da norma de que falo há de cingir-se à manifestação do deontico, em sua unidade monádica, no seu arcabouço lógico, mas também em sua projeção semântica e em sua dimensão pragmática, examinando a norma por dentro, num enfoque intranormativo, e por fora, numa tomada extra-normativa, norma com norma, na sua multiplicidade finita, porém indeterminada.”⁴⁰

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo, Saraiva, 2011. p.43

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. Noeses, 4ª ed. 2011. P. 127

Com efeito, na pesquisa, busca-se examinar a aplicação do princípio da proporcionalidade para implementação da gradação das multas tributárias, justamente mediante juízo crítico inerente à linguagem científica.

I.3 Pressupostos da Teoria Geral do Direito

Uma teoria ocupa-se em observar, analisar e tentar compreender determinado objeto, reduzindo as complexidades.

Conforme ensinamento do jusfilósofo alemão Karl Larenz⁴¹, cada ciência lança mão de determinados métodos, modos de proceder, no sentido da obtenção de respostas às questões por ela suscitadas.

Karl Larenz pondera que, na diversidade de todas estas posições, pode descortinar-se uma identidade de problemática, onde os questionamentos giram majoritariamente em torno de conceitos como os de validade e positividade, de normatividade e determinação ontológica do direito.

Portanto, não há uma primazia no modo de se aproximar do dado jurídico, muitos podem ser os sistemas de referência, a diversidade de métodos justifica as diferentes respostas encontradas pelos pensadores supramencionados.

Nessa senda, é preciso apresentar o corte metodológico que será adotado. Assim como Paulo de Barros Carvalho, pretende-se tratar os problemas na linha das teorias retóricas, autorreferentes, não na concepção das teorias ontológicas.

⁴¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Trad. José Lamego. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1997. p. 1

A maiêutica socrática aperfeiçoada por Platão que a transformou na dialética é ferramenta comum na presente tese. É frequente a contraposição de uma ideia ou pergunta a um juízo crítico inspirado pelas lições:

“As perguntas bem feitas, o esforço por dirigir a intuição para a essência do objeto proposto, pouco a pouco e não de chofre, com uma série de flechadas sucessivas, encaminhando o esforço do espírito para onde deve ir, conduzirão à reminiscência, à recordação daquelas ideias intelectuais que as almas conheceram e que logo, ao se encarnar em corpos humanos, esqueceram. A dialética consiste, para Platão, numa contraposição de intuições sucessivas, cada uma das quais aspira a ser a intuição plena da ideia, do conceito, da essência; mas como não pode sê-lo, a intuição seguinte, contraposta à anterior, retifica e aperfeiçoa essa anterior. E assim sucessivamente, em diálogo ou contraposição de uma intuição à outra, chega-se a purificar, a depurar o mais possível esta vista intelectual, esta vista dos olhos do espírito, até aproximar-se o mais possível dessas essências ideais que constituem a verdade absoluta.”⁴²

A pesquisa também bebe da concepção aristotélica da lógica. A teoria da inferência, de uma proposição que leva a outra proposição pela aplicação do pensamento racional.

Conforme exposto, toma-se o direito como objeto da cultura, criado pelo homem, para organizar os comportamentos intersubjetivos, guiando os indivíduos em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados.

A presença de cuidado metodológico, com argumentos vertidos sempre em linguagem rigorosa, é necessidade premente no desenvolvimento de trabalhos de cunho científico. O tema das multas tributárias é carente de obras qualificadas por uma investigação vertical e profunda lastreada em bases teóricas sólidas.

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho bem enuncia que nenhuma solução jurídico-tributária haverá de prosperar, se não estiver devidamente esteiada

⁴² MORENTE. Manuel Garcia. Fundamentos de Filosofia – Lições Preliminares. Ed. Mestre JOU, São Paulo. 1980 p. 40

naquelas noções propedêuticas que desenham o campo de estudo da Teoria Geral do Direito, aduzindo ainda:

“Decididamente, não creio em aprofundamento teórico sem que o agente do conhecimento, numa atitude de introspecção, como estratégia para aproximar-se do objeto, desloque provisoriamente o alvo de suas reflexões para os pressupostos do saber científico, reservando espaço para considerações de ordem epistemológica.”⁴³

Assim, as proposições descritivas do labor científico devem dirigir-se ao objeto, segundo métodos previamente estabelecidos.

Na linha da filosofia da linguagem, a forma de aproximação do objeto é pela interpretação, método em sentido amplo. Coeso com os pressupostos do neopositivismo lógico, firma-se a escolha do método analítico de decomposição significativa, depurando a linguagem natural, sempre fazendo uso do método hermenêutico, valorativo.

O estudo do tema lastreado neste exame teórico profundo é o melhor caminho para alcançar as respostas capazes de influenciar e transformar o nosso sistema sancionador tributário brasileiro.

I.4 Teoria da Norma Jurídica

No Direito as proposições implicante e implicada, hipótese e consequência, são estabelecidas por um ato de autoridade. Todos os fatos jurídicos são construções de linguagens, portanto, nessa perspectiva metalinguagem em relação ao

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.867

evento. Daí decorre sua afirmação “*O fato torna-se fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese.*”⁴⁴

No mesmo sentido Pontes de Miranda adverte:

*“Temos, porém, no trato do direito, de discernir o mundo jurídico e o que, no mundo, não é mundo jurídico. Por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito.”*⁴⁵

Partindo das premissas anteriormente indicadas, utiliza-se a definição de norma jurídica⁴⁶ como significação que se obtém a partir dos textos do direito positivo. Tudo consoante metodologia antecipadamente eleita, evitando o frequente sincretismo metodológico presente em grande parte da doutrina.

Influenciado pela posição positiva normativista, Paulo de Barros Carvalho⁴⁷ define Direito como o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. De tal modo, o Direito será visto sempre na sua dualidade existencial: suporte físico e significado (valor).

Partimos da concepção de norma jurídica⁴⁸ em sentido estrito: a significação que se obtém a partir da leitura dos textos do direito positivo, ou seja, é o juízo hipotético-condicional fruto da atividade de interpretação.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁹ separa os subsistemas de manifestação do direito positivo e a estrutura da norma jurídica em quatro planos: o intérprete partindo da leitura dos enunciados prescritivos (S1), articula as significações ou proposições (S2) e compõe a norma jurídica (S3), também denominada “expressão irreduzível de

⁴⁴ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Noeses, 2005.

⁴⁵ MIRANDA, Pontes de. *TRATADO DE DIREITO PRIVADO-TOMO I -PARTE GERAL*

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo, Saraiva, 2011. p.40

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo, Saraiva, 2011. p.34

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo, Saraiva, 2011. p.40

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. Saraiva, São Paulo, 2010.

manifestação do deôntico” (juízo hipotético-condicional), depois surge (S4) o plano das significações normativas sistematicamente consideradas.

Assim, para que se possa falar em norma jurídica é preciso que existam enunciados válidos no direito positivo que ao serem interpretados produzam na mente do intérprete o juízo hipotético-condicional direcionado à regulação de condutas humanas (dado o fato *f*, deve ser a relação *R*).

Afirmar o exato momento em que existe o jurídico é tarefa que preocupa os grandes estudiosos desde os primeiros passos do Direito. Os conceitos de validade, norma jurídica, são fundantes, partindo deles o cientista e o aplicador poderão empreender atividade dotada de rigor, a depender do método eleito.

Como exprime Tárek Moussallem, por ser o objeto cultural composto de atos de fala, o direito positivo, sendo um deles, encontra-se susceptível da atribuição de uma significação. Aos atos de fala são conferidos sentidos deônticos com vistas ao regramento da ação humana. Suprimida a significação, inutiliza-se o bem cultural.

Com efeito, a validade diz respeito tanto ao enunciado prescritivo quanto à norma jurídica (em sentido estrito). Nesse sentido, Cossio afirma que os objetos culturais devem possuir dois requisitos: “a existência do substrato” e a “existência do sentido”.

Estes fundamentos são indispensáveis. A solução proposta na presente tese passa pela alteração dos enunciados e normas jurídicas em uma verdadeira reforma do sistema sancionatório.

Entender a conexão entre normas, suas relações de coordenação e subordinação, é fundamento premente na jornada dirigida a identificar os vícios da aplicação das sanções.

O alemão Claus-Wilhelm Canaris, em seu “Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito” efetua apanhado histórico da evolução do pensamento sistemático no Direito e sua importância. Partindo daquele conjunto esparso

de normas, com a evolução da sociedade, os juristas passam a adotar a ideia de sistema.

Sem maiores preocupações com a análise histórica que sem dúvidas revelaria a importância desse conceito para a formação do Direito atual, cumpre destacar sinteticamente o pensamento do professor da Universidade de Munique:

“O conceito de sistema jurídico deve-se desenvolver a partir da função do pensamento sistemático. Por isso, todos os conceitos de sistema que não sejam capazes de exprimir a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica são inutilizáveis ou, pelo menos, de utilização limitada” (...) “O sistema cumpre sobretudo, em particular, duas tarefas na obtenção do Direito: ele contribui para a plena composição do conteúdo teleológico de uma norma ou de um instituto jurídico o que conduz a interpretá-los como parte do conjunto da ordem jurídica e sobre o pano de fundo das conexões relevantes; e ele serve para a garantia e a realização da adequação valorativa e de unidade interior do Direito, porquanto mostra as inconseqüências valorativas.”⁵⁰

A expressão “sistema jurídico” não encontra tratamento unívoco por parte dos estudiosos, não obstante é possível considerar o sistema enquanto algo formado por porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum⁵¹. Dessa forma, ter-se-á a noção fundamental de sistema ao observar um conjunto de elementos estruturados e relacionados entre si aglutinados perante uma referência determinada, um princípio unificador.

Luhmann, estudioso dos mais diversos sistemas sociais, da economia à arte, o direito, a política, a moral, e a religião, ele não aplica de fora simplesmente uma teoria abstrata, suas análises contribuíram de modo importante na investigação de cada área. No que se refere ao Direito, Niklas Luhmann⁵² pontua que a esta existência de

⁵⁰ Livro: PENSAMENTO SISTEMÁTICO E CONCEITO DE SISTEMA NA CIÊNCIA DO DIREITO. Introdução e tradução: A Menezes Cordeiro, 3ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2002. Tradução do original alemão: CLAUS - WILHELM CANARIS. *SYSTEMDENKEN UND SYSTEMBEGRIFF IN DER JURISPRUDENZ. 2 Auflage, 1983. Duncker und Humblot, Berlin. P-280-283*

⁵¹ CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª edição. Editora Saraiva. Pág137

⁵² O PENSAMENTO DE NIKLAS LUHMANN. José Manuel Santos.(Org.) lusosofia, 2005. p.98

expectativas generalizadas de modo congruente num sentido elementar poderia chamar-se o *direito* do sistema.

Por outro lado, o Marcelo Neves propõe uma classificação dos sistemas em “sistemas reais” ou empíricos e “sistemas proposicionais”, os reais seriam formados por objetos do mundo físico e social enquanto os proposicionais corresponderiam às proposições, pressupondo dessa forma, linguagem.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho⁵³ o direito positivo é sistema jurídico, mais precisamente é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretivos e vazada em linguagem técnica. Assim, ordenamento é a ordem posta, o direito positivado, um conjunto de disposições jurídicas, produzidas por um ato de autoridade, estruturadas por vínculos de subordinação e coordenação. Sem grandes diferenciações, é aquilo que chamamos de sistema jurídico.

Para Lourival Vilanova, tem-se o sistema jurídico quando:

*“as variáveis lógicas da teoria das classes são saturadas de conteúdos, formando proposições inter-relacionadas”.*⁵⁴

Assim, a formação do sistema é determinada pelas relações de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas de diferentes patamares hierárquicos.

I.4.1 A Norma Jurídica Completa

Ao trabalhar o papel do Direito e a forma como procura ordenar condutas nos deparamos com o conceito de norma jurídica completa. Baseados nas lições de

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª edição. Editora Saraiva. Pág. 143.

⁵⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo, Noeses, 2006.

Hans Kelsen⁵⁵, o Direito é uma ordem coercitiva. Ela o é porque ameaça atitudes socialmente danosas com medidas de coerção, porque decreta tais medidas de coerção.

Assim, o Direito é a coercitividade organizada. Nesse sentido, Kelsen explica que há um elemento comum entre todas as ordens jurídicas, desde o Direito dos Babilônios antigos até a Constituição Suíça, do chefe despótico de uma pequena tribo africana até o direito vigente nos Estados Unidos, é a técnica social específica de uma ordem coercitiva.

Para obter uma conduta social desejada, é utilizada uma medida de coerção a ser aplicada em caso descumprimento da ordem.

Conforme exposto na dissertação de mestrado,⁵⁶ no Direito a coação é a reação da ordem jurídica contra o delito. O que distingue o direito dos outros sistemas normativos é a forma de coação.

Como assevera Paulo de Barros Carvalho⁵⁷, todos os sistemas normativos são essencialmente coativos, não servindo, pois, tal aspecto para diferenciar o ordenamento jurídico de outros sistemas de normas. A coatividade é o aspecto que individualiza o direito de outros domínios normativos, ela é exercida em último grau pela execução forçada e pela restrição da liberdade. A coercibilidade no Direito diz respeito à autoridade institucionalizada.

Kelsen aponta que a força é utilizada pelo Estado para prevenir o uso da força, ou seja, o ato coercitivo da sanção é exatamente o mesmo tipo de ato que a ordem jurídica busca prevenir os indivíduos de cometerem. Esta antinomia é aparente, uma vez que o Direito é uma ordenação que tem como fim a promoção da paz. “o Direito faz do

⁵⁵ HANS, Kelsen. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 26

⁵⁶ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio R. C. *A incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, mai/2015. p. 76

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 844

uso da força um monopólio da comunidade. E, precisamente por fazê-lo, o Direito pacifica a comunidade.”⁵⁸

Adotando-se a estrutura normativa kelseniana, as normas jurídicas são compostas pela associação de uma hipótese a uma consequência, ligados pelo conectivo condicional deonticamente neutro.

No entanto, o timbre de que dá juridicidade ao Direito é justamente a sanção, com ela temos a norma jurídica completa. Por isso, Eurico de Santi, lastreado nas lições kelsenianas, ressalta que a norma enquanto mecanismo básico de funcionalidade do direito, consubstancia apenas um dos membros da norma jurídica completa:

*O ser norma jurídica pressupõe bimembridade constitutiva. É a licença científica que permite a cisão metodológica desta estrutura complexa, na série de normas que compõem o sistema do direito positivo. O primeiro membro, denominamos norma primária; o segundo, norma secundária. Ambas apresentam idêntica estrutura sintática, mas composição semântica distinta. A norma primária vincula deonticamente a ocorrência de dado fato a uma prescrição (relação jurídica); a norma secundária conecta-se sintaticamente à primeira, prescrevendo: se o fato de a não ocorrência da prescrição da norma primária se verificar, então deve ser uma relação jurídica que assegure o cumprimento daquela primeira, ou seja, dada a não observância de uma prescrição jurídica, deve ser a sanção.*⁵⁹

Paulo de Barros Carvalho destaca que Kelsen deu tanta importância ao papel da coação e da sanção no Direito, que considerou no contexto da bimembridade das normas, *como norma primária, a sancionadora* e *como norma secundária, a norma de conduta*. Apenas posteriormente, em seu “Teoria Geral das Normas” Kelsen reconhece que a norma sancionadora é a norma secundária e a norma de conduta é a norma primária:

“Uma ordem normativa contém não apenas normas que impõem uma conduta determinada — como uma ordem jurídica positiva —

⁵⁸ HANS, Kelsen. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 30

⁵⁹ De SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 36

mas também normas que instruem uma sanção para a hipótese de não serem cumpridas e — como uma ordem moral positiva — também para as hipóteses de serem cumpridas, pois a norma que impõe uma conduta determinada e a norma que estatui uma sanção para a hipótese de não cumprimento ou para o caso de cumprimento da primeira norma mencionada formam uma unidade. Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato de violação da primeira seja essencial para o Direito então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como norma secundária - e não o contrário como o foi por mim anteriormente formulado. A norma primária pode, pois, aparecer inteiramente independente da norma secundária”⁶⁰

Como ressaltado, a estrutura lógica da norma primária e da norma secundária são semelhantes. No entanto, nas normas sancionatórias há em seu antecedente a previsão de conduta ilícita, no direito tributário, corresponde ao descumprimento da relação prevista no conseqüente da regra-matriz de incidência. Paulo de Barros Carvalho esclarece:

Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. Anote-se: “ilícito” ou “infração tributária” são categorias relativas ao mundo fáctico.”⁶¹

Assim, o que faz a norma ser jurídica é justamente a forma como é exercida a sanção. Temos então a norma primária, estatuidora de direitos e correspectivos deveres e a norma secundária, a que estabelece a sanção mediante o exercício da coação estatal.⁶²

Paulo de Barros Carvalho⁶³ aponta que a diferença entre normas primárias e normas secundárias está na circunstância de que estas últimas expressam em seu conseqüente relação de cunho jurisdicional, em que o Estado participa como juiz

⁶⁰ Kelsen, Hans. *TEORIA GERAL DAS NORMAS*, 1ªed. Editora: SERGIO FABRIS, 1986. p. 181

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 852

⁶² De SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 37

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 845

para obter, coativamente, a prestação insatisfeita. As relações que não revestirem essa forma ficariam no quadro amplo das normas primárias (ou endonormas, no léxico de Cossio).

Diante do critério distintivo: conseqüente com relação de cunho jurisdicional, temos que as "*sanções administrativas*", como as multas, também são normas primárias, conforme será exposto adiante.

a) As normas jurídicas primárias: dispositiva e sancionadora

Na dissertação de mestrado⁶⁴ registramos que a chamada composição dúplice da norma jurídica completa pelo entrelaçamento da norma primária e da norma secundária visa simplificar o intrincado corpo normativo que se nos apresenta. A pragmática e a incidência normativa encerram processo de mais alta complexidade. O aplicador leva em consideração todo o sistema normativo ao dar sequência ao ciclo de positivação do Direito. Assim, muitas e muitas normas são utilizadas no processo psicofísico de produção normativa.

Separar a norma primária da secundária é uma tarefa não tão simples, consiste em tentar enquadrar todas as normas jurídicas nessas duas caixas, ou a norma é primária ou é secundária. E nessa tentativa cabe salientar sua presença no plano das normas gerais e abstratas, no patamar das normas individuais e concretas, ou ainda, no plano dos enunciados, das proposições ou das normas jurídicas em sentido estrito.

Uma coisa é a finalidade punitiva que aumenta e muito o crédito tributário. No entanto, Paulo de Barros Carvalho aduz sobre a chamada perinorma, no vocabulário de Cossio, ou norma secundária, que está contida a presença da atividade

⁶⁴ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio R. C. *A incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, mai/2015. p. 80

jurisdicional na exigência coativa da prestação, traço decisivo na sua identificação normativa. As multas, por exemplo:

*“São normas primárias que se justapõem às outras normas primárias, entrelaçadas, lógica e semanticamente, a específicas normas secundárias, se bem que o legislador, em obséquio à economia do discurso jurídico-positivo, integre os valores cobrados em cada uma das unidades normativas estipulando uma única prestação, a ser exigida coativamente pelo exercício da função jurisdicional do Estado”.*⁶⁵

Eurico de Santi explica que a separação entre norma primária e norma secundária é produto de um corte simplificado e abstrato sobre a intrincada série de normas, que possibilita a redução da complexidade do dado normativo:

*O critério que preside esta classificação, informado pela Teoria Pura do Direito, é a figuração ou não no prescriptor normativo da sanção, i.é, da possibilidade do uso da coação organizada, mediante órgão jurisdicional, para fazer valer a efetivação do dever constituído pela eficácia jurídica de outras normas. Se estiver presente este direito subjetivo, temos norma secundária, caso contrário, norma primária. Norma de direito substantivo, esta; norma de direito adjetivo, aquela.*⁶⁶

Com efeito, dentre as normas primárias separam-se ainda as dispositivas das sancionadoras. A distinção acatada pelo professor Lourival Vilanova foi elaborada por Paulo de Barros Carvalho.

A norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não cumprimento de deveres ou obrigações; carece, entretanto, da eficácia coercitiva daquela. Nas normas primárias situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo), nas normas secundárias, as relações jurídicas de direito formal (adjetivo ou processual) em que o direito subjetivo é o de ação (em sentido processual). (...) Têm-se, portanto, normas primárias estabelecedoras de relações jurídicas de direito material, decorrentes de (i) ato ou fato lícito e (ii) de ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico, denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 845-846

⁶⁶ De SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 37-38

*sanção no sentido de obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico, enquanto que a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convencionamos chamar norma primária dispositiva.*⁶⁷

Em linguagem formalizada, poderíamos inserir a norma completa com a segmentação da norma primária, representando na sequência a norma primária dispositiva, a norma primária sancionadora e a norma secundária⁶⁸:

$$D\{(p \rightarrow q) \cdot (-q \rightarrow r)\} \cdot [(-q \vee -r) \rightarrow S]\}$$

Nesse sentido, no campo do Direito Tributário, a regra-matriz dos tributos constitui exemplo de norma primária dispositiva, enquanto as multas são casos de normas primárias sancionadoras, já a possibilidade de exercer o direito de exigir coativamente é hipótese de norma secundária, como, por exemplo, a previsão do art. 5º, inciso XXXIV, a) da CF, ou ainda a do inciso LXIX, do mesmo dispositivo constitucional.

b) A norma jurídica secundária

Como exposto anteriormente, a norma secundária corresponde à norma que estabelece a relação do Estado-jurisdicção com o sujeito infrator para fins de aplicar-lhe coativamente uma sanção⁶⁹. Paulo de Barros Carvalho ensina:

⁶⁷ De SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 38

⁶⁸ Paulo de Barros Carvalho explica que a estrutura normativa da sanção em sentido estrito é composta por estrutura formal do seguinte modo: A estrutura lógica da norma secundária é $D[-R'(S', S'') \rightarrow R''(S', S'')]$ ou ainda: $D\{(p \rightarrow q) \vee [(p \rightarrow -q) \rightarrow S]\}$ “a norma secundária apareceria da seguinte forma: $[D(p \cdot q) \rightarrow S_n]$. E com o desdobramento de S_n : $(S'RS'')$, em que “p” é a ocorrência do fato jurídico; “.”, o conectivo conjuntor; “-q”, a conduta descumpridora do dever; “→”, o operador implicacional; e S_n a sanção, desdobrada em S', como sujeito ativo (o mesmo da relação da norma primária; R, o relacional deontico; e S'', o Estado-Juiz, perante quem se postula o exercício da coatividade jurídica). “A Teoria Geral do Direito refere-se à relação jurídica prevista na norma primária como de índole material, enquanto a estatuída na norma secundária seria de direito formal (na acepção de processual, adjetiva). (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 138-139)

“as normas sancionatórias são regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência. (...) A diferença entre essa espécie normativa e as demais regras de comportamento está no antecedente, tendo em vista que a regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. Essa conduta é tida como antijurídica por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária.”⁷⁰ (destacamos)

Kelsen, atribui maior importância à norma sancionadora. As proposições da norma secundária, regra geral, não são encontradas de modo expresso, mas resultam de uma extração lógica. Na norma secundária encontra-se a relação em que o Estado aplica a pena ou a execução forçada.

Lourival Vilanova⁷¹ pontua que o critério fundamental da distinção entre normas primárias e secundárias repousa na circunstância de estas últimas expressarem, no consequente, uma relação de cunho jurisdicional, em que o estado participa como juiz para obter, coativamente a prestação insatisfeita.

O eminente jurista pernambucano ao diferenciar normas primárias e secundárias aponta que não é a cronologia dos eventos, sua ordem temporal, tampouco é uma relação de causa e efeito (um enunciado que daria motivo para criação de outra norma) que determinam seus conceitos. Cronologicamente em muitos casos ambas são aplicadas de modo simultâneo.

Frise-se: a norma secundária prevê sanção mediante coação estatal, é considerada, portanto, sanção em sentido estrito⁷². O critério distintivo é a atividade jurisdicional na exigência coativa.

⁶⁹ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio R. C. *A incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, mai/2015. p. 82

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 847

⁷¹ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 106

⁷² Ao trabalhar a Sanção como consequente normativo, Paulo de Barros Carvalho preceitua: “Assim como se denomina obrigação tributária ao liame jurídico que se estabelece entre dois sujeitos — pretensor e

Paulo de Barros Carvalho exprime: a norma primária estabelece relação jurídica de direito material (substantivo); a norma secundária, relação jurídica de direito formal (adjetivo ou processual)”⁷³.

Nesse sentido, Norberto Bobbio:

*“Normas jurídicas são, pois, aquelas cuja execução está reforçada e garantida por uma sanção externa e institucionalizada. Institucionalizada por serem as sanções introduzidas no sistema pelas mesmas fontes de produção das normas primárias”*⁷⁴

Com visto anteriormente, o conceito de norma secundária é bastante amplo e pode englobar toda espécie de providência Estatal no sentido de exercer a sanção. Um grande desafio é dispor sobre a norma secundária e se imiscuir na problemática dos diversos planos linguísticos ao modo como fazemos no constructivismo lógico-semântico. Ou seja, adentrar nas minúcias dos casos de máxima concretude, considerando que a norma secundária seria tanto a potencialidade de exercício do direito de ação ou como o provimento favorável de uma sentença judicial.

Kelsen aponta que os que falam em execução forçosa da lei costumam ter em mente não a medida coercitiva que o órgão efetivamente executa, mas ao medo, à compulsão psíquica resultante da ideia que os homens estão submetidos a uma ordem jurídica. Porém, no que tange à *compulsão psíquica o Direito não difere das normas morais ou religiosas. Porque as normas morais e religiosas também são coercitivas na*

devedor — designa-se por sanção tributária à relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração. Além desse significado, obrigação e sanção querem dizer, respectivamente, o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, nos vínculos obrigacionais, e a importância devida ao sujeito ativo, a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou de não-fazer, impostos sob o mesmo pretexto. A relação sancionatória vem mencionada no prescritor da regra, onde podemos colher todos os elementos necessários e suficientes para a sua identificação no caso concreto. A norma que estipula a sanção descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providência desfavorável ao autor do ilícito (sanção) no consequente.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 868

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 850

⁷⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria General del Derecho*. Ed. Temis, Santa Fé de Bogotá, Columbia, 1992. p.110

*medida em que nossas idéias a seu respeito fazem com que nos comportemos de acordo com elas.*⁷⁵

A motivação das condutas lícitas é influenciada por inúmeros fatores e carecem de investigação sociológica e política mais profunda. No entanto, o medo das sanções legais não é o único fator, questões de ordem religiosa e moral influenciam. Essa dimensão – o pensamento humano – não conseguimos atingir.

Assim, seriam exemplos de normas secundárias a Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/80 e o Código de Processo Civil, em caráter supletivo.

I.5 Definição do Termo Sanção

Conceituar é descrever características, expondo uma ideia. Definir é demarcar, é explicar o conceito, pô-lo em palavras, apontado a forma e o uso, é por limites, é delimitar. Paulo de Barros Carvalho exprime:

*“definir é operação lógica demarcatória dos limites, das fronteiras, dos lindes que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito. Com a definição, outorgamos à ideia sua identidade, que há de ser respeitada do início ao fim do discurso.”*⁷⁶

Nessa toada, Paulo de Barros Carvalho define o ordenamento jurídico como:

“forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlaça uma

⁷⁵ HANS, Kelsen. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 32-33

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

providencia sancionadora ao não-cumprimento do referido dever.”⁷⁷

É nesse prisma que a sanção visa desestimular o descumprimento do comando normativo.

Há, no entanto, um nítido problema semântico do termo "sanção", que é utilizado como: a confirmação da edição de uma lei pelo executivo; o estabelecimento de uma pena ou uma punição; é a possibilidade de execução dessa pena; é um prêmio ou castigo que busca assegurar a observância ou a violação de uma lei, entre outros.⁷⁸

Os conceitos supramencionados apontam a diversidade de aplicações cotidianas por que passa a palavra sanção.

Conforme identificado ao longo da Dissertação de Mestrado da PUC/SP⁷⁹, mesmo em termos de Ciência do Direito, não há uma univocidade significativa. Na linha do exposto anteriormente, o termo sanção integra o próprio conceito de Direito. É natural a divergência de significados a ela atribuídos, uma vez que a própria concepção do que é Direito varia ao longo da história. Assim, para um jusnaturalista a sanção é algo inteiramente diferente do que para um positivista, são concepções distintas do dado jurídico.

Com efeito, podemos sintetizar uma série de possíveis significados, para, ao final, indicar a nossa posição.

Assim, Eurico de Santi⁸⁰ aponta algumas acepções para o termo sanção:

“(i) à relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparatória, decorrente do descumprimento de pressuposto obrigacional (de fazer, de omitir, de dar - genericamente prestações do sujeito passivo `Sp`);

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito Tributário*. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

⁷⁸ Michaelis Moderno Dicionário Da Língua Portuguesa, Editora: Melhoramentos, 2015.

⁷⁹ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio R. C. *A incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, mai/2015.

⁸⁰ De SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 39

(ii) *relação jurídica que habilita o sujeito ativo 'Sa' a exercer seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-Juiz 'Sj' a efetivação do dever constituído na norma primária e*

(iii) *a relação jurídica, consequência processual deste 'direito de ação' preceituada na sentença condenatória, decorrente do processo judicial.*”

Kelsen, por sua vez, destaca sobre a sanção:

*"Uma ordem social pode — e é este o caso da norma jurídica — prescrever uma determinada conduta precisamente pelo fato de ligar à conduta oposta uma desvantagem, como a privação dos bens acima referidos, ou seja, uma pena no sentido mais amplo da palavra. **Desta forma, uma determinada conduta apenas pode ser considerada, no sentido desta ordem social, como prescrita — ou seja, na hipótese de uma ordem jurídica, como juridicamente prescrita —, na medida em que a conduta oposta é pressupondo de uma sanção (no sentido estrito).***⁸¹

Conforme destacado anteriormente, a sanção é responsável pelo timbre de juridicidade de determinado comando, ou seja, a estatuição de um dever-ser só é norma jurídica na medida em que diante de seu descumprimento haja uma sanção. Sem sanção não há Direito.

Para Bobbio, em síntese: a sanção é o meio pelo qual, em um sistema normativo, trata-se de salvaguardar as leis, das condutas que lhe são contrárias. A sanção é a resposta à violação. Pode-se dizer que: normas jurídicas são aquelas cuja execução está garantida por uma sanção externa e institucionalizada⁸².

⁸¹ HANS, Kelsen. Teoria Pura do Direito. 6ªed.. Armênio Amado. Edit. Coimbra, 1984. p. 49-50, Citado por: PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 52-53

⁸² BOBBIO, Norberto. Teoria General del Derecho. Ed. Temis. Santa Fé de Bogota, Colombia, 1992. P. 104; citado por: PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 61

I.5.1 Coerção x Coação x Sanção

Lourival Vilanova⁸³ exprime que as sanções ainda distinguem-se da coação. A coação é execução coercitiva de sanções preceituadas em sentenças condenatórias, através de órgão do Estado.

Rudolf Von Jhering pontua:

*"A coação, tomada a palavra em sentido geral, consiste na realização de um fim por meio do constrangimento de uma vontade estranha. A coação supõe ativa e passivamente um ser vivo dotado de vontade"*⁸⁴

Jhering⁸⁵ entende que a coação faz parte próprio conceito do Direito: o Direito pode definir-se exatamente como o conjunto de normas em virtude das quais, num Estado, se exerce a coação.

Como visto, o Direito, na tradição positivista, é definido a partir do conceito de sanção, esta é sua pedra angular.

São diversos os conceitos de sanção, coação e coerção.

Consoante Paulo de Barros preceitua, sanção em sentido estrito é:

*"Creio que a acepção de base do termo, nos domínios do jurídico, está na providência que o Estado-jurisdição aplica coativamente, a pedido do titular de direito violado, tendo em vista a conduta do sujeito infrator. A "sanção", por esse modo, estaria contida no conseqüente de norma individual e concreta, como traço identificador do próprio direito."*⁸⁶ *"norma jurídica em que o Estado Juiz intervém como sujeito passivo da relação*

⁸³ VILANOVA, Lourival. Causalidade e Relação no Direito. Ed. Saraiva. 2ª ed., 1989. P. 131; Citado por: PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 71

⁸⁴ JHERING, Rudolf vn. A Evolução do Direito. p.254

⁸⁵ JHERING, Rudolf vn. A Evolução do Direito. p.256

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 846

deôntica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida.”⁸⁷

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁸⁸: o traço característico do direito é a coatividade, que é exercida, em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade. A ordem jurídica é o único sistema normativo que prevê, como consequência final do descumprimento de seus deveres, aquelas duas espécies de providências.

Conforme concluímos na dissertação de mestrado da PUC/SP⁸⁹, a palavra sanção engloba uma vasta gama de significados frequentemente utilizados coloquialmente e também em nível científico. Nesse sentido, o vocábulo sanção pode ser empregado para denotar os mais variados tipos de providências negativas infligidas ao sujeito que descumpra determinado dever. A sanção nesse sentido mais abrangente corresponde a uma punição, uma penalidade, um castigo, um corretivo, uma repreensão ou uma represália. Enfim, é a resposta à desobediência. Além disso, também chamam-se sanções as providências desfavoráveis, tais como a perda de benefícios ou regimes especiais, são as sanções premiaias.

Em sentido estrito, a sanção é a norma secundária: onde seu núcleo prevê a relação triádica composta pelo Estado-Juiz, responsável por fazer cumprir as normas de seu ordenamento jurídico. A coercitividade, por sua vez, é a característica, o predicado essencial da norma secundária. A coercitividade, enquanto qualidade da norma secundária é responsável pelo cumprimento espontâneo do Direito, ela age no plano psicológico de modo a conferir eficácia social aos comandos normativos.

Por fim, a coação é resultado da realização material da força, ela está ligada à concreção. A coação experimentada no plano do ser é a força. No campo do Direito Tributário a coação se perfaz, por exemplo, nas sanções políticas: recusa de

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 846

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

⁸⁹ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio R. C. *A incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, mai/2015.

Certidão Negativa de Débitos, Inscrição no CADIN, bloqueio do BacenJud, restrição de talonário fiscal, impedimento de emissão de NF e de praticar atos de comércio, etc.

I.6 Função das Multas Tributárias

Diante do exposto, não podemos deixar de mencionar qual o papel das multas tributárias.

Nesse sentido, Fábio Medina Osório ao comentar a teoria do poder administrativo sancionador do estado e a finalidade das sanções comparando as penais e as administrativas assevera que a finalidade punitiva da sanção administrativa não é incompatível com uma finalidade disciplinar, embora se aparte, por óbvio, da pretensão ressarcitória. O exercício do poder disciplinar é, necessariamente, em alguma medida, também punitivo, embora busque um acentuado objetivo pedagógico⁹⁰.

A finalidade das sanções e a distinção entre as de natureza tributária e penal precisa ser examinada com atenção. As lições destas são valiosas e podem ajudar na estipulação daquelas.

Luciano Amaro bem pontua que as sanções ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo um castigo ao infrator.⁹¹

Tais funções não se excluem e frequentemente cumulam-se.

Ou seja, as sanções administrativas para os ilícitos tributários visam a inibir possíveis infratores, ou seja, sua função é estimular o adimplemento da obrigação

⁹⁰ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005. p. 99

⁹¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Ed. Saraiva, São Paulo, 2006. p. 432

tributária. Por tal razão Luciano Amaro destaca a distinção entre a proteção da arrecadação e a arrecadação pela cobrança de multas:

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”⁹²

Destacam-se, portanto, as funções: pedagógica, preventiva, repressiva e/ou reparatória, ou ainda, premial, como por exemplo, o enquadramento ou não nos canais de fiscalização mais rígidos que vão do verde ao cinza, conforme previsto no art. 21 da IN/RFB n.º 680/06.

É possível acrescentar ainda a função de proteção da informação contábil e fiscal, indispensável para fins de controle da arrecadação e, em última análise, das finanças públicas.

Quando a sanção é exacerbada, impagável, a sua função resta prejudicada, por isso a importância do princípio da proporcionalidade que será examinado em detalhes no próximo capítulo.

⁹² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Ed. Saraiva, São Paulo, 2006. p. 439-440

I.7 Espécies de Multas Tributárias

Na presente tese o foco do estudo serão as multas tributárias, normas primárias sancionatórias que visam a desestimular o comportamento infrator. Nesse sentido:

“No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional. Uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção. Tratando-se de outro tipo de sanção, que não seja multa ou penalidade pecuniária, a relação não se altera na sua estrutura básica, modificando-se apenas o objetivo da prestação, que será um fazer ou não fazer. Perde o nome de vínculo de cunho obrigacional, mas continua sendo uma relação jurídica sancionatória. Nestes casos, contudo, não se trata da sanção compreendida em seu significado de base, ou seja: em que se faz presente o Estado-Juiz.”⁹³

Como visto, as infrações tributárias, são todas as posturas desrespeitosas em relação à disposição legal, ou seja, o ilícito pode decorrer do descumprimento do dever de pagar tributo ou por não cumprir com os deveres instrumentais.

É comum a divisão entre infrações tributárias objetivas e subjetivas. Nestas interessa a participação volitiva do sujeito, naquelas a punição independe da intenção do agente. Nessa toada, Paulo de Barros Carvalho pontua que nas infrações subjetivas a presença de dolo ou culpa é requisito:

“sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, os funcionários da Administração terão que indicar o nexus entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 852

elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração.”⁹⁴

Importante frisar que consoante definição do artigo 3º do CTN: tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Cumprido destacar que estamos diante de uma definição estipulativa, ou seja, no art. 3º do CTN o legislador, a pretexto de definir, estabelece que uma exação com as mencionadas características deverá submeter-se ao sistema tributário. A linguagem do direito positivo é sempre prescritiva. Ressalve-se que o modo descritivo ou prescritivo da linguagem não é puro, em cada caso encontraremos determinada preponderância.

Ao analisarmos a regra sancionatória, temos que seu antecedente descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência, essa conduta recebe o nome de “ilícito” ou “infração tributária”.

A infração tributária é definida pelo professor Paulo de Barros Carvalho como sendo: “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais.”

No presente trabalho o foco será a limitação, a dosimetria e gradação das multas fiscais de natureza pecuniária, considerando as especificidades de sua aplicação. Um problema à parte são as sanções políticas, já comentadas no âmbito da pesquisa do Mestrado.

Assim, partido do que temos hoje como as chamadas multas de ofício, multas qualificadas, multas isoladas, multas de mora, multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, etc., buscaremos analisar o princípio da proporcionalidade e as

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 855-856

lições da dosimetria da pena no Direito Penal para, ao final, propor uma limitação e gradação das multas fiscais de modo a proteger adequadamente o bem jurídico tutelado por cada uma delas.

Como será visto, o critério distintivo para nomear as multas será a natureza jurídica do bem jurídico tutelado que no âmbito fiscal pode se resumir ao crédito tributário ou o a informação contida nas obrigações acessórias.

Delineados os pressupostos teóricos, desde a linha de estudo, premissas epistemológicas e acepções de base dos termos trabalhados, passamos à análise do princípio da proporcionalidade para em seguida propormos a sua aplicação em matéria sancionatória.

CAPÍTULO II - Princípio da Proporcionalidade

Os princípios introduzem valores relevantes para o sistema e influem de modo vigoroso na formação do ordenamento. Nomeadamente o princípio da proporcionalidade é de especial e elevado quilate, uma vez que sua implementação representa a valorização de vários outros sobreprincípios.

Como afirma Thiago Lopes Matsushita ao tratar da dignidade da pessoa humana e do princípio da proporcionalidade:

“Não deve haver hierarquização de qualquer princípio, e, tampouco da dignidade da pessoa humana, mas a mesma deve receber um tratamento diferenciado, por ser ela um dos maiores objetivos a se atingir com a aplicação do princípio absoluto da proporcionalidade em todas as relações jurídicas.”⁹⁵

Nesse contexto, as multas tributárias devem guardar consonância com o sistema constitucional tributário e os princípios basilares de nosso ordenamento jurídico, dentre eles, o princípio da proporcionalidade, da igualdade e da razoabilidade.

Para ilustrar o problema, tomemos o exemplo da Medida Provisória 685/15, publicada no DOU em 22/07/15, que instituiu o Programa de Redução de Litígios Tributários, positivou com outro nome o propósito negocial e criou dever instrumental determinando a obrigação de o contribuinte informar sobre as operações que envolvam planejamento tributário.

Sem entrar no mérito de tais medidas, causou espanto o art. 12 da mencionada MP, nele havia a instituição de verdadeira presunção absoluta da presença de dolo e do intuito fraudulento caso a declaração de planejamento tributário não fosse enviada, aplicando-se multa de 150% além das consequências criminais.

⁹⁵ MATSUSHITA, Thiago Lopes. *O jus-humanismo normativo – expressão do princípio absoluto da proporcionalidade*. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 206

Ora, o dolo, elemento volitivo, enquanto fenômeno intrínseco à mente pode ser aferido apenas diante dos fatos do caso concreto. Nesse sentido, nossos tribunais superiores já determinam: “o dolo não se presume; prova-se”.

Eis um exemplo de sanção nitidamente desproporcional. No caso, o próprio Ministério Público Federal emitiu parecer pela inconstitucionalidade do referenciado artigo 12 da Medida Provisória 685. Esta MP terminou não vingando, mas demonstra o panorama problemático enfrentando em matéria de sanções tributárias.

Outro exemplo são multas como a do Estado de São Paulo, Lei 12.685/07, que em seu art. 7º prevê o dever de pagar multa baseada em UFESPs quando, por exemplo, o contribuinte deixar de efetuar o registro eletrônico do documento fiscal na forma, prazo e condições estabelecidos pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Não é difícil encontrar autuações baseadas neste dispositivo em que o valor da multa supera cinco vezes o valor do tributo incidente na operação.

Geraldo Ataliba⁹⁶ advertia: a sanção mal aplicada pode converter-se de garantidora do Direito a usurpadora do patrimônio e da liberdade do contribuinte.

Os tipos tributários sancionadores são falhos, não separam as multas tributárias conforme o grau de ilicitude, trata o sonegador contumaz do mesmo modo como trata o empresário que adotou tributação com interpretação discutida nos tribunais.

Aliomar Baleeiro⁹⁷ em seu “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” afirma: *o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.*

É nesse contexto que o princípio da proporcionalidade será examinado.

⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1995

⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 2

II.1 Conceito de Princípio

O termo “princípio” enseja diversos significados. Normalmente quando utilizado de modo coloquial é no sentido de fontes basilares do sistema jurídico. Todavia, a compreensão acerca dos princípios pode abranger acepções diferenciadas.

O processo de elucidação do termo “princípio” deve ser feito para garantir a univocidade significativa, livrando-se das ambiguidades inerentes às diferentes acepções que os vocábulos constantemente assumem.

Paulo de Barros Carvalho destaca as seguintes concepções:

a) princípio como norma jurídica de posição privilegiada e portador de valor expressivo;

b) princípio como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites;

c) princípio como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e

d) princípio como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nas duas primeiras acepções temos princípios como norma, enquanto que nas duas últimas, princípios como valor.⁹⁸

Roque Carrazza sobre os princípios constitucionais pontua:

“como se tratam de normas constitucionais, as normas de inferior hierarquia devem buscar seu fundamento de validade na de superior posição, a portaria em relação à lei, a lei em relação à Constituição, de modo que a norma de nível inferior deve manter a harmonia com a de superior posição. Desse modo, a Constituição Federal é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico. Ela não é considerada apenas a Lei Superior, mas é a matriz de todas as manifestações

⁹⁸ Acepção da expressão princípio com base na obra de Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Editora Saraiva.

normativas, regulando todo o processo de criação de normas jurídicas.”⁹⁹

Diante dessas colocações, podemos sintetizar com as palavras de Paulo de Barros Carvalho: princípio é o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica.¹⁰⁰

Não sendo um limite objetivo, o princípio da proporcionalidade ora estudado possui elevada carga valorativa. Paulo de Barros Carvalho aponta que não é exagero referir que o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático. Em outras palavras, ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico.¹⁰¹ E ao conceituar o valor aponta:

*“Não é excessivo, porém, falar na inexistência, propriamente dita, dos valores. Seu existir consistiria apenas no ato psicológico de valorar, segundo o qual, atribuímos a objetos, aqui considerados em toda a sua plenitude semântica, qualidades positivas ou negativas. E o que nos dá acesso ao reino dos valores é a intuição emocional, não a sensível nem a intelectual. Tomados, porém, isoladamente, tais atributos as sumiriam a feição de objetos metafísicos: a justiça em si, a beleza em si, etc. **Enfim, os valores não são, mas valem. Dito de outra maneira, os valores seriam aquelas entidades cujo modo específico de ser é o valer. Eles são na medida em que valem.***

Daí porque o professor Lourival Vilanova, em seu “O Universo das Fórmulas Lógicas” assevera:

⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 252.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2011. p.174

*“interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicarlhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”*¹⁰²

Como dito, o Direito é tido como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos guiando em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados.

II.2 O Princípio da Proporcionalidade

II.2.1 Lições da Proporcionalidade na Matemática

Ao refletirmos sobre proporcionalidade, é preciso destacar a sua aplicabilidade em diversas ciências e as diferentes acepções que o signo pode sugerir. Em termos matemáticos, consoante explica Elon Lages Lima¹⁰³, diz-se que duas grandezas são proporcionais quando existe uma correspondência $x \rightarrow y$, que associa a cada valor x de uma delas um valor y bem definido da outra, de tal modo que sejam cumpridas as seguintes condições:

- Quanto maior for x , maior será y . Em termos matemáticos: se $x \rightarrow y$ e $x' \rightarrow y'$ então $x < x'$ implica $y < y'$.
- Se dobrarmos, triplicarmos, etc. o valor de x então o valor correspondente de y será dobrado, triplicado, etc. Na linguagem matemática $x \rightarrow y$ então $nx \rightarrow ny$ para todo n pertencente ao conjunto formado por todos os números inteiros não negativos.

Nas condições acima, a correspondência $x \rightarrow y$ chama-se uma **proporcionalidade**.

¹⁰² Citado por: CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 223

¹⁰³ LIMA, Elon Lages. *Temas e problemas*. 1.ed. SBM, 2001. p. 193

A igualdade $y_1/x_1 = y_2/x_2$ chama-se uma **proporção**, ela é uma igualdade ou equivalência entre razões. Vale lembrar que a razão é utilizada na comparação de duas grandezas (x e y). Seu cálculo consiste na divisão de uma pela outra, ela é o coeficiente entre dois números¹⁰⁴.

Isto é, a proporção está relacionada com a operação de divisão. Daí porque, qualquer que seja a proporção, o produto dos extremos é igual ao produto dos meios. Assim, se os números a, b, c e d, todos diferentes de zero formam nesta ordem uma proporção, então o produto de a por d será igual ao produto de b por c:

$$\frac{a}{b} = \frac{c}{d} \Rightarrow a \cdot d = b \cdot c$$

Esta breve digressão visa destacar o papel da proporção no Direito Tributário. Instrumento por excelência para instituição de alíquotas em todo o mundo, a porcentagem é uma razão centesimal. Trata-se de uma unidade de medida que apresenta a proporção ou relação entre dois valores a partir de uma fração que tem no 100 o denominador comum.

Cotidianamente utilizamos os conceitos de razão e proporção, ainda que sem perceber, como no cálculo do desconto de uma promoção, no preparo de uma receita, etc.

No direito tributário, ao aplicarmos um percentual sobre uma base de cálculo estamos utilizando uma proporção. Dessa forma, quanto maior for a base imponible, maior será a exação. Em contraposição, temos as multas em valores fixos. Paulo Roberto Coimbra Silva diferencia multas proporcionais de multas fixas da seguinte forma:

“MULTAS PROPORCIONAIS Também intituladas de multas referenciais, são aquelas estipuladas em razão de um parâmetro, legalmente definido, que sirva de referência para sua apuração, a exemplo de percentuais sobre o valor do imposto não pago, assim como sobre o valor do bem, serviço ou direito objeto do fato sonegado. Consiste, pois, em uma fração

¹⁰⁴ LIMA, Elon Lages. Temas e problemas. 1.ed. SBM, 2001. p. 193

ou múltiplo percentual daquela dimensão economicamente apreciável que exsurge com a materialização da infração tributária, correspondente ao crédito tributário total ou parcialmente inadimplido. São úteis e usualmente cominadas para as hipóteses nas quais haja a prática de infrações materiais, ou seja, para as infrações que acarretem um prejuízo ao erário, como sói ocorrer nos casos de descumprimento de obrigação tributária principal. Nesse rumo, sua quantia depende do percentual estipulado em lei e da magnitude que a própria infração material determina como base de cálculo para a sua apuração. Merece destaque que, nas multas proporcionais, não tem o legislador tributário ampla discricionariedade para sua fixação. A base de cálculo para seu cômputo deverá guardar fiel pertinência à dimensão economicamente apreciável da infração que lhe é pressuposta, que corresponde ao valor do crédito tributário total ou parcialmente inadimplido. Seu percentual, muito embora não encontre limites precisos, deve sujeitar-se às raias impostas pelo princípio que veda o efeito de confisco, aplicável às multas estritamente tributárias, na esteira da jurisprudência constitucional brasileira.”¹⁰⁵

Por outro lado, a respeito das multas fixas, preleciona:

“MULTAS FIXAS são mais comumente utilizadas para as infrações que não ensejam prejuízo econômico direto ao erário, como ocorre nas hipóteses de infrações meramente formais (descumprimento isolado de obrigações acessórias). Exatamente por serem imputáveis a infrações que não acarretam dano à arrecadação, propugna-se pela preponderância da função didática em sua aplicação, mitigando-se substancial ou totalmente seus efeitos punitivos, especialmente quando a conduta do infrator decorre de previsão legal recente ou estiver estribada em interpretação razoável da legislação fiscal. A favor desta tese, também milita o princípio da insignificância ou da bagatela, cujas influências no Direito Tributário Sancionador devem ser reconhecidas como importante fator de limitação das potestades punitivas da Administração Pública.”

Como será visto, no direito o conceito de proporcionalidade ganha novos contornos e sua aplicação é desafiadora. Nos cálculos jurídicos os números são substituídos por palavras com elevada carga valorativa.

¹⁰⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 166 e 169

II.2.2 Proporcionalidade no Direito

No mundo jurídico a ideia de proporcionalidade diz respeito à noção de algo equânime, justo.

Apesar de não ter sido textualmente referido na Constituição Federal de 1988, a doutrina fundamenta a sua aplicabilidade com base no direito à livre iniciativa, propriedade, devido processo legal, entre outros.

Thiago Lopes Matsushita¹⁰⁶ ao tratar do “jus-humanismo normativo” enquanto expressão do princípio absoluto da proporcionalidade explica que a ordem econômica da Constituição de 1988: advém de uma avançada proposta jurídica de adequação do viés social-democrático mediante a implantação da justiça social concomitantemente ao interesse de evolução do capitalismo, no sentido da promoção do direito subjetivo de propriedade, da livre concorrência e da livre iniciativa. Daí porque o princípio da proporcionalidade é considerado um sobreprincípio.

Luís Roberto Barroso¹⁰⁷ explica que ao lado do princípio da dignidade humana, o princípio da razoabilidade desponta no Brasil, após ter percorrido longa trajetória no Direito anglo-saxão, tendo chegado ao nosso País já amadurecido pela experiência alemã, que também o havia consagrado com o “figurino da argumentação romano-germânica”, batizando-o, porém, de princípio da proporcionalidade.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, em seu art. 2º dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade,

¹⁰⁶ MATSUSHITA, Thiago Lopes. *O jus-humanismo normativo – expressão do princípio absoluto da proporcionalidade*. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 157

¹⁰⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro - Pós-modernidade, Teoria Crítica e Pós-positivismo*. Revista Diálogo Jurídico v. I, nº 6, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, setembro/2001, p. 25

proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro explica:

“Embora a Lei nº 9.784 faça referência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade separadamente, na realidade, o segundo constitui um dos aspectos contidos no primeiro. Isto porque o princípio da razoabilidade, entre outras coisas, exige proporcionalidade entre os meios que se utiliza a Administração e os fins que ela tem que alcançar. E essa proporcionalidade deve ser medida não pelos critérios pessoais do administrador, mas segundo padrões comuns na sociedade em que vive; e não pode ser medida diante dos termos frios da lei, mas no caso concreto.”¹⁰⁸

Muito difundido no direito administrativo, no direito constitucional e no direito penal, pode-se inferi-lo, por exemplo, do art. 8º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão¹⁰⁹.

De se destacar a recente iniciativa de positivação dos critérios da proporcionalidade pelo o Projeto de Lei de Conversão nº 17/2019 (conversão da MP nº 881/2019 – MP da Liberdade Econômica), aprovado na Comissão Mista, que previa expressamente:

Art. 5º O exercício da liberdade econômica sujeita-se apenas aos deveres e condicionamentos públicos que tenham sido previstos em lei ou em regulamento expressamente autorizado em lei.

*§ 1º A imposição de deveres e condicionamentos públicos, em especial quando envolver ônus financeiro, respeitará a **proporcionalidade**, observando:*

I - a adequação aos fins a que se destina;

II - a mínima intervenção na vida privada;

III - a viabilidade da atividade econômica e o equilíbrio entre direitos e deveres; e

IV - a simplicidade e a eficácia.

¹⁰⁸ PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 11ª edição, São Paulo, Atlas, 1999, pág. 81

¹⁰⁹ Art. 8º. A lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias e ninguém pode ser punido senão por força de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada.

O professor Armando Luiz Rovai¹¹⁰ registra que a MP 881/2019, conhecida como a MP da Liberdade Econômica é um avanço legislativo em busca da queda da burocracia que trava o desenvolvimento econômico do país. A lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, infelizmente, não manteve o referido dispositivo.

De toda forma, conforme ora explanado, tal princípio é inerente à noção de sistema jurídico e independe da mencionada positivação.

Celso Antônio Bandeira de Mello sobre o princípio da proporcionalidade enquanto valoração dos atos administrativos diretamente vinculados ao controle da discricionariedade administrativa discorre:

“Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitadas as finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas - e, portanto, jurisdicionalmente, invalidáveis - as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada.”¹¹¹

Diferentemente da proporcionalidade matemática, a proporcionalidade do Direito está mais próxima da progressividade, da gradação e está umbilicalmente ligada aos princípios da igualdade, razoabilidade, não confisco. Daí a afirmação de que o princípio da proporcionalidade é o “princípio dos princípios”¹¹².

Cesare Beccaria¹¹³, um dos precursores deste tema escreveu em 1764 em sua obra *Dos Delitos e das Penas*: para não ser um ato de violência contra o cidadão, a

¹¹⁰ ROVAI, Armando Luiz. *Aplicação dos Princípios da Liberdade Econômica no Brasil*. Editora: DPlacido, São Paulo, 2019.

¹¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*, 13ª edição, revista ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 31, de 14/12/2000, Malheiros, São Paulo, 2001, p. 79

¹¹² GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da Ciência Jurídica*. São Paulo, Saraiva, 2001, p. 134

¹¹³ BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*, São Paulo, Hemus, 1971, p. 61

pena deve ser, de modo essencial, pública, pronta, necessária, a menor das penas aplicável nas circunstâncias referidas, proporcionada ao delito e determinada pela lei.

Há muito ele destacava a necessidade de haver “uma proporção entre os crimes e os castigos” e mais “se pena igual for cominada a dois delitos que desigualmente ofendem a sociedade, os homens não encontrarão nenhum obstáculo mais forte para cometer o delito maior, se disso resultar maior vantagem”¹¹⁴.

O exame dos valores atinentes ao princípio da proporcionalidade deve focar tanto na norma geral e abstrata (proporcionalidade em abstrato) quanto na norma individual e concreta (proporcionalidade em concreto). Por isso, Alberto Silva Franco explica:

“O princípio da proporcionalidade exige que se faça um juízo de ponderação sobre a relação existente entre o bem que é lesionado ou posto em perigo (gravidade do fato) e o bem de que pode alguém ser privado (gravidade da pena). Toda vez que, nessa relação, houver um desequilíbrio acentuado, estabelece-se, em consequência, inaceitável desproporção. O princípio da proporcionalidade rechaça, portanto, o estabelecimento de cominações legais (proporcionalidade em abstrato) e a imposição de penas (proporcionalidade em concreto) que careçam de relação valorativa com o fato cometido considerado em seu significado global. Tem, em consequência, um duplo destinatário: o poder legislativo (que tem de estabelecer penas proporcionadas, em abstrato, à gravidade do delito) e o juiz (as penas que os juízes impõem ao autor do delito têm de ser proporcionadas à sua concreta gravidade).”¹¹⁵

Paulo Bonavides, define o princípio da proporcionalidade como uma verdadeira barreira ao arbítrio, em freio à liberdade de que, à primeira vista, se poderia supor investido o titular da função legislativa para estabelecer e concretizar fins políticos. Em rigor, não podem tais fins contrariar valores e princípios constitucionais; um destes princípios vem a ser precisamente o da proporcionalidade, princípio não

¹¹⁴ BECCARIA, Cesare. Dos Delitos e das Penas, São Paulo, Hemus, 1971, p. 61

¹¹⁵ FRANCO, Alberto Silva. Crimes hediondos. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2011. p. 67

escrito, cuja observância independe de explicitação em texto constitucional, porquanto pertence à natureza e essência mesma do Estado de Direito.¹¹⁶

Nas palavras do autor, o princípio da proporcionalidade é hoje axioma do Direito Constitucional, corolário da constitucionalidade e cânone do Estado de direito, bem como regra que tolhe toda a ação ilimitada do poder do Estado no quadro de juridicidade de cada sistema legítimo de autoridade. A ele não pode ficar estranho, pois, o Direito Constitucional brasileiro¹¹⁷.

Nesse sentido, seu conceito está intrinsecamente ligado à ideia de limitação ao poder do Estado. Canotilho destaca que ele pode ser dividido em três subprincípios:

*“a) o princípio da conformidade ou **adequação** dos meios aos fins pretendidos;*

*b) o princípio da **necessidade**, segundo o qual o cidadão tem o direito “à menor desvantagem possível” sempre que houver uma atuação estatal, devendo esta revestir a “menor ingerência possível” na sua esfera de direitos;*

*c) o princípio da **proporcionalidade em sentido restrito**, a predicar a ponderação entre a carga aflitiva da atuação estatal e o resultado obtido no caso concreto, visando a determinar se o meio utilizado é ou não desproporcional em relação ao fim.”¹¹⁸*

Consonante explica Helenilson Cunha Pontes, o princípio da proporcionalidade consubstancia sempre: *“um juízo de adequação, necessidade e conformidade entre o interesse público que suporta uma determinada medida estatal, limitadora do exercício juridicamente protegido, e o peso que este bem jurídico assume no caso concreto.”¹¹⁹*

¹¹⁶ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1994, p. 364.

¹¹⁷ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1994, p. 364.

¹¹⁸ CANOTILHO, J.J. Direito Constitucional, Coimbra, Almedina, 1992, p. 386.

¹¹⁹ PONTES, Helenilson Cunha - O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2000, p. 58.

Por adequação temos a relação de causalidade entre o meio e o fim perseguido, revelando conformidade e utilidade ao fim desejado.

A necessidade espelha a exigência da adoção do meio menos gravoso para o interesse jurídico que se está atingindo.¹²⁰ Nas palavras de Helenilson Cunha Pontes “*um meio é considerado necessário quando nenhum outro, igualmente efetivo e que represente nenhuma ou menor limitação a um direito fundamental, pudesse ter sido adotado pelo legislador*”.¹²¹

Isto é, há outras alternativas para alcançar o objetivo almejado? Elas são menos gravosas? Um caso emblemático é a proibição das sanções políticas, como no RE n. 666.405/RS de relatoria do Min. Celso de Mello

A proporcionalidade em sentido estrito é a equivalência entre meios e fins no sentido de que a vantagem representada pelo alcance desse fim supera o prejuízo da limitação concretamente imposta a outros interesses igualmente protegidos. O meio empregado é o mais vantajoso? A análise aqui resume-se à ponderação entre os valores protegidos.

Fábio Medina Osório¹²² trata da proporcionalidade enquanto postulado da máxima relevância:

“Ganha importância ímpar, no ordenamento jurídico brasileiro a necessidade de compreensão e aplicação concreta desse postulado da proporcionalidade, que tem raízes Constitucionais e está presente em todo e qualquer ramo do Direito, porque intrínseco à aplicação das normas jurídicas. Notadamente no Direito Público, e muito especialmente no manejo de sanções que atingem direitos fundamentais, normas de Direito Administrativo, que tipificam e sancionam categorias de atos

¹²⁰ Em exemplo é a Súmula Vinculante STF nº 11: “*Só é lícito o uso de algemas em casos de resistência e de fundado receio de fuga ou de perigo à integridade física própria ou alheia, por parte do preso ou de terceiros, justificada a excepcionalidade por escrito, sob pena de responsabilidade disciplinar, civil e penal do agente ou da autoridade e de nulidade da prisão ou do ato processual a que se refere, sem prejuízo da responsabilidade civil do Estado.*”

¹²¹ PONTES, Helenilson Cunha - O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2000, p. 58.

¹²² OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005. p. 222

ilícitos, revela-se o postulado da proporcionalidade de fundamental importância, seja na adequação típica das condutas às descrições das normas, seja na atenuação dos rigores sancionatórios abstratos, podendo ser efetuada uma correção de intoleráveis distorções legislativas. Saliento 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 limites. Os interesses sociais podem e devem ser levados em consideração na construção dos tipos sancionadores e na concreção da resposta estatal aos fatos ilícitos praticados pelos agentes. Os direitos fundamentais, que resultam protegidos pelo limite da proporcionalidade da ação estatal, tampouco ostentam caráter absoluto.”

O princípio da proporcionalidade há muito é aplicado pelo Supremo Tribunal Federal em diversas matérias e áreas do direito, tendo sido muito bem definido na ADIn nº 1.976-7/DF: essencial à racionalidade do Estado Democrático de Direito e imprescindível à tutela mesma das liberdades fundamentais, proíbe o excesso e veda o arbítrio do Poder, extraíndo a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula, em sua dimensão substantiva ou material, a garantia do due process of law.¹²³

Como bem salienta Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, em todos estes pronunciamentos é possível identificar entendimento basilar e inquestionável: as leis devem submeter-se aos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade, para se analisar se realmente há compatibilidade, adequação e proporção entre a medida imposta e o fim que se quer atingir.¹²⁴

¹²³ Ministro Celso de Mello, relator Ministro Moreira Alves, Plenário do STF, julgado em 06/10/1999, fl. 119; outros exemplos são: ADI 1.063/DF; ADI 1.158/AM; ADI 1.407/DF; RE nº 18.331; RE 86.297; Rp. 1077; Representação de Inconstitucionalidade nº 930-DF; Medida Liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1753/DF; Pedido de Liminar na ADIn nº 855/PR, entre outros.

¹²⁴ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *O depósito administrativo fiscal e a violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 058, São Paulo, Julho 2000. p. 75

Ives Gandra da Silva Martins, José Ruben Marone e Soraya David Monteiro Locatelli¹²⁵ destacam que o princípio da proporcionalidade, conforme construção que lhe deu nosso Pretório Excelso, pode invalidar os atos legislativos, administrativos e jurisdicionais quando: não haja adequação entre o fim perseguido e o meio empregado; a medida não seja exigível ou necessária, havendo caminho alternativo para chegar ao mesmo resultado com menor ônus a um direito individual; e, não haja proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida tem maior relevo do que aquilo que se ganha.

São três condições objetivas que direcionam e ajudam a concretizar o princípio da proporcionalidade.

Em breve síntese, o princípio da proporcionalidade é uma norma jurídica construída a partir de diversos enunciados constitucionais que dizem com a necessidade de o Estado guardar coerência de modo que a extensão e intensidade de uma medida deve corresponder ao bem jurídico por ela tutelado.

Essa ideia aplica-se não apenas na análise da norma posta, mas busca direcionar o processo produtivo das normas gerais e individuais, abstratas e concretas.

Por isso, Fábio Medina Osório conclui: o certo é que o princípio da proporcionalidade é de ser aplicado pelos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo na elaboração e concretização das normas de Direito Administrativo Sancionador, seja na própria tipificação do ato ilícito, deixando de fora dos tipos legais comportamentos que não se mostrem materialmente lesivos aos valores tutelados pelo legislador e pelo constituinte de 1988, seja na adequação da resposta estatal, através das sanções, a ilícitos de menor gravidade, seja, finalmente, na manutenção de uma coerência mínima entre os tipos sancionadores e os resultados objetivados com a intervenção pública repressiva. Verifica-se, pois, a importância do princípio em exame na aplicação de todo o Direito Administrativo Sancionador, eis que tal princípio jurídico limita, de um lado, a

¹²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva, MARONE, José Ruben e MONTEIRO, Soraya David Locatelli. *Exclusão do Refis por ausência de cumprimento de requisito formal - inconstitucionalidades*, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 110, São Paulo, Novembro 2004. p. 46

aparição e os contornos dos deveres de jurisdicionados e administrados, e, de outro, vincula o Estado na compreensão das condutas proibidas, definindo o âmbito de alcance dos tipos repressores e sua concreta aplicação.¹²⁶

É nessa toada que o estudo pretende seguir, de um lado observando o princípio da proporcionalidade e, de outro, absorvendo as lições do Direito Penal para ao final propor uma verdadeira reforma do Sistema Sancionatório nacional que traga multas graduadas conforme a ilicitude cometida.

II.2.3 Proporcionalidade no Direito Tributário

A aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria tributária ganha relevância na medida em que estamos lidando com as normas que avançam sobre o patrimônio e a liberdade das pessoas, bem como, que garantem a manutenção do Estado e a prestação de serviços indispensáveis ao país.

Por tal razão, muitos autores destacam a sua importância a partir do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a utilização de tributo com efeito de confisco.

Em termos conceituais, no âmbito tributário, justamente pela sua característica de avançar sobre os signos de riqueza, é possível inferir que a ausência da proporcionalidade de uma norma tributária gera o efeito confiscatório, ou seja, em não havendo adequação, necessidade e conformidade de uma medida que institui o tributo ou pune o não pagamento, a consequência é o efeito confiscatório.

Essa visão de complementariedade entre os princípios, é trabalhada por Luiz Rosa Jr. ao tratar do efeito confiscatório:

¹²⁶ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005. p. 227

“A vedação do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder de tributar deve ser compatível com o de conservar e não com o de destruir. Assim, tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade e Justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva. O art. 150, IV, da CF de 1988 limita-se a enunciar o princípio sem precisar o que se deve entender por tributo com efeito confiscatório. Daí o referido princípio deve ser entendido em termos relativos e não absolutos, examinando-se, em cada caso concreto, se a taxação estabelecida pelo tributo atenta ou não contra o direito de propriedade.”¹²⁷

Ademais, nos termos de nossa Carta Magna, artigo 145, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Conforme salientam Ives Gandra da Silva Martins, José Ruben Marone e Soraya David Monteiro Locatelli¹²⁸, o apelo à razoabilidade sempre foi mais intenso no tocante ao direito penal e ao administrativo, todavia, já é comum sua utilização no âmbito do direito tributário, como critério de aferição da constitucionalidade de norma impositiva em face de tributos notoriamente injustos e eivados de irrazoabilidade, como bem aponta o trecho de acórdão proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 18.331 pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal:

“O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável ainda, a doutrina fecunda do ‘détournement de pouvoir’. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode se acender não somente considerando a letra do texto, como

¹²⁷ ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Renovar, item n. 14, 10º ed., 1995. p. 320

¹²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva, MARONE, José Ruben e MONTEIRO, Soraya David Locatelli. *Exclusão do Refis por ausência de cumprimento de requisito formal - inconstitucionalidades*, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 110, São Paulo, Novembro 2004. p. 46

também, e principalmente, o espírito dispositivo invocado. (Ministro Relator Orozimbo Nonato, DJ 21/09/1951, Revista Forense vol. 145/164)”

Por isso, os referidos autores mencionam que como exigência de vedação ao arbítrio, o princípio da proporcionalidade permeia as garantias fundamentais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da igualdade, dentre outras, em seus conteúdos materiais. No âmbito tributário, as limitações constitucionais ao poder de tributar relativas ao não-confisco, à isonomia, à capacidade contributiva também contêm essa dimensão do princípio da proporcionalidade.

Ou seja, é umbilical a relação do princípio da proporcionalidade com o princípio do não confisco, da individualização da pena, da razoabilidade, da igualdade, da capacidade contributiva, entre outros. Daí porque podemos chamá-lo de sobreprincípio.

Paulo Coimbra destaca o notável entrelaçamento do princípio da proporcionalidade com outros tantos limitadores das potestades punitivas da administração fazendária, a exemplo da capacidade contributiva, da vedação de efeito de confisco e do *non bis in idem*.¹²⁹

Como exemplo, temos o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal julgou da taxa judiciária do Estado do Rio de Janeiro, considerada inconstitucional por sua “excessiva onerosidade e desproporção”, bem como, pela falta de “razoável equivalência” entre aquele tributo e os serviços judiciários por ele remunerados.¹³⁰

Partindo das definições acima expostas, toma-se o princípio da proporcionalidade como uma vedação constitucional ao arbítrio. Junto aos demais princípios como o princípio da igualdade, da motivação, da razoabilidade, do não confisco, da capacidade contributiva, buscam resguardar os direitos e liberdades dos contribuintes.

¹²⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 296-297

¹³⁰ Representação nº 1.077-RJ, Rel. Moreira Alves, ementa publicada no DJU 1 de 28.09.84

É por isso que a consequência culminada pela ocorrência de determinado fato previsto na hipótese de incidência normativa deve ser proporcional. Ou seja, a relação jurídica estabelecida deve servir à proteção do bem jurídico tutelado tendo em vista a adequação, a necessidade e a conformidade.

Sua aplicação em termos sancionatórios pode ser vista na própria Constituição Federal ao dispor sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária em seu art. 71, inc. VIII:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

(...)

*VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, **multa proporcional ao dano causado ao erário**; (grifo nosso)*

Ora, a aplicação de tal dispositivo às mais diversas áreas do Direito é fundamental.

II.2.3.1 Aplicação do Princípio da Proporcionalidade pelo Poder Judiciário

No âmbito das sanções tributárias mais ainda, tendo em vista o potencial danoso à liberdade de iniciativa e patrimônio dos contribuintes. É por isso que Cláudio Renato do Canto Farág menciona:

“não pode haver distorção entre a medida estabelecida em lei e o fim por ela objetivado, determinando que o modo de combater e punir os ilícitos fiscais deve ser disposto com penalidades que

guardem adequação dos meios e dos fins, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade e a proporcionalidade”¹³¹

Diante do desrespeito ao princípio da proporcionalidade pelos entes legislativos, tem cabido ao poder judiciário a correção de tais desvios. A Jurisprudência do STF e do STJ é farta em matéria de multas fiscais desproporcionais, um exemplo é a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ que declarou inconstitucional os dispositivos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que previam multas pelo não pagamento de tributos não inferiores a 200% e em caso de sonegação, não inferiores a 500%:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §S 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS.’ VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.

(ADI nº 551-1/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU de 14.02.2003)

O julgado proferido à unanimidade¹³² pelo plenário da Suprema Corte deixa claro que o princípio da proporcionalidade deve funcionar como limite constitucional para o excesso cometido pelo legislador ao fixar as penalidades tributárias.

E mais, interessante pontuar as colocações dos Ministros quanto ao desafio de tratar a matéria. O relator Ministro Ilmar Galvão, pontua:

¹³¹ FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas Fiscais: Regime Jurídico e Limites de Gradação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 113

¹³² Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Presentes a sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa, Nelson Jobim, Ellen Gracie e Gilmar Mendes.

O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa.

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como - consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte.

Na mesma linha o Ministro Gilmar Mendes:

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sr. Presidente, este caso já foi objeto de debate no Supremo Tribunal Federal, da Relatoria do Ministro Moreira Alves, questão de proporcionalidade em relação às taxas quando havia excesso. Agora, aqui, fica evidente quando se coloca que as multas, em consequência do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais, não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor, chegando a uma notória desproporção. Portanto, penso que se pode invocar o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, e, obviamente, o princípio da proporcionalidade na acepção que este Tribunal tem lhe emprestado do devido processo legal no sentido substancial ou substantivo.

Cumprе destacar o pronunciamento do Ministro Sepúlveda Pertence:

Sr. Presidente, esse problema da vedação de tributos confiscatórios que a jurisprudência do Tribunal estende às multas gera, às vezes, uma certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório.

Recorda-me, no caso, o célebre acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, o primeiro no qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de um decreto-lei, por não se compreender no âmbito da segurança nacional. Dizia o notável Juiz desta Corte que ele não sabia o que era segurança nacional; certamente sabia o que não era: assim, batom de mulher ou, o que era o caso, locação comercial,

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.

Por fim, o presidente, Ministro Marco Aurélio, destaca:

Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal.

No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal - que é o tributo não recolhido - ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Em outras oportunidades a Suprema Corte também foi acionada e de forma contundente não anuiu com sanções desproporcionais e confiscatórias:

AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE - PROCESSO OBJETIVO DE CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO - A NECESSÁRIA EXISTÊNCIA DE CONTROVÉRSIA JUDICIAL COMO PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE - AÇÃO CONHECIDA. - [...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período,

à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federada, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. [...]

(ADC 8 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/1999, DJ 04-04-2003 PP-00038 EMENT VOL-02105-01 PP00001)

Na mesma linha a decisão na Med. Caut. Em ADI nº 1.075-1/DF, cujo Relator foi o Min. Celso de Mello:

“É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do “quantum” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade

que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.”

Por outro lado, oportuno ressaltar a decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, que julgou constitucional a cobrança de multa de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido, in verbis:

“1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. (...) 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).”

No julgamento deste caso, ficou claro o entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais. A este respeito, inclusive, foi reconhecida a repercussão geral no RE nº 736.090/SC:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. 150% SOBRE A TOTALIDADE OU DIFERENÇA DO IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO NÃO PAGA, NÃO RECOLHIDA, NÃO DECLARADA OU DECLARADA DE FORMA INEXATA (ATUAL § 1º C/C O INCISO I DO CAPUT DO ARTIGO 44 DA LEI FEDERAL Nº 9.430/1996). VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÃO RELEVANTE DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

Importante consignar que quando do debate sobre a existência ou não de repercussão geral, destacou-se a diferença entre os temas:

487 - *Caráter confiscatório da “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental. Relator: MIN. ROBERTO BARROSO; Leading Case: RE 640452*

816 - *a) Incidência do ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria. b) Limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório. Relator: MIN. LUIZ FUX. Leading Case: RE 882461*

Além disso, ressaltou-se a jurisprudência em sobre a matéria:

TRIBUTÁRIO - MULTA - VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO - CONFISCO - ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ - Pleno, relator ministro Ilmar Galvão - e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP - Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral. (RE 833.106, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe de 12/12/2014)

No Superior Tribunal de Justiça os precedentes também caminham nesse sentido:

STJ – EMENTA 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. (...) 9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais.” (STJ, Primeira Turma, REsp nº 728.999, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 26.10.06)

É a partir de exemplos como estes, e muitos outros¹³³, que a presente pesquisa encontra sua importância e busca apresentar critérios para balizar as multas tributárias consoante o princípio da proporcionalidade e, ao contrário do estabelecido na Constituição do RJ, estabelecer limites máximos em âmbito nacional para as punições.

Nesse sentido, discordamos de Ricardo Lobo Torres para quem não é possível fixar os limites do que se considera confiscatório e conseqüentemente desproporcional:

“A relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte. Mas está protegida qualitativa e quantitativamente contra o tributo: não pode ser objeto de incidência fiscal discriminatória, vedada pela proibição de privilégio (art. 150, II); nem pode sofrer imposição exagerada que implique na sua extinção, em vista da proibição de confisco (art. 150, IV).

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 caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do Juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na

¹³³ AMS nº 173.879, do TRF da 3ª Região, e na AMS nº 2002.72.06.001948-0, do TRF da 4ª Região

*Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não-confiscatória.*¹³⁴

Não só é possível como é importante que tenhamos norma em âmbito nacional indicando alíquotas máximas no estabelecimento de sanções, espelhando-se nas lições do Direito Penal. Evitando-se uma análise casuística e mitigando a judicialização da matéria.

Paulo Coimbra¹³⁵, em um dos raros posicionamentos assertivos sobre o tema, detalha: **serve, ainda, o primado da proporcionalidade como importante e inafastável diretriz cogentemente estatuída aos criadores e aplicadores da lei na dosimetria da sanção, prestando valioso auxílio à concretização do princípio da individualização da pena (CF/88, art. 5º, XLVI) e da capacidade contributiva, de forma que o ato administrativo punitivo possa curvar-se às condições pessoais do infrator — v.g. a reincidência — e materiais do caso concreto que se demonstrarem relevantes à estipulação ou imputação da sanção minimamente necessária.** (...) Nesse diapasão, todo ato punitivo é um ato plenamente vinculado não somente à lei, mas a todos princípios e normas gerais da potestade punitiva que devem direcionar e fundamentar sua manifestação, seja ela administrativa ou penal, acarretando uma certa flexibilidade do princípio da legalidade, admissível, se não, por vezes necessária, desde que voltada para limitar ainda mais as potestades punitivas do Estado - e jamais no sentido oposto!

Tais regramentos e a proposta legislativa apresentada ao final da presente tese levarão em consideração a jurisprudência, em especial os precedentes do Supremo tribunal Federal.

¹³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Renovar, 2º ed., 1995. p. 56

¹³⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 296-297

a) Distinção entre progressividade e proporcionalidade

Ives Gandra e Aires Barreto destacam a distinção entre progressividade e proporcionalidade:

“Deveras, visão conjugada do sistema indica que a diretriz decorrente dos princípios da capacidade econômica e da isonomia subordina a criação de tributos à proporcionalidade (e não à progressividade). É dizer: o sistema constitucional tributário é genericamente formado pelo princípio da proporcionalidade (especialmente dos impostos) e só especificamente pelo princípio da progressividade. (...) Apenas em alguns casos, expressamente contemplados, a Magna Carta previu fossem progressivos. (...) A graduação dos impostos decorre de sua proporcionalidade em relação à base tributável (imposto ad valorem). Essa proporcionalidade é, como sabido, obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre base tributável variável; da aplicação desse mecanismo (graduação) resulta imposto a pagar em montantes tanto maiores quanto maior for a base tributável. Pela graduação, portanto, é que se realiza o princípio da capacidade contributiva, que, em síntese, postula que o desembolso de cada qual seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado.”¹³⁶

No caso nas sanções estamos propondo de fato a proporcionalidade, isto porque, os fatos ilícitos são distintos. Hoje sanciona-se condutas desigualmente lesivas de forma igual.

Nessa toada, o primeiro passo é estabelecer os diferentes níveis de reprovabilidade das condutas.

A progressividade, por outro lado, poderá ser implementada quando da dosimetria da multa, levando-se em conta fatores agravantes e atenuantes.

¹³⁶ BARRETO, Aires F.; e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *“IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº 29/2000 é inconstitucional”*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 80. São Paulo: Dialética, maio de 2002. p. 105-127.

Paulo Roberto Coimbra Silva há muito já defendia a necessidade de revisão dos tipos sancionadores para que estipulem multas graduadas conforme o grau de reprovabilidade da conduta:

“Lamentavelmente, nos ordenamentos pátrios, usualmente as leis tributárias não prevêm, ao menos expressamente, a possibilidade de graduação ou adequação das multas fixas ao caso concreto, o que demanda maior atenção e esforço dos responsáveis pela revisão e controle de legalidade e de proporcionalidade da aplicação das normas tributárias sancionadoras em sua dosimetria. Essa tarefa de dosagem da sanção fiscal, frise-se, é ineximível, e há de ser exercida com firmes âncoras na equidade (art. 108, IV, CTN), que pode justificar e determinar seu abrandamento ou exclusão, em atenção a circunstâncias e características do caso concreto. Ressalve-se, com a merecida ênfase, que a habitual omissão legal quanto a possibilidade de aplicação dosada da sanção estritamente tributária não impede a sua aplicação com redução dos efeitos abstratamente cominados em atenção às diversas variações fáticas eventualmente apuráveis in concreto e relevantes, mercê dos diversos princípios e normas gerais que permeiam, norteiam, limitam e orientam as manifestações das potestades sancionadoras do Estado, seja ela manifestada judicial ou administrativamente.”¹³⁷

Daí porque o autor destaca a relevância do princípio da proporcionalidade em matéria de multas tributárias que, inclusive, justifica sua sobreposição em relação à legalidade: em tais casos, atuando sempre em favor do acusado, os princípios da proporcionalidade e da individualização da sanção arrefecem os inflexíveis ditames da estrita legalidade na aplicação do comando prescrito na norma tributária sancionadora.¹³⁸

Pondera ainda que as multas fixas podem revelar-se demasiadamente benignas, ou absolutamente desproporcionais. É por isso que defendemos pela implementação do princípio da proporcionalidade que as multas sejam graduadas e progressivas na medida do ilícito cometido:

¹³⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 169

¹³⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 170

*Multas progressivas são aquelas cujo montante varia em função de critérios adrede previstos em lei, tais como a reincidência, a reiteração ou a renitente pertinácia do infrator no tempo. Muito comuns são as multas progressivas, no tempo, na legislação tributária norte-americana, que aumentam em razão do prolongamento da infração ou de seus efeitos.*¹³⁹

De fato, o sistema mais simples teria apenas uma alíquota de IR e uma alíquota de multa, no entanto, para alcançar a capacidade contributiva e a igualdade, é imperiosa a adoção da progressividade.

b) Distinção entre proporcionalidade e razoabilidade

Há doutrina que distingue a proporcionalidade da razoabilidade.¹⁴⁰ Por outro lado, grande parte dos estudiosos e da jurisprudência não se preocupam em

¹³⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 170

¹⁴⁰ Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado asseveram: “*Tanto razoabilidade como proporcionalidade são princípios vetores do constitucionalismo atual, e se prestam à vedação do excesso no âmbito das relações entre meios e fins. Em outras palavras, as finalidades cujo atendimento a ordem jurídica impõe ou faculta ao Poder Público devem ser buscadas com o emprego de meios que, além de compatíveis com as demais normas do ordenamento, sejam também razoáveis, e proporcionais. Assim como a proporcionalidade, a razoabilidade possibilita um maior controle dos atos do Poder Público quando estes tenham uma finalidade lícita, mas empreguem na consecução dessa finalidade meios não admissíveis, seja porque excessivos, seja porque desviados. As semelhanças, contudo, não são muito maiores que essas, visto que a maneira como esses dois princípios possibilitam um controle da relação entre meios e fins é um tanto diferente. Pelo princípio da razoabilidade, os meios empregados para atingir determinada finalidade devem ser não apenas adequados e necessários a essa finalidade, mas devem, também, estar em conformidade com o senso comum, o que nos conduz a uma ideia de consenso, de legitimidade, de compatibilidade com os valores prevalentes naquela comunidade na qual o princípio será aplicado. Já o princípio da proporcionalidade realiza esse controle da relação entre meios e fins através da ponderação dos valores constitucionalmente positivados inerentes ao problema. Examina-se, então, se o meio empregado é adequado, necessário, e proporcional em sentido estrito, ou não excessivo. Entende-se por adequado aquele meio que, uma vez empregado, realmente conduza à finalidade que se diz com ele pretendida. Tal meio passa a ser necessário quando não existir nenhum outro que seja igualmente adequado, e ao mesmo tempo menos gravoso a outros valores fundamentais inerentes ao problema. E, finalmente, caso o meio seja adequado e necessário, tem-se de ponderar se o valor por ele prestigiado não está sendo desproporcionalmente sobreposto a outros, igualmente nobres. Nesse último exame, através do qual os teóricos do Direito procuram objetivar tanto quanto possível as valorações feitas pelo intérprete da norma, deve ser dada preponderância ao valor que, em prevalecendo, cause menores estragos aos demais que com ele se chocam. É relevante destacar, nesse ponto, que a razoabilidade como a proporcionalidade devem orientar a conduta do intérprete e do*

diferenciá-los. De fato, a razoabilidade tem origem na concepção de que as normas jurídicas devem obedecer à razão humana do senso comum é a ideia de concordância social do justo, que invariavelmente varia conforme os valores de cada comunidade.

Na pragmática, no entanto, cada uma das características desses princípios são indícios que representam a adequação ou não de determinada norma. Isto é, se um comando é desproporcional certamente não é razoável, por outro lado, o proporcional será sempre, em qualquer caso, razoável.

O professor Thiago Lopes Matsushita traz importante lição sobre o tema:

“a possibilidade de se confundir a proporcionalidade com a razoabilidade é muito tênue, pois é desse confronto que o direito pode ou não ter a sua melhor solução possível ao caso. A razoabilidade é a análise pelo sopesamento entre princípios sendo que não há a compatibilização entre um e outro mas sim a preferência entre um e outro, provocando a exclusão de um deles no momento da aplicação. Dessa forma, a razoabilidade aplicará aquilo que for melhor enquadrado ao caso concreto, portanto, diferentemente daquilo que prega a proporcionalidade que pressupõe incorporação de todos os princípios, sem exclusão de nenhum, mesmo que seja uma parte ínfima, mas ela estará presente, sempre. Com isso, garante-se que o princípio da proporcionalidade será aquele pelo qual o princípio da dignidade da pessoa humana poderá ser transportado.”¹⁴¹

O Supremo Tribunal Federal ao discutir o princípio da proporcionalidade já pontuou: destina-se a assegurar a razoabilidade substantiva dos atos estatais, seu equilíbrio ou justa medida. Em uma palavra, sua justiça. Conforme entendimento que se tornou clássico pelo mundo afora, a proporcionalidade divide-se em três subprincípios: i) a adequação, que identifica a idoneidade da medida para atingir o fim visado; ii) a necessidade, que expressa a vedação do excesso; e iii) a proporcionalidade em sentido

aplicador das normas jurídicas, visto que não se excluem; ao contrário, se somam, na difícil tarefa de controlar os abusos do Poder Público.” SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. “O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e os Resultados Verificados no Exterior”, Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 7º Volume, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2003. p. 210/211

¹⁴¹ MATSUSHITA, Thiago Lopes. *O jus-humanismo normativo – expressão do princípio absoluto da proporcionalidade*. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 206

estrito, que consiste na análise do custo-benefício da providência pretendida, para se determinar se o que se ganha é mais valioso do que aquilo que se perde.¹⁴²

Fábio Medina Osório¹⁴³ explica que a razoabilidade é princípio que fica muito próximo da proporcionalidade. Um tem origem na Common Law e está, efetivamente, ligado à ideia de devido processo legal. Já a proporcionalidade tem um sentido mais amplo, e, com raízes no direito germânico, conecta-se mais intimamente com o princípio do Estado de Direito, como se verá mais adiante. É necessário cautela com a compreensão da razoabilidade. Não se confunde com o senso comum, embora não prescindam de categorias padronizadas como o comportamento do homem médio, ou a noção de bom administrador público, de *reasonable man*. Por isso o autor assevera:

“É critério interpretativo que se projeta em múltiplas situações, insuscetível de definição apriorística e fechada. A razoabilidade é princípio jurídico que se relaciona intimamente com outros princípios, v.g., igualdade, proporcionalidade, motivação, impessoalidade, devendo atuar, muito especialmente, na configuração da própria legalidade substancial das medidas punitivas. (...) a razoabilidade é um fundamental critério de apreciação da arbitrariedade legislativa, jurisdicional e administrativa, porque os tipos de condutas sancionadas devem atender a determinadas exigências decorrentes da razoabilidade que se esperados Poderes Públicos. Um tipo sancionador desarrazoado, absurdo, intolerável, será, por evidente, arbitrário, abusivo, inconstitucional, ainda que resultem raras hipóteses tão radicais que permitam o controle do Judiciário. A adequação social de determinados comportamentos não pode ser arbitrariamente tipificada como infração administrativa, visto que a razoabilidade que integra o Direito Constitucional não o permitiria. Uma decisão condenatória desarrazoada, por qualquer que seja o motivo, será nula de pleno direito, viciada em suas origens, seja fruto de órgãos judiciários, seja produto de deliberações administrativas ou mesmo legislativas, eis a importância de se compreender a presença do princípio da razoabilidade dentro da cláusula do devido processo legal.”

¹⁴² HC 124306, Rel. p/ Acórdão, Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJ 17-03-2017 – trecho do voto do Min. Roberto Barroso

¹⁴³ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005. p. 220

De fato, o judiciário pode e deve combater a desproporção das sanções, mas o poder legislativo e executivo é que precisam ter particular atenção quando do exercício de suas atividades legiferantes que estabelecem os patamares e graus de reprovabilidade dos ilícitos.

Diante do exposto, é o princípio da proporcionalidade o responsável por proteger os jurisdicionados dos arbítrios estatais. Pelo teste da proporcionalidade, enquadram-se os fatos aos critérios para o controle de medidas restritivas de direitos fundamentais ou de outros interesses juridicamente protegidos.

Assim, expostas as premissas filosóficas e jurídicas adotadas, compreendida a importância do princípio da proporcionalidade em matéria sancionatória tributária, passa-se à análise da dosimetria da pena criminal para, utilizando-se das lições do Direito Penal, propor o estabelecimento de uma norma nacional que reformula o sistema sancionatório tributário brasileiro.

CAPÍTULO III - Aplicação dos Preceitos da Dosimetria da Pena Criminal às Multas Tributárias

Como sabido, no âmbito tributário as imposições sancionatórias muitas vezes ultrapassam duas, três ou até cinco vezes o valor do tributo não pago. Daí porque no presente capítulo busca-se aprender com o Direito Penal e perquirir sobre a aplicação das penas.

Antes porém, é preciso tecer breves comentários sobre a Teoria Geral do Direito Sancionatório para que possamos adequadamente diferenciar o direito tributário penal do direito penal tributário.

III.1 Direito Penal Tributário x Direito Tributário Penal

Fábio Medina Osório¹⁴⁴ bem expõe que um mesmo bem jurídico, como o crédito tributário, pode ser protegido por técnicas distintas, tanto através de ramos jurídicos diferenciados, quanto através de intensidades variadas, em perspectivas preventivas ou repressivas. Nesse sentido, o Direito Administrativo Sancionador protege, sempre, valores específicos relacionados com a presença do Estado em determinadas atividades, seja direta, seja indiretamente (essa presença estatal). É indubitoso que semelhante abertura ostenta proporções praticamente infinitas, já o Direito Penal:

“possui autonomia dogmática inegável. Trata-se de outro legítimo instrumento estatal de proteção dos bens jurídicos, geralmente marcado pelo princípio da fragmentariedade, ou seja, subsidiariedade em relação a outros instrumentos normativos, dada sua maior severidade. Importa ressaltar que o Estado-legislador pode, soberana e discricionariamente, ainda que lhe

¹⁴⁴ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005. p. 154

seja vedada a arbitrariedade, escolher um ou outro caminho, ou ambos, para a eficaz proteção de bens jurídicos.”¹⁴⁵

Conforme aponta Luiz Regis Prado, através do Direito Penal o Estado exerce função tipicamente punitiva ou repressiva, como *ultima ratio legis*, de garantia de bens jurídicos fundamentais à vida social:

*“De seu turno, as sanções penais — penas e medidas de segurança — se distinguem das demais por terem como pressuposto essencial a prática de um crime ou contravenção e por sua absoluta independência, já que podem ser impostas sem prejuízo da aplicação simultânea de outras sanções. Com o advento do Estado de Direito, e a conseqüente vinculação do ius puniendi ao princípio da legalidade dos delitos e das penas, passou-se a exigir mais rigor no controle do emprego da lei penal, o que contribuiu para melhor distinguir delito e ilícito administrativo. O delito e a infração administrativa têm um conteúdo material similar e idêntica estrutura lógica. Tanto as penas quanto as Sanções administrativas encontram justificação na magnitude da lesão a um bem jurídico determinado e na sua necessidade de imposição, como expressão de um juízo desvalorativo ético-social. **Entre crime e infração administrativa, portanto, existem apenas diferenças quantitativas. Incumbe ao legislador traçar os limites entre ilícito penal e ilícito administrativo, pautando-se preferencialmente pela gravidade das infrações do ponto de vista material (desvalor ético-social) e, secundariamente, por considerações de ordem político-criminal (rapidez e eficácia da sanção).**”¹⁴⁶*

Ao criminalizar o evento do descumprimento de uma obrigação tributária ou de um dever instrumental, o fato jurídico penal toma por base uma relação de cunho tributário. Nesse sentido, para melhor exame cognoscitivo o cientista cinde o Direito em porções menores, no entanto, o entrelaçamento de conceitos é inevitável.

Nesse sentido, toma-se o Direito Penal Tributário enquanto espécie do Direito Penal. Por outro lado, o Direito Tributário Penal refere-se às relações jurídicas

¹⁴⁵ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005. p. 154

¹⁴⁶ PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal*. Vol. 1, Parte Geral, 7ª ed. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007. p 58

tributárias de cunho sancionador, como as normas primárias sancionatórias, no entanto, são infrações puramente tributárias não penais.

Braulio Bata Simões¹⁴⁷ explica que a lei penal que descreve delitos de fundo tributário não pode ser aplicada sem apoio no Direito Tributário, exatamente porque os tipos penais nela descritos são complementados pelas normas tributárias. São as normas penais em branco, que buscam sua integração em outros diplomas de modal deôntico. E pontua: realmente, só é possível entender os delitos penais tributários (contrabando, descaminho, sonegação fiscal, apropriação indébita, etc.) compreendendo corretamente os fenômenos que o Direito Tributário regula. Desta forma, concebe-se o Direito Penal Tributário como uma forma didática de se estudar as infrações penais que tenham por objetividade jurídica a Ordem Tributária, servindo como lembrança que, em certas ocasiões, não poderá ser olvidado o estudo de institutos do direito tributário.

Em suma, a expressão “direito penal tributário” é utilizada como ramo do direito penal relacionado a tributos, já a nomenclatura “direito tributário penal”, refere-se às sanções fiscais, como multas e apreensão de mercadorias.

Edilson Pereira Nobre Junior¹⁴⁸, pontua justamente que a raiz da atividade da administração aplicativa de sanções é a mesma daquela do magistério penal, ou seja, é o poder punitivo, do qual o Estado é titular porque deriva diretamente do poder soberano.

Ao longo do mestrado¹⁴⁹ colocamos diversas questões a respeito dessa correlação: como se dá a incidência da norma penal, quando há presunção no âmbito administrativo? Existe verdade real a ser preservada? É possível considerar aplicarem-se, no âmbito tributário, preceitos do campo penal que incorporem a proporcionalidade

¹⁴⁷ SIMÕES, Braulio Bata. *Direito Penal Tributário*. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12162&revista_caderno=26

¹⁴⁸ NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. *As sanções tributárias numa perspectiva jurisprudencial*. Revista dialética de direito tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2013. p. 43

¹⁴⁹ COUTINHO NETO, Francisco Leocádio R. C. *A incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, mai/2015. p. 176

na incidência das sanções, levando-se em conta, por exemplo, a boa-fé ou a reiteração? Existem níveis diversos da ilicitude tributária, com a possibilidade de gradação das multas pelo intérprete? Deveria existir?

Em todos esses questionamentos a conversação entre os dois ramos do direito é extremamente vantajosa e certamente é muito proveitoso o aproveitamento de princípios do Direito Penal para estipulação de sanções tributárias. Contudo, a expressão Direito Tributário Penal não parece adequada, uma vez que não se trata de normas penais. Sasha Calmon¹⁵⁰ ressalta: já em 1904, o italiano Giovanni Carano Dovito esboçava o lineamento de uma Teoria Geral do Direito Penal Tributário concluindo pela necessidade de emancipar a disciplina.

Um dos objetivos buscados pelo Estado, com a edição de leis penais tipificando delitos fiscais, é proteger o bem jurídico da arrecadação, procurando minimizar eventuais déficits em função da evasão fiscal, que consiste na prática de atos ilícitos tendentes a ocultar o fato gerador ocorrido, ou a diminuir ilicitamente o impacto econômico do tributo. Eis os crimes contra a ordem tributária¹⁵¹. A norma jurídica positivada exprime o resultado de um debate sobre a proteção de um valor. No caso presente, o legislativo entendeu por bem, proteger o bem jurídico da arrecadação com a mais elevada sanção do Direito: a pena restritiva de liberdade do Direito Penal.

Sob esta ótica, Luciano Amaro afirma que existem dois sistemas legais sancionatórios através do Estado, *“o criminal, implementado segundo o Direito Penal, através do processo legal, no juízo criminal; e, o outro, administrativo, aplicado em*

¹⁵⁰COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*, 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.p. 633-634.

¹⁵¹ A Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, alterou a definição dos crimes contra a ordem tributária, reescrevendo aqueles delitos antes designados de "sonegação tributária" pela Lei n. 4.729/65. A mencionada legislação alargou o rol dos fatos típicos configuradores dos crimes contra a ordem tributária, redesenhando, outrossim, a figura da "apropriação indébita", ao definir como crime o fato de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro, art.2º, II. Posteriormente, também a Lei n. 8.212/91 arrolou tal situação como crime, art.95.

*consonância com as regras do Direito Administrativo, no procedimento administrativo, pelas autoridades administrativas”.*¹⁵²

Destaque-se, ainda, que a distinção essencial entre a sanção civil, ou administrativa, e a sanção penal é apenas valorativa, residindo tão somente na gravidade da violação da ordem jurídica, na qual a sanção penal seria reservada aos que praticam ilícitos mais graves.

Para tanto, o legislador tem a alternativa entre considerar a conduta como sendo um crime, punível, pois, pelo direito penal, ou de remetê-la para o âmbito de um ilícito administrativo. Tal opção, entretanto, deve ser fundamentada em uma rigorosa análise, vez que o envio para a seara do Direito Penal deve, sempre, ser feita de modo criterioso, respeitando o princípio da subsidiariedade, o qual já presume sua fragmentariedade, ou seja, deriva da consideração de que o Direito Penal é um remédio sancionador extremo, que deve ser utilizado apenas quando nenhum outro se mostrar suficiente para resolver o conflito, fundamentando-se no fato de que apenas as condutas mais graves e contra bens jurídicos de maior relevância se utilizam dos seus rigores.

Sendo assim, o que se deve diferenciar entre a sanção administrativa e a sanção penal, é que esta é resultado da tipificação do fato criminoso. Logo, sua investigação se dá no âmbito do poder judiciário, de modo que a conduta do agente deve ter origem dolosa e, em raros casos, culposa, enquanto para a incidência da sanção administrativa tributária não carece comprovar o dolo, e sua aplicação ocorre pela via administrativa.

O ilícito fiscal é objeto de minuciosa e rigorosa legislação, já que, através dele, os infratores se sujeitam à multa e às sanções de caráter administrativo. Desta forma, não há que se confundir com o ilícito penal, pois este só ocorre quando, ultrapassando o campo civil, o agente pratica com dolo, além da infração administrativa, fato previsto como crime, que a partir daí se torna, também, incurso nas sanções penais.

¹⁵² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2002. p. 421.

As referidas sanções são bastante diferentes. Ao tratar da separação entre o direito penal e o direito administrativo sancionador Fábio Medina Osório pontua que na essência, antes de diferenciarem-se em sua natureza, trata-se de uma decisão do legislador:

*“a existência de limites puramente dogmáticos e formais a separar ilícitos de Direito Administrativo e de Direito Penal, de fato, no lugar de buscar critérios filosóficos, sociológicos ou históricos, não deveria causar maiores perplexidades, visto que resulta da essência do sistema de separação ou divisão de Poderes. No modelo de divisão de poderes políticos, sabe-se que o Poder Legislativo ostenta uma ampla e legítima discricionariedade no desempenho de suas funções, discricionariedade muito mais ampla do que aquela reconhecida aos Poderes Executivo e Judiciário. Assim sendo, na repartição de poderes políticos, ao Legislativo competem tarefas extremamente abrangentes e intensas, conformando as fronteiras do lícito e do ilícito, ainda que balizado e limitado por uma série de condicionantes políticas e jurídicas, em face dos efeitos do constitucionalismo na redução do papel desse Poder de Estado. Resulta possível ao Legislador escolher as vias mais adequadas, oportunas e idôneas para tutelar determinados tipos de patologias sociais. Se essa tutela é efetivada pela perspectiva penal, ou administrativa, ou por ambas e ainda com recurso a outras modalidades, trata-se de espaços discricionários legítimos do Poder Legislativo, desde que respeite os limites das normas constitucionais.”*¹⁵³

Ou seja, a criminalização ou de uma infração fiscal é uma decisão política. O regime jurídico a que estarão submetidas, no entanto, é bastante distinto.

A maior diferença reside no fato de a sanção penal tributária poder ser uma pena privativa de liberdade, posto que, nas sanções administrativas, não se admite a aplicação deste tipo de pena. Além disso, imperioso se faz debater que a pena prisional, presente nas normas penais, é revestida de cautelas, tendo em vista a proteção da liberdade

¹⁵³ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005. p. 154

humana, sendo, inclusive, assegurado pela Constituição Federal o direito ao silêncio e ao acusado não produzir provas contra si, o que contraria a exigência de informações indispensáveis à plenitude da fiscalização tributária. Com efeito, a intervenção do direito penal só deve ocorrer nos casos em que os demais ramos do direito se revelarem insuficientes ou ineficazes em sua intervenção punitiva.

Paulo Roberto Coimbra Silva¹⁵⁴ nesse sentido, pontua:

“Os intitulados "crimes contra a ordem tributária" somente podem ter a aplicação de suas penas realizadas pelo Poder Judiciário, em jurisdição criminal especializada, após exame e análise dos fatos inquinados como delituosos, procedida sob a inspiração dos princípios, garantias, procedimento e recursos inerentes ao Direito Processual Penal. Além disso, estando os delitos tributários sujeitos à ação penal pública, detém o Ministério Público a legitimidade processual ativa - ius postulandi - exclusiva para provocar a sua apreciação pelo Poder Judiciário e ensejar a verificação do cabimento da pena e, se for o caso, viabilizar o exercício da pretensão punitiva estatal. Diversamente se dá em relação às infrações tributárias não-delituosas. Quanto a estas, tem a própria Administração competência para apurá-las, mediante verificação da realidade fática, e formalizar a aplicação de suas correlatas penalidades, quando cabíveis, mediante o ato de lançamento (art. 142, CTN).”

O processo psicofísico de subsunção e implicação de normas administrativas tributárias e penais, não muda. O trabalho intelectual é semelhante. No entanto, a forma, o conteúdo e o agente competente variam. Em suma, podemos ressaltar alguns aspectos da fenomenologia da incidência que diferenciam a aplicação da norma penal tributária da norma tributária sancionadora:

- i) As normas individuais e concretas das multas, regra geral, são constituídas por agentes fiscais em âmbito administrativo. Enquanto a norma individual e concreta do crime contra a ordem tributária deve ser constituída pelo poder judiciário com iniciativa do Ministério Público ao oferecer denúncia.
- ii) Nos crimes tributários a investigação e produção do fato jurídico se dá no âmbito do poder judiciário, sendo indispensável a origem dolosa da conduta, já

¹⁵⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 241

para a aplicação da sanção administrativa tributária, regra geral, não carece da comprovação do elemento volitivo.

iii) As multas tributárias estão submetidas aos princípios do Sistema Tributário e do Sistema Administrativo, ao passo que os crimes contra a ordem tributária devem obedecer ao Sistema Penal. Tal constatação traz inúmeras consequências.

iv) Na sanção penal tributária temos a pena privativa de liberdade, nas sanções administrativas, não se admite a aplicação deste tipo de pena.

v) Em âmbito penal, é assegurado o direito ao silêncio e à não produção de provas contra si, o que contraria a exigência de informações indispensáveis à plenitude da fiscalização tributária.

vi) No procedimento de lançamento, pode ou não haver o contraditório e a ampla defesa, ao passo que esses dois requisitos são indispensáveis no processo penal.

vii) A pena no âmbito criminal é pessoal ao agente, art. 5º, inc. XLV, da CF. Em se tratando de sanções tributárias a pessoa jurídica responde pela pena, salvo algumas exceções, por exemplo, a do art. 135 do CTN.

Como visto, temos um procedimento de elaboração da norma diferente, o agente responsável pela inserção da norma no sistema é diferente, a espécie do documento normativo é diferente, o modo de produção probatória é diferente, a relação jurídica é diferente e os princípios a que estão submetidos os aplicadores de cada sanção varia verticalmente.

Como será apontado, o problema é que apesar das inúmeras diferenças relacionadas, os crimes contra a ordem tributária tomam como pressuposto o mesmo evento descumpridor da norma tributária, acrescentando-se o critério volitivo. No entanto, como visto, o fato jurídico criminoso demanda grande esforço probatório, mas é comum a representação para fins penais e a denúncia com o aproveitamento, sem maiores cuidados, do fato jurídico pressuposto da sanção tributária. É recorrente a persecução penal em que não se perquire sobre o dolo, aproveitando-se apenas a descrição contida no Auto de Infração e Imposição de Multa, carente de fatos que demonstrem o elemento volitivo.

Apesar de não ser objeto da presente tese, cumpre mencionar que no direito penal tributário brasileiro há uma completa distorção do feitiço do Direito Penal que é tratado como mais uma forma de cobrar o tributo.

III.2 O Modelo Penal de Individualização da Pena

Apresentada a relação entre o direito administrativo sancionador e o direito penal, neste capítulo a intensão é analisar especificamente a dosimetria da pena criminal para entender como este método de cálculo da pena pode auxiliar na instituição de multas tributárias adequadas e atingindo o máximo de individualização possível.

A ideia é examinar o panorama geral da sistemática penal, sem a pretensão de adentrar nas especificidades e problemáticas que a matéria apresenta. O objetivo é entender através de uma visão ampla para tomar lições aptas a serem aplicadas no âmbito das multas tributárias.

Nesse sentido, conforme mencionado, o primeiro traço distintivo a ser considerado entre a sanção penal e as multas tributárias é o agente competente responsável pela aplicação. Enquanto no primeiro temos o judiciário, no âmbito tributário a aplicação da multa fiscal cabe à administração pública que, em regra, através do agente fiscal efetua o lançamento do tributo e da multa constituindo o crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN.

Fábio Medina Osório bem pontua que apesar das diferentes vicissitudes de cada âmbito, é plenamente possível a graduação da pena conforme o ilícito cometido, tanto na seara penal quanto na administrativa:

Sabe-se que o efeito aflitivo da medida sancionadora (sanção administrativa), em primeiro lugar, não é um atributo específico ou privativo do Direito Administrativo, Direito Penal ou Direito Constitucional. Também o Direito Privado pode estabelecer medidas "aflitivas", vale dizer, sancionadoras, em determinadas matérias. O grau punitivo das sanções administrativas pode, por evidente, variar, conforme a gravidade do ilícito. (...) Sabe-se que há sanções administrativas que se assemelham bastante àquelas de natureza penal. Tal é o caso da suspensão dos direitos políticos, restrições a direitos de contratar ou receber benefícios lato sensu da administração pública, e inclusive perda de cargos públicos, as quais, dependendo do ordenamento jurídico em que inseridas, podem assumir feições

*de natureza penal. Note-se que, em tais casos, a autoridade sancionadora sopesará com maior cuidado a relação de proporcionalidade da sanção com o ilícito, ajustando a resposta estatal aos ditames constitucionais. Existem sanções, portanto, que reclamam intervenções mais cuidadosas das autoridades competentes para a prática do ato punitivo. Todavia, não se pode dizer que a existência de sanções administrativas de distintos níveis ou patamares representa uma quebra de unidade do regime jurídico aplicável. Há graus variados de intensidade da sanção e do próprio efeito aflitivo da medida, porém isso é normal e inerente ao Estado de Direito.*¹⁵⁵

Paulo Roberto Coimbra Silva¹⁵⁶ destaca que no Brasil, o legislador do CTN em matéria sancionatória previu a aplicação de alguns poucos princípios, com matices especiais, a exemplo da retroatividade benigna (art. 106), da interpretação mais favorável ao acusado (art. 112) e do arrependimento posterior (art. 138). Todas essas normas, não obstante o colorido próprio preenchido pelo legislador tributário, têm inegável inspiração penalística.

O autor considera que não é imprescindível a previsão explícita da aplicabilidade desses e outros princípios comuns à repressão para além das estreitas fronteiras do Direito Penal, uma vez que seu alcance pode decorrer, implicitamente, da necessária coerência exigida pela adequação valorativa e unidade sistêmica do Direito. Divergimos, no entanto, em relação a este ponto. A nosso sentir, a previsão de critérios para o estabelecimento de sanções tributárias em lei nacional específica é fundamental para direcionar os entes tributantes em seus anseios punitivos.

Nessa senda, o primeiro ponto de análise da intersecção do Direito Penal e do Direito Tributário Sancionatório é a transmissão e individualização da pena.

¹⁵⁵ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005. p. 99

¹⁵⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 273

III.2.1 Princípio da Personalização da Pena

Pois bem, ao trabalhar o princípio da individualização da pena no contexto de examinar a sua aplicação em matéria de Responsabilidade Tributária¹⁵⁷, pontuamos que os que defendem a intransmissibilidade da multa fiscal encontram seu fundamento na Constituição Federal que proclama em seu artigo 5º, inciso XLV, o princípio da personificação da pena:

XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.

A posição tomada diante de tal dispositivo influencia decisivamente na postura adotada ante as multas fiscais. Alguns autores afirmam que o dispositivo constitucional mencionado aplica-se tão somente em matéria de Direito Penal.

Separamos os posicionamentos encontrados em três principais correntes:

- i) o princípio da personalização da pena, aplica-se a todo o Direito, não sendo possível em hipótese alguma haver a responsabilização de alguém por fato que não tenha sido por ele praticado. (Sainz de Bujanda);
- ii) tal princípio é incido ao Direito Penal e não se aplica às demais áreas do Direito. (Tito Rezende, membro da comissão para elaboração do CTN);
- iii) o primado da individualização da pena é essencialmente penal, mas pode ser aplicado em outros campos do Direito, conforme previsão legal nesse sentido e o cumprimento de alguns requisitos (Celso Antônio Bandeira de Melo).

Diante do exposto, abordamos a seguir o princípio da personificação da pena que fundamenta justamente a dosimetria da pena.

¹⁵⁷ COUTINHO NETO. Francisco Leocádio Ribeiro. *Responsabilidade tributária e a transmissibilidade da multa fiscal*. Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, São Paulo, mar./abr., 2018. p. 57

O princípio em debate encontra na doutrina outras denominações como: princípio da intranscendência da pena ou intransmissibilidade da pena, também conhecido como princípio da responsabilidade pessoal, da personalidade, da personificação da pena ou da incontagiabilidade.

A alegação de que tal norma é um princípio exclusivo do Direito Penal não deve prevalecer. Ora, o art. 5º está geograficamente inserido do título II “Dos direitos e garantias fundamentais”, Cap. I “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”. Como afirmar que algum de seus incisos regulam apenas determinada matéria? Caso se caminhe por esse raciocínio implica considerar que o inciso XXXIX, do art. 5º da CF: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.”, também é princípio exclusivo do D. Penal?

Em matéria, tributária, trabalhista, entre outras, é permitida a aplicação de pena sem prévia cominação legal? Não!

Tal norma tem seu espectro de incidência direcionado a fatos penais, mas também regula a construção das normas e fatos jurídicos do Direito como um todo, assim como o inciso XLV do mesmo artigo.

Uadi Lammêgo Bulos, lembra que em todas as nossas Constituições, exceto a de 1937, o princípio da responsabilidade pessoal esteve presente: 1824 (art. 179, § 20); 1891 (art. 72, § 19); 1934 (art. 113, § 28); 1946 (art. 141, § 30); e 1967 (art. 153, § 13). Sobre o tema, ao comentar a atual Constituição da República, assevera:

"Em qualquer setor jurídico, a pena (prefiro por opção doutrinária não denominá-la consequência de crime) e todos os efeitos do delito são ônus exclusivos do condenado."¹⁵⁸

Ele separa a aplicação do princípio da responsabilidade pessoal. De um lado, a multa como sanção penal, que não busca satisfazer o prejuízo suportado, mas é retribuição jurídica, medida de reprovabilidade do delinquente; de outro as sanções

¹⁵⁸ BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 267-268.*

civis, a elas não se lhes aplicando o princípio, uma vez que possuiriam natureza contabilística, destinadas a repor o patrimônio desfalcado.

Os outros ramos do Direito além do Direito Tributário também adotam a pena de multa. No Direito Comercial, existe previsão de multa nos arts. 463 e 500 do Código Comercial; No Direito Civil, temos a multa punitiva nos artigos 1.337, parágrafo único, e 1.348, VII, do Código Civil de 2002. O mesmo ocorre no Direito Eleitoral, arts. 156, 159, parágrafo 5.º, 164, parágrafo 1.º, do Código Eleitoral; no Direito do Consumidor, arts. 52, parágrafo 1.º, 56, I, 63, caput, do CDC, entre outros.

Alexandre de Moraes¹⁵⁹ ao tratar do princípio da intransmissibilidade ou intransmissibilidade da pena defende que sua aplicação também se dá em relação à obrigação de reparação do dano, bem como quanto à decretação do perdimento de bens. A norma constitucional somente permite que essas duas medidas sejam estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do patrimônio transferido em virtude da herança, nunca, portanto, com prejuízo de patrimônio próprio e originário dos mesmos.

Guilherme de Souza Nucci¹⁶⁰, ao tratar do Princípio da Responsabilidade Pessoal, lembra que a família do condenado, por exemplo, não deve ser afetada pelo crime cometido. Por isso, prevê a Constituição, no art. 5.º inc. XLV, e o Pacto de São José da Costa Rica em seu art.5º, nº 3, que, nenhuma pena passará da pessoa do condenado. Mas isso não significa que não haja possibilidade de garantir à vítima do delito a indenização civil ou que o Estado não possa confiscar o produto do crime.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba¹⁶¹ já prelecionava que de maneira geral, os grandes princípios, que se aplicam ao direito penal e que protegem o cidadão contra o arbítrio, também se aplicam às punições que têm natureza, simplesmente, administrativas. É cediço que no âmbito do Direito Tributário, cujas normas impositivas

¹⁵⁹MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2005, pp. 328/329

¹⁶⁰NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Direito penal: parte geral: parte especial*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 71

¹⁶¹ ATALIBA, Geraldo. *Infrações e Sanções Tributárias*. In: *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 288

ensejam notada rejeição social, há e deve haver manifestações da potestade punitiva do Estado imbuídas dos propósitos preventivo, punitivo e didático, cuja aplicação é protagonizada pela própria administração.

Analisada a importância da responsabilização pelo ilícito cometido, passamos ao debate da definição do quantum das penas e das multas.

III.2.2 Dosimetria da Pena

A dosimetria é o procedimento de cálculo que efetiva a garantia da individualização da pena. Ou seja, é através dela que se aplica o mencionado princípio constitucional. É por meio da dosimetria que diante de um ilícito conhecido se estabelece a pena a ele cominada.

As noções aqui expostas sobre o estabelecimento da pena servirão de inspiração na adoção de critérios para o cálculo das sanções tributárias. Não se pretende esgotar o tema, a intenção é buscar no Direito Penal a fonte e o exemplo a ser seguido, considerando, evidentemente, as peculiaridades do Direito Tributário.

Nesse sentido a Min. Laurita Vaz, preleciona: ao individualizar a pena, o juiz sentenciante deverá obedecer e sopesar os critérios do art. 59, as circunstâncias agravantes e atenuantes e, por fim, as causas de aumento e diminuição de pena, para ao final impor ao condenado, de forma justa e fundamentada, a quantidade de pena que o fato está a merecer.¹⁶²

O Código Penal brasileiro segue o modelo trifásico de dosimetria proposto por Nelson Hungria. Consolidado no art. 68 do CP, o método consiste em três operações sucessivas:

¹⁶² STJ, HC 48122/SP; HC 2005/0156373-8, Rel. Min. Laurita Vaz, 5ª T., DJ 12/06/2006, p. 511

- Na 1ª fase, a fixação da pena-base (consoante os critérios do artigo 59 do Código Penal);
- Na 2ª fase, são apreciadas as circunstâncias legais: atenuantes (contidas no artigo 65 e 66 do Código Penal) e agravantes (artigos 61 e 62, ambos do Código Penal) sobre a pena anteriormente estabelecida;
- Na 3ª fase, são consideradas as causas especiais de aumento ou de diminuição de pena sobre o resultado da 2ª fase;

Após as três fases o juiz chega ao *quantum* da pena a ser aplicada ao caso. Frise-se que a individualização da pena também ocorre na fase de execução, consoante art. 5º da Lei 7.210/84 (Lei de Execução Penal).

a) Estabelecimento da pena-base

Sobre este método de cálculo, destacamos a Exposição de Motivos da Parte Geral do Código (Item n. 51):

"Fixa-se, inicialmente, a pena-base, obedecido o disposto no art. 59; consideram-se, em seguida, as circunstâncias atenuantes e agravantes; incorporam-se ao cálculo, finalmente as causas de diminuição e aumento."

Assim, de acordo com o art. 68 do Código Penal, temos:

Cálculo da pena

Art. 68 - A pena-base será fixada atendendo-se ao critério do art. 59 deste Código; em seguida serão consideradas as circunstâncias atenuantes e agravantes; por último, as causas de diminuição e de aumento. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Parágrafo único - No concurso de causas de aumento ou de diminuição previstas na parte especial, pode o juiz limitar-se a um só aumento ou a uma só diminuição, prevalecendo, todavia, a causa que mais aumente ou diminua. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

De acordo com o art. 59 do Código Penal, temos:

CAPÍTULO III - DA APLICAÇÃO DA PENA

Fixação da pena

Art. 59 - O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e conseqüências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - as penas aplicáveis dentre as cominadas; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - a quantidade de pena aplicável, dentro dos limites previstos; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

III - o regime inicial de cumprimento da pena privativa de liberdade; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

IV - a substituição da pena privativa da liberdade aplicada, por outra espécie de pena, se cabível. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Observe-se que já no mencionado dispositivo o legislador enumera algumas circunstâncias que servem para a fixação da pena. Destaque-se que as circunstâncias do momento posterior prevalecem sobre as do momento anterior, nesse sentido:

“Quando a mesma circunstância for comum a mais de uma fase da dosimetria, deverá ser utilizada uma só vez, e na última fase em que couber. Assim, em se tratando de réu reincidente, esta circunstância não poderá incidir a título de antecedentes, da primeira fase da dosimetria, mas tão-somente como circunstância legal da segunda fase - art. 61, I, do CP”¹⁶³

No primeiro momento, ao examinar as circunstâncias judiciais o magistrado detém certa discricionariedade para chegar a uma pena-base, mas está adstrito aos limites previstos para cada espécie. Frise-se, no entanto, que esta decisão deve ser fundamentada.

Caso seja estabelecida pena superior ao mínimo legalmente previsto, o MP e o réu devem entender o fundamento, não bastam alegações genéricas em abstrato.

¹⁶³ FERRAZ, Nelson. Dosimetria da pena. RT 680/318 (DTR\1992\175)-322, jun. 1992.

Nesse sentido o STF: Traduz situação de injusto constrangimento o comportamento processual do Magistrado ou do Tribunal que, ao fixar a pena-base do sentenciado, adstringe-se a meras referências genéricas pertinentes às circunstâncias abstratamente elencadas no art. 59 do Código Penal. O juízo sentenciante, ao estipular a pena-base e ao impor a condenação final, deve referir-se, de modo específico, aos elementos concretizadores das circunstâncias judiciais fixadas naquele preceito normativo” (STF, HC 69.141-2, Rei. Celso de Melo, DJU 28/8/1992, p. 13.453)¹⁶⁴.

Isto é, somente no primeiro momento da fixação da pena há vedação legal para o rompimento dos limites legais. Nas demais fases, não há tal vedação.

Conforme aponta a doutrina¹⁶⁵, com a rubrica da fixação da pena, este art. 59 traça as principais regras que devem nortear o juiz no cumprimento do princípio constitucional da individualização da pena (CR/88, art. 59-, XLVI). Em obediência a esse princípio maior, a lei penal impõe, neste e noutros artigos, regras que devem ser cuidadosa e fundamentadamente (CR/88, art. 93, IX) cumpridas. Nesse sentido:

“Manda o art. 59 do CP que o juiz estabeleça, conforme seja necessário e suficiente para a repressão e prevenção do crime cometido: I. As penas aplicáveis dentre as cominadas. Quando há diferentes espécies de penas previstas, alternativamente, para a figura penal violada, deve-se, inicialmente, fazer a opção entre suas espécies (reclusão, detenção ou multa). II. A quantidade de pena aplicável, dentro dos limites previstos. Encontrada a espécie de pena aplicável (ou as aplicáveis cumulativamente) passa-se à fixação da quantidade a ser imposta, dentro dos limites previstos na lei (é a chamada pena-base). Tratando-se de pena privativa de liberdade, os limites são os indicados especificamente na sanção do tipo. Caso a espécie escolhida seja a pena de multa (expressamente cominada para o tipo), seus limites para a escolha da quantidade são os indicados nos arts. 49, caput, § 12, e 60, § 12, do CP. (...) caso inexistam circunstâncias agravantes ou

¹⁶⁴ No mesmo sentido: “Não responde à exigência de fundamentação de individualização da pena-base e da determinação do regime inicial de execução de pena a simples menção aos critérios enumerados em abstrato pelo art. 59 do CP, quando a sentença não permite identificar os dados objetivos e subjetivos a que eles se adequariam, no fato concreto, em desfavor do condenado” (STF, HC 68.751, Rel. Sepúlveda Pertence, DJU 10/11/1991, p. 15.569).

¹⁶⁵ DELMANTO, Celso. *Código Penal Comentado*. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 109

atenuantes (previstas nos arts. 61, 62, 65 e 66 do CP), nem causas de aumento ou de diminuição (referidas no art. 68 do CP e previstas na Parte Geral ou Especial do CP) a serem consideradas, aquela pena-base será a definitiva; todavia, se elas existirem, deve-se passar ao cálculo da pena, antes de prosseguir nas duas fases restantes deste art. 59. III. O regime inicial de cumprimento da pena privativa de liberdade. Se a pena a ser imposta pelo juiz for privativa de liberdade, cabe-lhe indicar o regime inicial para o seu cumprimento (regime fechado, semi-aberto ou aberto), na forma prevista pelo art. 33 do CP. Pode, porém, tornar-se desnecessária essa fase III, caso seja possível a substituição da pena (prevista na fase seguinte) ou a concessão de sursis (CP, art. 77; LEP, art.157). IV. A substituição da pena privativa de liberdade aplicada, por outra espécie de pena, se cabível. A pena privativa de liberdade encontrada pelo juiz pode ser substituível por outra espécie de pena, seja a de multa (CP, art. 60, § 22), seja a pena restritiva de direitos (CP, arts. 43 e 44). Sendo cabível a substituição e haja indicação de sua suficiência (CP, art. 44, II e III, e § 39), o juiz procederá à substituição. Entre a substituição por pena restritiva de direitos e a concessão de sursis, a opção por aquela afigura-se mais benéfica.”¹⁶⁶

Alberto Silva Franco sobre as circunstâncias, explica: são elementos acidentais que não participam da estrutura própria de cada tipo, mas que, embora estranhas à configuração típica, influem sobre a quantidade punitiva para efeito de agravá-la ou abrandá-la. As circunstâncias apontadas em lei são as circunstâncias legais (atenuantes e agravantes) que estão enumeradas nos arts. 61, 62 e 65 da PG/84 e são de cogente incidência. As circunstâncias inominadas são as circunstâncias judiciais a que se refere o art. 59 da PG/84 e, apesar de não especificadas em nenhum texto legal, podem, de acordo com uma avaliação discricionária do juiz, acarretar um aumento ou uma diminuição de pena. Entre tais circunstâncias, podem ser incluídos o lugar do crime, o tempo de sua duração, o relacionamento existente entre o autor e vítima, a atitude assumida pelo delinquente no decorrer da realização do fato criminoso, etc.¹⁶⁷

Exposto o panorama inicial, abordemos sinteticamente as demais fases de dosimetria da pena.

¹⁶⁶ DELMANTO, Celso. Código Penal Comentado. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 109

¹⁶⁷ FRANCO, Alberto Silva. Código penal e sua interpretação jurisprudencial. v. 1 t. 1, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1995. p. 900

b) Agravantes e Atenuantes

Na segunda fase, o juiz analisa as circunstâncias agravantes, previstas de forma taxativa, e as circunstâncias atenuantes, estas previstas de forma não taxativa.

São exemplos de agravantes a reincidência, o motivo fútil, ente outras:

Circunstâncias agravantes

Art. 61 - São circunstâncias que sempre agravam a pena, quando não constituem ou qualificam o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - a reincidência; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - ter o agente cometido o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

a) por motivo fútil ou torpe;

b) para facilitar ou assegurar a execução, a ocultação, a impunidade ou vantagem de outro crime;

c) à traição, de emboscada, ou mediante dissimulação, ou outro recurso que dificultou ou tornou impossível a defesa do ofendido;

d) com emprego de veneno, fogo, explosivo, tortura ou outro meio insidioso ou cruel, ou de que podia resultar perigo comum;

e) contra ascendente, descendente, irmão ou cônjuge;

f) com abuso de autoridade ou prevalecendo-se de relações domésticas, de coabitação ou de hospitalidade, ou com violência contra a mulher na forma da lei específica; (Redação dada pela Lei nº 11.340, de 2006)

g) com abuso de poder ou violação de dever inerente a cargo, ofício, ministério ou profissão;

h) contra criança, maior de 60 (sessenta) anos, enfermo ou mulher grávida; (Redação dada pela Lei nº 10.741, de 2003)

i) quando o ofendido estava sob a imediata proteção da autoridade;

j) em ocasião de incêndio, naufrágio, inundação ou qualquer calamidade pública, ou de desgraça particular do ofendido;

l) em estado de embriaguez preordenada.

Agravantes no caso de concurso de pessoas

Art. 62 - A pena será ainda agravada em relação ao agente que: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - promove, ou organiza a cooperação no crime ou dirige a atividade dos demais agentes; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - coage ou induz outrem à execução material do crime; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

III - instiga ou determina a cometer o crime alguém sujeito à sua autoridade ou não-punível em virtude de condição ou qualidade pessoal; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

IV - executa o crime, ou nele participa, mediante paga ou promessa de recompensa. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Reincidência

Art. 63 - Verifica-se a reincidência quando o agente comete novo crime, depois de transitar em julgado a sentença que, no País ou no estrangeiro, o tenha condenado por crime anterior. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Art. 64 - Para efeito de reincidência: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - não prevalece a condenação anterior, se entre a data do cumprimento ou extinção da pena e a infração posterior tiver decorrido período de tempo superior a 5 (cinco) anos, computado o período de prova da suspensão ou do livramento condicional, se não ocorrer revogação; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - não se consideram os crimes militares próprios e políticos. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

As circunstâncias atenuantes, por sua vez, estão previstas nos artigos 65 e 66, conforme disposto abaixo:

Circunstâncias atenuantes

Art. 65 - São circunstâncias que sempre atenuam a pena: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - ser o agente menor de 21 (vinte e um), na data do fato, ou maior de 70 (setenta) anos, na data da sentença; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - o desconhecimento da lei; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

III - ter o agente: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

a) cometido o crime por motivo de relevante valor social ou moral;

b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as conseqüências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano;

c) cometido o crime sob coação a que podia resistir, ou em cumprimento de ordem de autoridade superior, ou sob a influência de violenta emoção, provocada por ato injusto da vítima;

d) confessado espontaneamente, perante a autoridade, a autoria do crime;

e) cometido o crime sob a influência de multidão em tumulto, se não o provocou.

Art. 66 - A pena poderá ser ainda atenuada em razão de circunstância relevante, anterior ou posterior ao crime, embora não prevista expressamente em lei. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

O art. 67 do Código Penal dispõe sobre o concurso de circunstâncias agravantes e atenuantes e resolve do seguinte modo:

Art. 67 - No concurso de agravantes e atenuantes, a pena deve aproximar-se do limite indicado pelas circunstâncias preponderantes, entendendo-se como tais as que resultam dos motivos determinantes do crime, da personalidade do agente e da reincidência. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Discute-se bastante a possibilidade de redução da pena-base aquém do mínimo ou de aumentá-la além do máximo no segundo momento da dosimetria. O STJ, sobre o tema fixou em sua Súmula nº 231 que apregoa: “a incidência da circunstância atenuante não pode conduzir à redução da pena abaixo do mínimo legal”. Não cabe no presente trabalho o aprofundamento da questão, mas ao examinar a sistemática penal extrair os acertos e erros porventura incorridos.

Cumprе mencionar ainda que o artigo 60 determina que o juiz leve em consideração a situação econômica do réu enquanto critério especial da pena de multa:

Art. 60 - Na fixação da pena de multa o juiz deve atender, principalmente, à situação econômica do réu. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

§ 1º - A multa pode ser aumentada até o triplo, se o juiz considerar que, em virtude da situação econômica do réu, é ineficaz, embora aplicada no máximo. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Apesar de a lei não dispor sobre parâmetro específico para o aumento na segunda fase da dosimetria da pena, o Superior Tribunal de Justiça já definiu:

STJ - PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. CRIME DE AMEAÇA. REINCIDÊNCIA. AUMENTO ACIMA DE 1/6. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ILEGALIDADE FLAGRANTE. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO IMPROVIDO. (...) 2. Apesar de a lei penal não fixar parâmetro específico para o aumento na segunda fase da dosimetria da pena, o magistrado deve se pautar pelo princípio da razoabilidade, não se podendo dar às circunstâncias agravantes maior expressão quantitativa que às próprias causas de aumentos, que variam de 1/6 (um sexto) a 2/3 (dois terços). Portanto, via de regra, deve se respeitar o limite de 1/6 (um sexto) (HC 282.593/RR, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, QUINTA TURMA, julgado em 07/08/2014, DJe 15/08/2014). 3. Hipótese em que pena foi elevada em 100%, na segunda fase, em face de circunstância agravante, sem fundamentação, o que não se admite, devendo, pois, ser reduzida a 1/6, nos termos da jurisprudência desta Corte. 4. Agravo regimental improvido. (AgRg no HC 373.429/RJ, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 01/12/2016, DJe 13/12/2016)

Analisados os critérios da segunda fase, passa-se ao exame das causas especiais de aumento ou de diminuição da pena.

c) Causas Especiais de Aumento ou de Diminuição da Pena

Na terceira fase, observando-se o art. 68 do CP, leva-se em conta as causas de aumento e de diminuição da pena dispostas em montantes fixos como o dobro, a metade, o triplo, ou em limites como um a dois terços, entre outros. Estas disposições estão distribuídas em diversos dispositivos, tanto da parte geral, como, por exemplo, nos artigos 14, 16, 21 e 70, da parte especial, e artigos 121, § 1.º, artigo 157, § 2º, incisos I e II ou no artigo 334, § 3.º.

Como observado, a diferença fundamental entre as circunstâncias atenuantes e agravantes e as causas de diminuição ou aumento de pena reside sobretudo na fato de que as primeiras são elencadas na parte geral do Código Penal sem que haja

um valor pré-estabelecido, ao passo que as causas de diminuição ou aumento de pena estão previstas tanto na parte geral quanto na parte especial do Código Penal e sempre são acompanhadas da fração que se lhes aplica.

Vale mencionar ainda o que dispõe o Código Penal sobre o concurso de crimes, uma vez que tais dispositivos podem ser adaptados e aplicados no âmbito das sanções tributárias:

Concurso material

Art. 69 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplicam-se cumulativamente as penas privativas de liberdade em que haja incorrido. No caso de aplicação cumulativa de penas de reclusão e de detenção, executa-se primeiro aquela. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

§ 1º - Na hipótese deste artigo, quando ao agente tiver sido aplicada pena privativa de liberdade, não suspensa, por um dos crimes, para os demais será incabível a substituição de que trata o art. 44 deste Código. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

§ 2º - Quando forem aplicadas penas restritivas de direitos, o condenado cumprirá simultaneamente as que forem compatíveis entre si e sucessivamente as demais. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Concurso formal

Art. 70 - Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Parágrafo único - Não poderá a pena exceder a que seria cabível pela regra do art. 69 deste Código. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Crime continuado

Art. 71 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada,

em qualquer caso, de um sexto a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Parágrafo único - Nos crimes dolosos, contra vítimas diferentes, cometidos com violência ou grave ameaça à pessoa, poderá o juiz, considerando a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do agente, bem como os motivos e as circunstâncias, aumentar a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, até o triplo, observadas as regras do parágrafo único do art. 70 e do art. 75 deste Código. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Multas no concurso de crimes

Art. 72 - No concurso de crimes, as penas de multa são aplicadas distinta e integralmente. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Como visto, mesmo na dosimetria da pena o Direito Penal atribui ao juiz certa discricionariedade, nomeadamente na primeira fase. Este, no entanto, deve fundamentar sua decisão consoante o disposto no art. 93, IX, da CF/88: “*todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação.*”

Nesse sentido, importante lembrar a lição de Hely Lopes Meirelles sobre a diferença entre a arbitrariedade e a discricionariedade:

*"Convém esclarecer que poder discricionário não se confunde com poder arbitrário. Discricionariedade e arbítrio são atitudes inteiramente diversas. Discricionariedade é liberdade de ação administrativa, dentro dos limites permitidos em lei; arbítrio é ação contrária ou excedente a lei. Ato discricionário, quando autorizado pelo Direito, é legal e válido ato arbitrário é sempre ilegítimo e inválido."*¹⁶⁸

Por outro lado, nas demais fases, temos as circunstâncias “legais”, como as agravantes, atenuantes e qualificadoras, cuja carga de valor foi conferida *a priori* pelo legislador.

¹⁶⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

No âmbito do Direito Tributário, dado a forma de aplicação das multas, e ao próprio princípio da legalidade que vincula a atuação da administração pública, é imperiosa a estipulação de critérios legais que estabeleçam os parâmetros para aplicação da lei, com a menor discricionariedade possível.

III.3 Lições do Direito Penal para o Direito Tributário Sancionatório

Feitas essas considerações, o primeiro ponto a considerar em relação às lições do direito penal aplicáveis ao direito tributário sancionatório é que no Direito Penal o princípio da individualização da pena, previsto no art. 5, inc. XLVI, da CF é implementado desde a previsão legal que estabelece os tipos penais e os seus limites mínimos e máximos.

Da mesma forma, com base nessas lições, é possível sustentar uma reforma do Código Tributário Nacional para regular e estabelecer parâmetros nacionais de aplicação das sanções tributárias.

Ainda sobre as lições que podemos trazer do direito penal para o direito tributário, temos, por exemplo, a estipulação de limites globais, tal como disposto no art. 75 do Código Penal:

Limite das penas

Art. 75 - O tempo de cumprimento das penas privativas de liberdade não pode ser superior a 30 (trinta) anos. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

§ 1º - Quando o agente for condenado a penas privativas de liberdade cuja soma seja superior a 30 (trinta) anos, devem elas ser unificadas para atender ao limite máximo deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

§ 2º - Sobrevindo condenação por fato posterior ao início do cumprimento da pena, far-se-á nova unificação, desprezando-se, para esse fim, o período de pena já cumprido. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Ao trabalhar o princípio da proporcionalidade nas multas qualificadas e os parâmetros do Direito Penal, Florence Haret¹⁶⁹ bem enuncia que no processo de personalização da pena pecuniária, o legislador definiu parâmetros quantitativos, devendo o juiz limitar-se a eles, pelos mínimos e máximos, até a segunda fase da dosimetria da pena. As multas penais, assim como as penas privativas, são definidas em termos quantitativos em três fases: pena base (circunstâncias judiciais); pena intermediária (agravantes e atenuantes) e pena final (causas de aumento e de diminuição). Cada fase tem seus critérios valorativos e justificam-se na medida em que tomam todos os elementos objetivos e subjetivos que circundam e determinam a conduta criminosa. Cumpre-se com a mais precisa individualização da pena no momento mesmo de sua aplicação, agindo corretamente o legislador ao prever apenas parâmetros e padrões a serem considerados pelo juiz.

Considerando que no âmbito administrativo o procedimento de lançamento é atividade plenamente vinculada, nos termos do art. 142, todas as causas de aumento ou de diminuição das multas tributárias devem estar previstas em lei e devem ser aplicadas pela autoridade fiscal.

Florence Haret¹⁷⁰ pontua que art. 49 do Código Penal que trata da multa criminal, não só cumpre com o preceito da proporcionalidade como evita consequências confiscatórias e desrespeito ao direito individual da propriedade do réu. Além dele, o princípio da capacidade contributiva no campo penal está presente também no artigo 60 do Código Penal. Tal modelo deve ser seguido também no âmbito das sanções administrativas tributárias, com as cautelas devidas e considerando-se todas peculiaridades das multas fiscais.

¹⁶⁹ HARET, Florence. *Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada - considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 225, São Paulo, junho de 2014. p. 61

¹⁷⁰ HARET, Florence. *Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada - considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 225, São Paulo, junho de 2014. p. 61

Assim, uma vez apresentado o panorama da dosimetria da pena criminal, seguimos na busca de aplicar estes ensinamentos, nomeadamente em relação às multas qualificadas que exigem a presença do elemento volitivo.

Todas essas considerações serão tomadas como premissas ao ponderarmos e propormos no próximo capítulo a gradação das multas fiscais, quando devemos considerar causas de aumento e de diminuição.

CAPÍTULO IV - Proposta de Gradação das Multas Tributárias

Por tudo que foi exposto, ficou demonstrada a necessidade de reforma do sistema sancionatório nacional de forma a torná-lo mais eficiente, uniforme e proporcional.

Estamos de fato adentrando na política do direito na medida em que as soluções propostas passam necessariamente por alterações no direito positivo. Tal pretensão é desafiadora, mas necessária, sobretudo diante da atividade administrativa vinculada das autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento das multas. Sem a referida alteração legislativa não será possível alcançar o objetivo de termos um sistema sancionatório fiscal proporcional e equânime.

Hoje, o quadro é muito mais grave. Os números estratosféricos das multas tributárias servem apenas para inflar artificialmente a contabilidade pública que apresenta bilhões de reais em créditos tributários constituídos, mas, em verdade, a maior parte é irrecuperável.

Prova disto é a reiterada concessão de parcelamentos especiais como o Refis, PERT, PRT e suas várias reaberturas. Mais recentemente, a Medida Provisória nº 899 de 16 de outubro de 2019, institui verdadeiro parcelamento permanente. E o pior, delega aos órgãos de fiscalização a sua regulamentação.

A MP, em relação à chamada “Transação por Adesão no Contencioso Tributário de Relevante e Disseminada Controvérsia Jurídica”, que abrange os débitos discutidos administrativamente, dispõe que esta modalidade versará sobre litígios que tratem de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação que ainda será divulgada pela PGFN, RFB e Ministério da Economia. Ou seja, caberá ao fisco definir em edital as hipóteses fáticas e jurídicas, as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas (art. 12, caput e § 3º). A transação não poderá envolver o valor principal da dívida, só seus acréscimos.

Assim, apenas quando publicados os editais o contribuinte poderá avaliar se o seu caso se enquadra nos temas abrangidos e se haverá alguma vedação que inviabilize a adesão. Os descontos atingem até 70% e os créditos tributários poderão ser parcelados em até 100 vezes.

Ora, a referida delegação de competência transforma o parcelamento em uma política de governo. Até então o Congresso Nacional aprovou os parcelamentos especiais por lei. Agora, a MP delega à RFB, à PGFN e ao Ministério da Economia a eleição dos critérios, forma e condições do parcelamento.

O professor Fernando Facury Scaff¹⁷¹ destaca o problema relatado e as consequências da delegação da competência em matéria de perdão de multas e a criação e manutenção deste Refis permanente nas mãos do Poder Executivo, caso a MP venha a ser aprovada tal como editada.

Ou seja, o legislativo é muito rigoroso no estabelecimento de multas tributárias e o executivo é quem salvará os contribuintes perdendo quase a totalidade

¹⁷¹ Isso traz um componente de transferência de poder, uma vez que o poder de tributar é ínsito ao Congresso Nacional, e, por via de consequência lógica, também o poder de não-tributar que é, em apertada síntese, o objeto da transação, através de renúncia e parcelamento de créditos. Todos os Refis, qualquer que tenha sido seu nome, passaram pelo Congresso Nacional com a específica determinação de seu objeto. No caso da MP 899 há uma verdadeira delegação de competência normativa ao Poder Executivo para decidir quem deve se beneficiar da transação. As linhas traçadas são muito genéricas, dando muito mais a impressão de uma moldura de um quadro, à espera de uma tela. Só após se terá conhecimento se a tela (o verdadeiro conteúdo da norma) será uma pintura original de Leonardo da Vinci ou um pôster do Romero Britto. O Congresso Nacional, se anuir com essa proposta, fará o papel daquelas lojas de molduras à minuto – sendo que nestas, pelo menos, o proprietário leva a tela para ser enquadrada, enquanto que na MP 899 o Congresso entregará uma moldura e só posteriormente verá no quê ela foi utilizada. Uma primeira impressão, a ser confirmada, aponta que o formato legislativo pretendido mais parece o de uma lei delegada (artigo 68, CF), cujo processo legislativo é completamente diverso daquele de uma MP. As leis delegadas são elaboradas “pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional”, com o complicador de que é de competência exclusiva do Congresso Nacional “fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo” (CF, artigo 49, X), o que impede seu uso, pois “não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional” (CF, artigo 68, §1º). Inegavelmente a matéria é urgente e relevante, o que permite o uso de uma MP (artigo 62, CF), porém é claro que nos termos vazados se trata de uma delegação de poder tributário do Poder Legislativo ao Poder Executivo. Resta saber como o Congresso Nacional analisará esse aspecto, dentre outros, pois a proposta enviada lhe subtrai poder, permitindo que o Poder Executivo, através do Ministério da Economia, adote uma espécie de Refis permanente, ao sabor da análise de conveniência e oportunidade, inerentes aos atos administrativos. SCAFF, Fernando Facury. *Medida provisória da transação tributária cria Refis permanente*. Revista Consultor Jurídico, 2019, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-21/medida-provisoria-transacao-tributaria-cria-refis-permanente>

dos valores. O crédito tributário então transforma-se em política de governo sempre que este precisar de caixa, como bem adverte o professor Robson Maia Lins em sua disciplina “Direito Tributário Sancionatório” na PUC/SP.

Mais uma vez utilizam-se de medidas paliativas que não atacam diretamente o problema. Apenas a reformulação do sistema sancionatório poderá corrigir tais distorções.

Pois bem, Paulo Roberto Coimbra Silva ao tratar da competência para o estabelecimento das sanções, já destacava a relevância de termos uma lei nacional em matéria sancionatória:

“insista-se, mais uma vez, na conveniência da edição de uma lei nacional que estipule as normas gerais para sancionar administrativamente o ilícito fiscal, servindo de diretriz e peias aos legisladores federais, estaduais, distritais e municipais. Enquanto não advier o aludido diploma normativo, sobressai a importância da doutrina e jurisprudência na construção interpretativa dos limites constitucionalmente impostos ao poder sancionante dos entes tributantes. Cada ente federado somente pode instituir os tributos que estiverem abrangidos em sua competência, assim como somente podem erigir infrações, e respectivas sanções, às obrigações, principais ou acessórias, a eles pertinentes.”¹⁷²

Como ressalta Luciano Amaro¹⁷³, tanto no direito público quanto no direito privado, dependendo da gravidade da ilicitude (em função da relevância do direito ferido, ou dos meios empregados, ou da condição da pessoa do infrator, ou dos motivos que o levaram à infração), a sanção pode (e deve) ser mais ou menos severa. Aliás, é de suma importância que a pena seja adequada à infração, por elementar desdobramento do conceito de justiça.

¹⁷² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionatório*. São Paulo, Quartier Latin, 2007. p. 241

¹⁷³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Ed. Saraiva, São Paulo, 2006. p. 432-433

Nesse sentido, aduz: “a qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que avalia a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de maior ou menor severidade.”¹⁷⁴

Conforme bem pontua Fábio Medina Osório¹⁷⁵, as variações de proteção dependem de múltiplos fatores. Há distintas gravidades de ações ou omissões ilícitas no âmbito do Direito Administrativo Sancionatório. Essa maior ou menor gravidade das infrações depende, em regra, de escolhas legislativas discricionárias, de valores sociais dominantes, da tipificação e sancionamento dos comportamentos proibidos.

Por isso, o início da mudança deve se dar justamente pelo estabelecimento de limites às multas tributárias através de uma lei nacional.

O veículo introdutor primário adequado a tratar a tal matéria é a Lei Complementar (“LC”), prevista no artigo 59, II e artigo 69 da Constituição da República de 1988.

IV.1 Lei Complementar – Norma Geral de Direito Tributário

Com aprovação mediante quórum qualificado, a Lei Complementar é especialmente prevista para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, consoante, art. 146, inc. II e III da Constituição Federal de 1988.

José Afonso da Silva sobre este diploma normativo explica que elas são leis integrativas de normas constitucionais, possuem eficácia limitada e estão sujeitas à aprovação pela maioria absoluta das duas casas do congresso nacional:

¹⁷⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Ed. Saraiva, São Paulo, 2006. p. 433

¹⁷⁵ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005. p. 154

“Leis Complementares da Constituição são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos ou seções judiciárias nos casos previstos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional.”¹⁷⁶

José Souto Maior Borges, em sua clássica obra *Lei Complementar Tributária* pontua:

“A lei complementar corresponde a um processo técnico, adotado formalmente pelo direito brasileiro, de integração ou contenção de eficácia das normas constitucionais.(...) o que erige uma à categoria de lei complementar não é seu nome, ou a invocação que faça o legislador, mas só a concorrência dos dois requisitos (processo especial e qualificado de aprovação e matéria exigida pelo texto constitucional).”¹⁷⁷

Por sua vez, o Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁸, assevera que a lei complementar, com sua natureza singular, matéria especialmente prevista na Constituição e *quorum* qualificado a que alude o artigo 69 deste diploma - maioria absoluta nas duas Casas do Congresso - cumpre hoje função institucional da mais elevada importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira.

Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. Viu afirmada sua posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e, ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais.

No que tange ao debate quando à função atômica, dicotômica ou tricotômica da Lei Complementar, seguimos a linha do professor Robson Maia Lins¹⁷⁹ que adota a corrente atômica ou monotônica, uma vez que a atribuição específica da Lei Complementar é uma: introduzir no ordenamento jurídico normas gerais de direito

¹⁷⁶ SILVA. José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Vol. 1. Pág. 226

¹⁷⁷ BORGES. José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. Ed. dos Tribunais. São Paulo. 1975. Pág. 55-76.

¹⁷⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. Ed. Noeses São Paulo. 2009. Pág. 387.

¹⁷⁹ LINS. Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Editora Noeses, São Paulo, 2019. p. 228

tributário voltada a i) prevenir conflito de competência ou ii) regular as limitações ao poder de tributar.

Com efeito, em nosso sentir, a melhor alternativa para uma norma geral nacional tributária com parâmetros sancionatórios que devem ser respeitados pela União, Estados, DF e Municípios, é a previsão no próprio Código Tributário Nacional de 1966¹⁸⁰, ou em capítulo próprio ou inserido no CAPÍTULO IV - Interpretação e Integração da Legislação Tributária, após o art. 112 que dispõe:

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.

Nessa toada, sugere-se a positivação de critérios para integração nas normas que definem infrações, e mais do que isso, a imposição de limites e critérios levando-se em consideração os aspectos agravantes e atenuantes mencionados ao longo do trabalho, bem como, o princípio da proporcionalidade.

¹⁸⁰ O CTN foi aprovado mediante lei ordinária da União (n. 5.172/66), inexistia naquele tempo o instrumento “Lei Complementar”. Apenas com o advento da Constituição de 1967 este veículo introdutor foi originado, justamente no art. 18, parágrafo 1º, da Carta de 1967. Com as mutações ocorridas, a elaboração das normas gerais em matéria de legislação tributária tornou-se matéria privativa de Lei Complementar. Assim, a Lei n. 5.172/66, nosso Código Tributário Nacional, adquiriu eficácia de Lei Complementar e assim foi recepcionada pela Constituição da República de 1988.

IV.2 Do dever de motivação do lançamento

A autoridade fiscal ao emitir a norma individual e concreta deve analisar os fatos, provas e parâmetros legais estabelecidos. Tal atribuição mais do que um poder, gera um dever de motivação do ato administrativo de lançamento.

Ele deverá indicar quais fatos e provas o levaram a aplicar determinada agravante ou atenuante. Os atos administrativos, tocantes à livre iniciativa, devem estar sempre atentos à necessidade e adequação da medida imposta, como impõe a Lei do Processo Administrativo Federal, Lei 9.784/1999¹⁸¹, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”), Decreto-Lei nº 4.657/1942, com as alterações da Lei 13.655, de 25 de abril de 2018 e a nova Lei da Liberdade Econômica, Lei nº 13.874/2019.

Conforme dispõe o art. 20, parágrafo único, da LINDB, a motivação dos atos administrativos “demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta”, de modo que são nulas as motivações desamparadas destes preceitos que materializam a proporcionalidade inserida no contexto constitucional. Confira-se:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

¹⁸¹ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, **motivação**, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

(...)

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

Edilson Pereira Nobre Junior em seu livro “As Normas do Direito Público na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro – Paradigmas para a Interpretação e Aplicação do Direito Administrativo” comenta e examina os fundamentos do referido artigo 20 da LINDB, ressaltando a relevância da motivação para validade do ato administrativo.

De igual maneira, partindo sempre da Constituição Federal, positivou-se na Lei nº 13.874/2019 que a intervenção do Estado sobre o exercício das atividades econômicas deve ser sempre subsidiária e excepcional, diante do reconhecimento da boa-fé do particular perante o poder público e o reconhecimento da vulnerabilidade do particular perante o Estado:

Art. 2º São princípios que norteiam o disposto nesta Lei:
I - a liberdade como uma garantia no exercício de atividades econômicas;
II - a boa-fé do particular perante o poder público;
III - a intervenção subsidiária e excepcional do Estado sobre o exercício de atividades econômicas; e
IV - o reconhecimento da vulnerabilidade do particular perante o Estado.
Parágrafo único. Regulamento disporá sobre os critérios de aferição para afastamento do inciso IV do caput deste artigo, limitados a questões de má-fé, hipersuficiência ou reincidência.

Nessa toada, a autoridade fiscal está vinculada aos termos da lei e ao graduar a multa deverá fundamentar adequadamente.

Ainda, a LINDB com redação que lhe foi dada pela Lei nº 13.655, de 2018, ao tratar da interpretação das normas sobre gestão pública, expressamente dispõe sobre a importância de, ao se estabelecer uma sanção, levar-se em consideração a gravidade da infração, as circunstâncias do fato, agravantes e atenuantes:

Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados. (Regulamento)
§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto,

limitado ou condicionado a ação do agente. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

As sanções tributárias também merecem semelhante tratamento ao dado acima. O presente trabalho busca avançar e, partindo das premissas teóricas expostas, dar concretude às ideias pela propositura de sugestão de norma geral nacional sancionatória.

IV.3 Gradação e Limites às Multas Tributárias

No desafio de repensar o sistema sancionatório fiscal nacional esbarramos nas infinitas fragmentações das condutas e na pulverização de normas jurídicas com hipóteses e consequências distintas.

Uma primeira medida para racionalizar a abordagem do tema é a necessidade de focar no bem jurídico tutelado, qual seja, o crédito tributário e a informação fiscal. Ou seja, partimos de um exame não em relação ao procedimento de constituição da multa, ou da presença do elemento volitivo. A divisão nevrálgica é se a conduta configura o não pagamento de imposto ou o descumprimento de um dever instrumental. Nesse modelo, os entes tributantes deverão estabelecer penas bases e seguir os fatores que atuam como agravantes ou atenuantes respeitando-se os limites previstos na lei nacional.

Devemos destacar que a simplificação é muito desejada, no entanto, quando levada ao limite, a simplificação é injusta e desproporcional.

Assim como tributar aquele que ganha R\$ 1.000,00 por mês da mesma forma que aquele que auferir R\$ 1.000.000,00 por mês é simples, mas inconcebível, sancionar condutas diferentes do mesmo modo foge à proporcionalidade e ao princípio da individualização da pena. A igualdade se dá pelo tratamento de modo desigual aos que se encontram em situações distintas.

No âmbito dos tributos federais são poucas as faixas de incidências das multas, e os percentuais são exorbitantes: multa de mora de 0,33% ao dia limitado a 20%, multa de ofício de 75%, multa qualificada de 150%, multa agravada que aumenta os referidos percentuais para 112,5% ou 225% e a multa isolada de 50% ou 75% nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O pagamento ou parcelamento, a depender do momento em que realizado, enseja a redução dos mencionados percentuais, conforme art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991¹⁸².

Tais percentuais estabelecidos há algumas décadas já não fazem mais sentido. O Brasil vivia uma crise inflacionária e o tributo perdia valor no tempo. Com o advento do plano real cobrar tais quantias é absolutamente desproporcional. A inflação hoje em cerca de 3% ao ano e a Selic a 5,5% sinalizam a estabilidade da economia brasileira.

Como visto anteriormente, as multas não devem ter o condão arrecadatório.

¹⁸² Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Em matéria de descumprimento de deveres instrumentais, no entanto, temos uma infinidade de dispositivos que se sobrepõem e ora incidem por valor fixo, ora sobre o faturamento, ora sobre o tributo não recolhido, ora sobre o valor da operação, ora sobre o tempo de atraso, etc.

Esse problema, bastante criticado por Robson Maia Lins em sua disciplina “Direito Tributário Sancionatório”, resta evidente na medida em que há o que o professor chama de ascendente atomização de condutas que em verdade fazem parte de um mesmo processo, sendo que cada pequeno ato dá origem a uma nova sanção. Ou seja, Robson Maia identifica que o seccionamento exagerado das providências acessórias ao pagamento de tributos gera um número desmedido de sanções pelo seu descumprimento, quando de fato, todas essas condutas atomizadas somadas, fazem parte de um único processo.

Fraciona-se o procedimento para sancionar diferentes atos. Há uma segregação dos fatos simples em complexivos, continuados, dividindo-se os deveres instrumentais ao invés de referir-se ao procedimento como um todo. Cria-se um verdadeiro sistema cumulativo de sanções (não envio, envio incorreto, etc.).

Além disso, é frequente a cumulação de penalidades: não recolhimento do tributo, falta de pagamento de estimativas, erro na prestação de informações, etc.

Em âmbito penal, temos o princípio da consunção ou absorção, crime formal, crime continuado, crime de resultado, concurso de crimes e a crítica de Robson Maia Lins à atomização pode ser comparada ao concurso formal de crimes.¹⁸³

¹⁸³ Notícias STF

Segunda-feira, 03 de março de 2014

Suspensão execução de pena imposta a condenado por crime contra a ordem tributária

O ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Luiz Fux concedeu medida liminar no Habeas Corpus (HC) 120587 para suspender a execução da pena de 4 anos e 8 meses de reclusão, em regime inicial semiaberto, imposta a P.V.C. pelo Tribunal Regional da 3ª Região (TRF-3) por crime contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I e II, da Lei 8.137/1990.

A condenação foi determinada pelo TRF-3 ao prover apelação interposta pelo Ministério Público Federal (MPF) contra sentença absolutória de primeira instância. De acordo com os autos, foram interpostos recursos especial ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) e extraordinário ao Supremo, mas tais recursos foram inadmitidos, “ensejando o trânsito em julgado da condenação”. A defesa ainda impetrou HC no

Repise-se que no desafio de estipular limites, deve-se levar em consideração que diferentemente do Direito Penal em que o cálculo e aplicação da pena se dá no âmbito do Poder Judiciário, em matéria de multas tributárias o aplicador, em regra, é o agente fiscal vinculado à administração pública. Por isso, a lei tributária sancionatória deve conter termos com o menor grau de vaguidade possível.

Por outro lado, prever todas as infrações possíveis em abstrato é impossível, o Direito deve recortar da camada social aqueles eventos que considera relevantes.

Com efeito, a lei nacional deve elencar o limite para as multas e os critérios para aumento ou diminuição de pena, tais como: a reincidência, a primariedade, a fraude, o conluio, o dolo, a simulação, causas de força maior ou fortuitas, natureza ou extensão dos efeitos do ato ilícito, princípio da insignificância ou da bagatela, o não atendimento à fiscalização, o pagamento, o parcelamento, a consunção, o porte da empresa, etc.

Nessa toada, a hipótese legal que limita e prevê critérios para gradação das multas deve buscar conciliar os anseios de simplificação e o necessário tratamento

STJ, que não foi conhecido (rejeitado) por aquela corte. É contra essa decisão que a defesa impetrou o habeas no STF.

Defesa

No Supremo, a defesa alega a iminência de seu cliente ser preso e sustenta que, na condenação, foi aplicada causa de aumento da pena prevista no artigo 12, inciso I, da Lei 8.137/1990, cabível na hipótese de o crime ocasionar grave dano à coletividade. Segundo o HC, o acórdão do TRF-3 não poderia ter exacerbado a pena, pois em nenhum momento da denúncia o Ministério Público narra a existência de tal circunstância.

A defesa alega também que o reconhecimento do concurso formal de crimes, pelo acórdão condenatório, foi indevida, pois, não haveria três infrações distintas contra a ordem tributária. Sustenta que, nos termos do artigo 1º, caput, da Lei 8.137/1990, o resultado é único, qual seja, a redução de tributo. “No caso, impossível a redução do IRPJ, sem reduzir, simultaneamente, também, o PIS e a CSLL”, argumenta a defesa.

Decisão

Ao conceder a liminar, o ministro Luiz Fux observou que as questões trazidas no HC possuem plausibilidade jurídica e merecem ser enfrentadas pelo colegiado [1ª Turma] no julgamento de mérito. Segundo o relator, “o tema exposto na [petição] inicial é complexo e, por isso, demanda análise exauriente, inviável em sede cautelar, por descaber falar em teratologia no ato impugnado”. Entretanto, segundo ele, “a iminente execução da pena decorrente de sentença passível de anulação consubstancia o periculum in mora e justifica o deferimento da medida acauteladora”.

O ministro determinou também que o processo tramite em conjunto com o Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 119962.

diferenciado conforme a gravidade da conduta em busca da individualização da pena e da aplicação do princípio da proporcionalidade.

Destaque-se a esse respeito a Lei nº 4.502/64 que dispõe sobre o Imposto de Consumo e traz um capítulo exclusivo para tratar das infrações, indicando as espécies de penalidade, a necessidade de graduação das multas e alguns critérios atenuantes e agravantes. Essa lei e as alterações que lhe foram dadas, são um bom modelo a ser seguido também em relação aos tributos federais.

Muito se fala em reforma tributária, mas pouco se trata da imperiosa reformulação do sistema sancionatório fiscal, mesmo quando as multas representam a maior parcela do crédito tributário constituído. Além dos debates da turma de Direito Tributário Sancionatório da PUC/SP, do professor Robson Maia Lins, um dos poucos autores que destacam a importância da reforma das multas fiscais é Eduardo Salusse¹⁸⁴. Ao tratar das propostas de reforma tributária, tais como o projeto de emenda constitucional nº 45/2019 da Câmara dos Deputados e a proposta de emenda constitucional nº 110/2019 do Senado Federal, ele destaca a importância de um novo sistema de penalidades às possíveis infrações à legislação do novo imposto sobre bens e serviços.

O autor ressalta o exemplo da Lei Paulista nº 6.374/1989, cujas multas, embora limitadas pela Lei Paulista nº 16.497/2017, positiva as várias ilicitudes de forma quase exaustiva, com mais de 450 núcleos verbais, e acaba tornando sua aplicação demasiadamente complexa, em suas 147 alíneas.

Esse não é o objetivo de uma lei geral nacional, especialmente porque o nosso escopo é mais amplo e busca trazer critérios para reformulação não apenas das sanções relativas ao novo imposto que se pretende criar, mas sim, balizar para todo o sistema tributário nacional.

¹⁸⁴ SALUSSE, Eduardo Perez. *As infrações e penalidades no imposto sobre bens e serviços – IBS*. Jota, disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/as-infracoes-e-penalidades-no-imposto-sobre-bens-e-servicos-ibs-08092019#sdfootnote8sym>

Nesse contexto, partindo das premissas anteriormente referidas e levando-se em conta a jurisprudência¹⁸⁵ que coíbe os excessos sancionatórios, passa-se à proposta de norma geral:

Sugestão de Redação	Justificativa
<p>Art. [...] No estabelecimento, aplicação e dosimetria das sanções tributárias, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, a situação econômica do infrator, a cooperação para a apuração das infrações, o incentivo à denúncia espontânea, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do contribuinte.</p>	<p>Este dispositivo, baseado no artigo 22 do Decreto-Lei 4.657/1942 (Lindb) busca trazer para o Código Tributário Nacional a expressa necessidade de gradação das multas fiscais e os principais critérios para o escalonamento.</p> <p>Bem como, em linha com o artigo 7º da Lei 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), ele busca incorporar ao direito sancionatório tributário as lições mais modernas do direito administrativo sancionador, já previstas na Lei Anticorrupção.</p>
<p>Art. [...] As sanções tributárias devem ser proporcionais e, portanto, deve haver adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.</p>	<p>Com base na redação do art. 2º da Lei 9.784/1999 (Lei do Processo Administrativo Federal) e no então Projeto de Lei de Conversão nº 17/2019 (conversão da MP nº 881/2019 – MP da Liberdade Econômica), busca-se com este dispositivo positivar o princípio da proporcionalidade, trazendo para o Código Tributário Nacional uma norma geral que deverá ser observada pelos entes tributantes quando da instituição e revisão de suas providências sancionatórias.</p>
<p>§ 1º As multas tributárias limitam-se a 100% (cem por cento) do montante do tributo devido, inclusive na hipótese de cumulação de circunstâncias agravantes.</p>	<p>Este dispositivo busca limitar o percentual máximo das multas fiscais, evitando a constituição de créditos tributários em que a multa é muitas vezes maior do que o tributo devido. Tal dispositivo está em linha com a jurisprudência do STF e ao prever um grau máximo da sanção, evita-se o aumento da litigiosidade e a necessidade de se ingressar em juízo para que haja a redução dos percentuais das</p>

¹⁸⁵ REExt 754.554; RTJ 200/647-648, AI 539.833/MG; AI 767.482/PE; AI 824.924/RS; RE 455.017/RR, RE 472.012-AgR/MG; RE 657.372-AgR/RS; AI 769.089; REExt 833.106; ADIN nº 551-1/RJ; REExt nº 582.461/SP, entre outros.

	multas, consoante pacificado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário de Justiça de 14 de fevereiro de 2003.
§ 2º A multa de mora pelo recolhimento em atraso de tributo declarado e não pago limita-se a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido.	Este dispositivo segue a jurisprudência consolidada do STF, como no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS e Recurso Extraordinário nº 582.461.
§ 3º As multas por descumprimento de deveres instrumentais devem ser proporcionais à informação fiscal protegida e estão limitadas ao valor de 1% da operação ou 1% do faturamento anual quando não houver valor pecuniário no dever descumprido.	Não se deve esquecer que uma obrigação acessória protege uma informação fiscal, o seu descumprimento, o seu cumprimento em atraso ou eventual erro de preenchimento não podem dar ensejo a multa mais grave que a informação que se busca proteger.
§ 4º A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena base estabelecida para a infração. Ocorrendo apenas circunstâncias atenuantes, a multa será aplicada no mínimo.	Com este dispositivo busca-se implementar as lições da dosimetria da pena criminal. Os entes deverão estabelecer as penas bases, bem como, as circunstâncias agravantes e atenuantes, mas sempre respeitando os limites máximos previstos no CTN.
I - Não havendo tributo devido, a lei poderá reduzir a zero a multa de que trata o § 3º.	Este dispositivo aplica-se à situação em que o não envio da informação fiscal não causou prejuízo algum ao fisco.
II - As multas previstas nos § 1º e § 2º não são cumuláveis.	Este inciso veda a cumulação da multa de mora com as multas pelo não recolhimento de tributos.
III - A infração mais grave absorve a menos grave. Esta será levada em consideração na dosimetria da mais grave quando relativas ao mesmo bem jurídico tutelado.	Este inciso positiva o princípio da consunção ou da absorção. De forma a evitar, por exemplo, a cumulação de multa de ofício e multa isolada. Esta será uma causa agravante daquela.
§ 5º São causas agravantes, dentre outras a serem estabelecidas em lei, a reincidência, a fraude, o conluio, o dolo, a simulação, o não atendimento à fiscalização. Para cada agravante a multa será aumentada em até 10% (dez por cento).	Neste dispositivo busca-se elencar as principais causas agravantes e definir um percentual de aumento da multa. Caberá à lei local definir novas circunstâncias de acordo com o tributo em comento. Optou-se por estabelecer desde já o percentual de aumento e de diminuição da pena. No entanto, outra alternativa é reservar ao ente tributante a indicação do percentual escolhido.
I - Considera-se reincidência a nova infração da mesma natureza, assim entendidas as que tenham a mesma capitulação legal, cometida pela mesma	Diante da ausência de definição adequada da reiteração no âmbito federal, neste inciso, baseado no art. 70 da Lei nº 4.502/64, e nas contundentes críticas de

<p> pessoa natural ou jurídica ou pelos sucessores, dentro de cinco anos da data em que definitivamente constituído o débito na via administrativa.</p>	<p> Robson Maia Lins¹⁸⁶, para quem: a falta de disposições que permitam construir o conteúdo deôntico do termo reiteração impossibilita sua utilização como integrante de fato jurídico antecedente de norma sancionatória tributária. Nesse sentido, ele aponta quatro traços fundamentais que o termo “reiteração” pressupõe: (1) seja um em vários – pluralidade; (2) seja semelhante a outro(s) – semelhança; (3) suceda a outro(s) – sucessão – e; (4) sejam, esse algo e o outro, praticados pelo mesmo sujeito – individualização. Optou-se por buscar positivar aqui a reiteração, por ser um dos termos mais problemáticos, no entanto, também poderíamos trazer para o CTN a definição das demais circunstâncias agravantes e atenuantes.</p>
<p> § 6º São causas atenuantes, dentre outras a serem estabelecidas em lei, a primariedade, a insignificância ou bagatela, o pagamento ou parcelamento e a constatação de que se trata de aplicação de lei tributária objeto de controvérsia jurisprudencial. Para cada atenuante a multa será reduzida em até 10% (dez por cento).</p>	<p> Neste dispositivo busca-se trazer as principais circunstâncias atenuantes, sem prejuízo de a lei local estabelecer novas circunstâncias. A ideia de estabelecer limites máximos do aumento ou diminuição é garantir o escalonamento, evitando que uma circunstância leve a multa ao patamar máximo de 100%.</p>
<p> § 7º A autoridade fiscal deverá motivar adequadamente a aplicação de cada circunstância agravante e atenuante.</p>	<p> Consoante exposto anteriormente, mais do que um poder, o fiscal terá o dever de justificar a aplicação de cada agravante ou atenuante, uma vez que seu ato é plenamente vinculado.</p>
<p> § 8º Impedem o lançamento da multa as causas de força maior ou fortuitas.</p>	<p> São comuns os erros de sistema que impedem o processamento das declarações e recolhimento dos tributos. Há necessidade de positivar expressamente estas hipóteses de força maior ou fortuitas.</p>
<p> § 9º Aos Micro Empresários Individuais - MEI, às Micro Empresas - ME e às Empresas de Pequeno Porte – EPP, assim definidas em lei, bem como, às empresas que adotam o regime do Simples Nacional,</p>	<p> Este dispositivo visa a tratar de modo diferente contribuintes que se encontram em situações desiguais. As pequenas empresas não possuem estrutura de compliance fiscal e as multas que se lhes</p>

¹⁸⁶ LINS, Robson Maia. “A reiteração e as normas jurídicas tributárias sancionatórias – A multa qualificada da Lei 9.430/96”. In: *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010. p.1123

as multas são reduzidas em 50%.	aplicam, em regra, são idênticas às empresas multinacionais. A redução proposta também representa a aplicação do princípio da capacidade contributiva em matéria sancionatória, à semelhança do que faz o art. 60 do Código Penal em relação à pena de multa.
§ 10º As sanções tributárias não podem impedir o contribuinte de exercer suas atividades.	As sanções não são meio de cobrança de tributos. Providências como o confisco de mercadorias já foram rechaçadas pelo STF em vários julgados e nas Súmulas: 70, 323 e 547. No entanto, os entes federativos insistem em utilizar sanções inconstitucionais. Tal previsão legal também está em linha com os dispositivos da Lei da Liberdade Econômica que prevê uma menor intervenção do Estado nas atividades privadas.
§ 11º Aplicam-se às obrigações acessórias e aos casos de responsabilidade pela retenção de tributos na fonte os benefícios da denúncia espontânea de que trata o art. 138.	Matéria alvo de controvérsia jurisprudencial, a vedação à aplicação dos benefícios da denúncia espontânea em relação aos deveres instrumentais e casos de retenção na fonte desestimulam o adimplemento espontâneo pelos contribuintes. Assim, este parágrafo traz um estímulo à auto-regularização.

As sugestões acima mencionadas são o ponto de partida e devem ser aprimoradas ao longo do processo legislativo. Ressalte-se que em função do princípio da retroatividade benigna, uma mudança nos níveis sancionatórios atinge os eventos futuros, bem como, os casos pendentes de julgamento¹⁸⁷. Ou seja, os processos judiciais ou administrativas sem decisão definitiva poderão rever suas discussões, reduzindo as multas impostas.

¹⁸⁷ A Lei Paraense nº 8877 publicada em 28 de junho de 2019 altera o Regulamento de ICMS do Estado e é um exemplo de destaque na busca pela implementação da dosimetria das multas. No que se refere à aplicação dos critérios de dosimetria a lei dispõe que eles se aplicam apenas a às infrações ocorridas a partir de 1º de janeiro de 2020. A atribuição de efeitos prospectivos, no entanto, vai de encontro ao disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alíneas “a” e “c”.

CONCLUSÕES

Conforme delineado ao longo da presente tese, a sanção é a marca fundamental do Direito, ele é caracterizado pela qualidade de suas regras jurídicas, únicas dotadas da coercitividade estatal.

O tema "Gradação das Multas Tributárias" representa a continuidade das pesquisas que se iniciaram ainda na graduação quando, a partir da leitura do inteiro teor de mais de cinquenta acórdãos, demonstrou-se que a construção dos fatos penais tributários é falha no que se refere à prova do elemento volitivo, o dolo. A Monografia intitulada: Do Dever de Provar o Dolo identificou que há um grave problema na persecução penal relacionada aos crimes contra a ordem tributária.

Na dissertação de mestrado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, o escopo foi ampliado para examinar “A Incidência da Norma Sancionatória” incluindo não apenas os crimes contra a ordem tributária, mas também as multas fiscais. Neste trabalho conjugamos a análise de diversas questões relacionadas às normas sancionatórias que eram analisadas de modo isolado, o grande mérito da pesquisa foi ligar esses pontos e demonstrar a existência de um ciclo vicioso e uma verdadeira desnaturação da norma sancionatória tributária e penal tributária.

Os problemas sempre foram analisados de maneira independente, mas ao examinar o sistema sancionatório tributário e penal tributário em sua generalidade, percebeu-se:

- Multas em percentuais altíssimos, impagáveis, de 75%, 150% e até 300%, onde nenhuma empresa ou pessoa física consegue seguir produzindo se vier a pagar sanções tão elevadas;
- Diante desta desproporção aviltante, cria-se a necessidade de discussão em âmbito administrativo e judicial. Nesse sentido, observa-se que é praticamente necessária a impugnação dos lançamentos efetuados. A própria Receita Federal admite que quase a totalidade dos Autos de Infração são objeto de discussão

administrativa.¹⁸⁸ Dados do CNJ demonstram que execuções fiscais são o principal gargalo do judiciário brasileiro¹⁸⁹;

- Quando não anuladas, as multas precisam ser anistiadas. Torna-se necessária a edição de leis de parcelamento que perdoem quase a totalidade das multas e dos juros. As multas que eram de 75% ou 150%, com os descontos, caem para uma taxa efetiva de 7,5% ou 15%, ou, quando o perdão é menor, as parceladas se estendem por mais de duas décadas. Nessa linha, cumpre destacar a Medida Provisória (“MP”) nº 899/19, sancionada em 17 de outubro de 2019, que estabelece regras e acordos entre a União e devedores para que dívidas tributárias sejam quitadas com perdão de até 70% das multas. Trata-se de um Refis permanente em que os critérios são estabelecidos ao sabor do governo transformando o crédito tributário em moeda de troca e o parcelamento especial em fonte alternativa de geração de caixa;
- Por sua vez, os crimes contra a ordem tributária, tal como previstos atualmente, são de apuração pragmaticamente inviável, os fatos jurídicos penais construídos quase sempre são falhos, tarda-se anos até o início da investigação;
- A persecução penal dos crimes contra a ordem tributária já é difícil se feita de imediato e contemporânea à ocorrência do evento, uma vez que a conduta em geral se dá “a portas fechadas”. Após o prazo para o lançamento (que leva até 5 anos) e o término do processo administrativo (que apenas na primeira instância dura mais de 2 anos e meio¹⁹⁰), é quase impossível determinar a autoria e demonstrar o elemento volitivo;
- Para livrar-se das multas pesadas e do processo penal, o contribuinte vê-se compelido a aderir a parcelamentos fiscais;
- Por outro lado, a partir desse cenário, contribuintes passam a não pagar tributos, pois torna-se financeiramente vantajoso arriscar, e em caso de autuação, sabe-se que no ano seguinte haverá um novo parcelamento especial;
- Os crimes contra a ordem tributária não são temidos, uma vez que mesmo em caso de condenação as penas não são executadas com a superveniência do parcelamento.

¹⁸⁸ "As autuações da Receita Federal atingiram o valor recorde de R\$ 204,99 bilhões em 2017", mas "historicamente, o valor arrecadado fica em torno de 2% a 7% do montante autuado."

- <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,multas-da-receita-federal-batem-recorde-de-r-204-99-bi-em-2017,70002190492>

- <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2018/fevereiro/receita-federal-bate-recorde-em-autuacoes-em-2017>

¹⁸⁹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números – 2019*. Disponível em:

<<https://www.cnj.jus.br/>>, Acesso em 18/10/2019.

¹⁹⁰ http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/ra_2018_-1.pdf

Ao ligar estes pontos, percebe-se que um problema gera outro e assim sucessivamente. Por isso, concluímos que o tratamento para reverter este ciclo vicioso deve começar justamente pela reformulação das multas desproporcionais.

A dogmática não tem dado atenção devida ao tema e as soluções apresentadas são paliativas, postergam e não enfrentam a questão.

Muito se fala em reforma tributária, mas pouco se trata da imperiosa reformulação do sistema sancionatório fiscal, mesmo quando as multas representam a maior parcela do crédito tributário constituído. Ao contrário, busca-se, via Medida Provisória, reduzir as multas a patamares minimamente razoáveis dividindo em até 100 (cem) parcelas¹⁹¹.

Na presente tese sustentamos que um cenário mais coerente começa justamente pela gradação proporcional das multas tributárias com a:

- Inclusão no Código Tributário Nacional de padrões e limites para um sistema sancionatório organizado em âmbito nacional;
- Aplicação de preceitos relativos à dosimetria da pena do Direito Penal ao Direito Tributários para graduar as multas consoante gravidade da infração;
- Multas dentro da razoabilidade, proporcionais;
- Fim da costumeira concessão de parcelamentos especiais com redução de multa e extinção/suspensão de punibilidade penal;

Toda a desconfiguração relatada tem como consequência o não pagamento de tributos e o aumento da litigiosidade.

Assim, partindo dos fundamentos teóricos adotados, na linha do constructivismo lógico-semântico, decompondo analiticamente o objeto, analisa-se a estrutura normativa e o efeito da retirada da coercibilidade do sistema.

Pelo estudo do princípio constitucional da proporcionalidade que conduz ao estabelecimento de sanções equilibradas e justas, demonstra-se o que Cesare Beccaria há muito ele destacava: justamente a necessidade de haver “uma proporção

¹⁹¹ Medida Provisória nº 899/19, publicada no DOU em 17.10.2019.

entre os crimes e os castigos” e mais “se pena igual for cominada a dois delitos que desigualmente ofendem a sociedade, os homens não encontrarão nenhum obstáculo mais forte para cometer o delito maior, se disso resultar maior vantagem”¹⁹².

O conceito de proporcionalidade, portanto, está intrinsecamente ligado à ideia de limitação ao poder do Estado. Canotilho o divide em três subprincípios: “i) o princípio da conformidade ou adequação dos meios aos fins pretendidos; ii) o princípio da necessidade, segundo o qual o cidadão tem o direito “à menor desvantagem possível” sempre que houver uma atuação estatal, devendo esta revestir a “menor ingerência possível” na sua esfera de direitos; e iii) o princípio da proporcionalidade em sentido restrito, a predicar a ponderação entre a carga aflitiva da atuação estatal e o resultado obtido no caso concreto, visando a determinar se o meio utilizado é ou não desproporcional em relação ao fim.”¹⁹³

Como visto, no direito o conceito de proporcionalidade ganha novos contornos e sua aplicação é desafiadora. Nos cálculos jurídicos os números são substituídos por palavras com elevada carga valorativa.

Sua aplicação está diretamente relacionada a diversos outros princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva, o da razoabilidade, o do não confisco, o da individualização da pena e o da segurança jurídica. O princípio da proporcionalidade é, portanto, um sobreprincípio, consoante sustenta Thiago Lopes Matsushita¹⁹⁴.

Sua aplicação é cogente não apenas para o judiciário, mas também para o poder legislativo e executivo quando do exercício de suas atividades legiferantes, sobretudo, ao estabelecerem os patamares e graus de reprovabilidade dos ilícitos.

¹⁹² BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*, São Paulo, Hemus, 1971, p. 61

¹⁹³ CANOTILHO, J.J. *Direito Constitucional*, Coimbra, Almedina, 1992, p. 386.

¹⁹⁴ MATSUSHITA, Thiago Lopes. *O jus-humanismo normativo – expressão do princípio absoluto da proporcionalidade*. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 157

É o princípio da proporcionalidade o responsável por proteger os jurisdicionados dos arbítrios estatais. Pelo teste da proporcionalidade, enquadram-se os fatos aos critérios para o controle de medidas restritivas de direitos fundamentais ou de outros interesses juridicamente protegidos.

Com a finalidade de aproveitar o estudo amadurecido do D. Penal, buscou-se examinar como se dá o procedimento de cálculo que efetiva a garantia da individualização da pena no âmbito penal. A intenção foi analisar especificamente a dosimetria da pena criminal para entender como este método de cálculo da pena pode auxiliar na instituição de multas tributárias adequadas.

Partindo de um panorama geral da sistemática penal, sem a pretensão de adentrar nas especificidades e problemáticas que a matéria apresenta. Foi possível, através de uma visão mais abrangente, para tomar lições aptas a serem aplicadas no âmbito das multas tributárias.

Nesse sentido, assim como no Direito Penal, em que há o modelo de fixação da pena-base e em seguida são apreciadas as circunstâncias legais atenuantes e agravantes, bem como, as causas especiais de aumento ou de diminuição de pena. Propõe-se que as multas fiscais, ressalvadas as peculiaridades tanto em relação ao bem jurídico tutelado, como em relação ao agente competente, também sejam graduadas e levem em consideração as características de cada infração para buscar o máximo da individualização da pena.

Mais do que expor a problemática, o presente trabalho busca avançar e, partindo das premissas teóricas expostas, dar concretude às ideias pela propositura de sugestão de norma geral nacional sancionatória.

Assim, uma vez demonstrada a necessidade de reformulação do sistema sancionatório tributário e firmados os conceitos e fundamentos teóricos, sugere-se o estabelecimento de limites e critérios para a implementação de um sistema geral sancionatório tributário, a limitação e a gradação das multas tributárias mediante alteração legislativa.

Considerando que no âmbito administrativo o procedimento de lançamento é atividade plenamente vinculada, nos termos do art. 142, todas as causas de aumento ou de diminuição das multas tributárias devem estar previstas em lei.

O objetivo é tornar o sistema sancionatório nacional eficiente, uniforme e proporcional. As soluções propostas passam necessariamente por alterações no direito positivo. Tal pretensão é desafiadora, mas necessária, sobretudo diante da atividade administrativa vinculada das autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento das multas. Sem a referida alteração legislativa não será possível alcançar o objetivo de termos um sistema sancionatório fiscal eficiente e isonômico.

A maior ou menor proteção de acordo com a gravidade das infrações depende, de escolhas legislativas. Por isso, o início da mudança deve se dar justamente pelo estabelecimento de limites às multas tributárias através de uma lei complementar nacional.

Estes vários novos critérios que devem ser observados pela autoridade fiscal ao emitir a norma individual e concreta, como bem observado pelo professor Robson Maia Lins, mais do que um poder, implica em um dever de motivação do ato administrativo de lançamento.

O auditor fiscal deverá indicar quais fatos e provas o levaram a aplicar determinada agravante ou atenuante.

Destacamos nesse sentido, o art. 20¹⁹⁵, parágrafo único, da LINDB, incluído pela Lei nº 13.655, de 2018, que dispõe sobre a motivação dos atos administrativos e que esta deverá demonstra a necessidade e a adequação da medida imposta, bem como, a sua necessidade e adequação.

¹⁹⁵ Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

No desafio de repensar o sistema sancionatório fiscal e apresentar limites às multas levou-se em consideração os precedentes judiciais sobre o tema, bem como, buscou-se trazer as principais hipóteses de aumento e diminuição da pena, tais como: a reincidência, a primariedade, a fraude, o conluio, o dolo, a simulação, causas de força maior ou fortuitas, natureza ou extensão dos efeitos do ato ilícito, princípio da insignificância ou da bagatela, o não atendimento à fiscalização, o pagamento, o parcelamento, a consunção, o porte da empresa, etc.

Conforme exposto, a hipótese legal que limita e prevê critérios para gradação das multas deve buscar conciliar os anseios de simplificação e o necessário tratamento diferenciado conforme a gravidade da conduta em busca da individualização da pena e da aplicação do princípio da proporcionalidade.

Além do exemplo bem estruturado da Lei nº 4.502/64 incorporam-se ao trabalho os intensos debates da turma de Direito Tributário Sancionatório da PUC/SP, do professor Robson Maia Lins.

Consciente do tamanho do desafio, os dispositivos sugeridos devem ser tomados como o ponto de partida, eles podem e devem ser aprimorados quando da depuração e do debate inerente ao processo legislativo de uma reforma que visa a reduzir a litigiosidade e a desnaturação do sistema pela concessão corriqueira de parcelamentos especiais.

A essência que se deve destacar é o propósito de estabelecermos limites em âmbito nacional e buscar meios para que as multas fiscais sejam melhor graduadas e proporcionais ao nível de ilicitude cometido de forma a permitir o máximo de individualização da pena.

REFERÊNCIAS

ABBAGNAMO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo. Martins Fontes. 1999.

_____. *História da Filosofia, O Neo-empirismo*. Volume XIV Lisboa: Editorial Presença, 1969.

ADEODATO, João Maurício. *Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2015.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2018.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário*. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2004.

ANÍBAL BRUNO, de Oliveira Firmino de. *Direito Penal: Parte Geral*. v.1.t.I e II. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Infrações e Sanções Tributárias*. In: Elementos de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. 3ª edição, volume I, Introdução. São Paulo: Malheiros.

BARRETO, Paulo Ayres. *Ato Simulado e Sonegação Fiscal*. In VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Vários autores, coord. Priscila de Souza. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Planejamento Tributário - Limites Normativos*. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2016.

BARRETO, AYRES. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. 2 ed., Max Limonad, São Paulo, 1998.

BARRETO, Aires Fernandino; e MARTINS, Ives Gandra da Silva. “IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº 29/2000 é inconstitucional”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 80. São Paulo: Dialética, maio de 2002.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. 2ª ed. 2ª tiragem, São Paulo, 2011.

_____. *Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro - Pós-modernidade, Teoria Crítica e Pós-positivismo*. Revista Diálogo Jurídico v. I, nº 6, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, setembro/2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*. São Paulo: Editora Celso Bastos, 2002.

BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*, São Paulo, Hemus, 1971.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2010.

BECHO, Renato Lopes. *O Direito Tributário Sancionador e as Sanções Político-administrativas*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 222, p. 103-116, março de 2014.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. São Paulo: Martins Fontes, 2008

_____. *Teoria da Norma Jurídica*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

_____. *Teoria General del Derecho*. Ed. Temis, Santa Fé de Bogotá, Columbia, 1992.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2000.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª ed. São Paulo, Dialética, 1997.

BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. *Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica)*. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOTALLO, Eduardo. *Algumas observações sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria penal tributária*. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 8, São Paulo: Dialética, 2004.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal*. t. I. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, Sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo, Max Limonad, 2002.

CANETTI, Elias. *Massa e Poder*. Tradução Sérgio Tellaroli, Companhia das Letras, São Paulo, 1995.

CANOTILHO, J.J. *Direito Constitucional*, Coimbra, Almedina, 1992.

CARAMUTI, Carlos S. *Concurso de delitos*. Buenos Aires: Hammurabi, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)*. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Direito Penal Tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)*. São Paulo, Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. Vol. I, São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8.ed. Saraiva, São Paulo, 2010.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. *Curso de direito Tributário*. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASTANHEIRA NEVEZ, Antônio. *Metodologia jurídica. Problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra editores, 1993.

CINTRA, Antônio Carlos Araújo. *Motivo e motivação do ato administrativo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979..

CINTRA, Carlos César Sousa. *A denúncia espontânea no direito tributário brasileiro*. Dissertação de Mestrado (PUC/SP), 2000.

CLAUS, Wilhelm Canaris. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Introdução e tradução: A Menezes Cordeiro, 3ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2002. Tradução do original alemão: CLAUS - WILHELM

CANARIS. *SYSTEMDENKEN UND SYSTEMBEGRIFF IN DER JURISPRUDENZ*. 2 Auflage, 1983. Duncker und Humblot, Berlim.

CORRÊA, Antônio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COUTINHO NETO, Francisco Leocádio R. C. *A incidência da Norma Sancionatória: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias*. Dissertação de Mestrado, PUC/SP, mai/2015.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em Números – 2019*. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/>>, Acesso em 18/10/2019.

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

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 18ª Edição, Atualizadores: Nagib Slaibi filho e Geraldo Magela Alves.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DELMANTO, Celso. *Código Penal Comentado*. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 2007.

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

_____. *Legalidade Material, Modo de Pensar 'Tipificante' e Praticidade no Direito Tributário*. In: *Justiça Tributária*, São Paulo, Max Limonad, 1998.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. De Joao Baptista Machado. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1983.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas Fiscais: Regime Jurídico e Limites de Gradação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

FARIA JR., César de. *O processo administrativo fiscal e as condições da ação penal nos crimes tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*, 5ª ed., ed. Atlas, São Paulo, 2007.

- _____. *Teoria da Norma Jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- _____. *Estudos de Filosofia do Direito*. São Paulo: Atlas, 2009.
- FERRAZ, Nelson. *Dosimetria da pena*. Revista dos Tribunais RT 680/318, jun. 1992.
- FERREIRA, Daniel. *Sanções administrativas*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- FLUSSER, Vilém. *Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. Coord. Florence Haret e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. *Língua e Realidade*. São Paulo: Annablume, 2007.
- FRANCO, Alberto Silva. *Código penal e sua interpretação jurisprudencial*. v. 1 t. 1, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1995.
- FRANCO, Alberto Silva. *Crimes hediondos*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2011.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária - Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses.
- GRAU, Eros Roberto. *Equidade, Razoabilidade e Proporcionalidade*. In: Revista do Advogado, São Paulo. Associação dos Advogados de São Paulo, nº 78, set. 2004.
- GRECO, Rogério. *Curso de direito penal, parte especial*, 7. ed. Rio de Janeiro, RJ: Impetus, 2010. v. 2.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. *As condições da ação penal*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. nº 69 nov-dez 2007. Ano 15
- _____. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às Normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da Ciência Jurídica*. São Paulo, Saraiva, 2001.
- HARET, Florence. *As presunções e a linguagem prescritiva do direito*, Revista de Direito Tributário, v. 97, São Paulo, Malheiros, 2007.
- _____. *Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada - considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicados às multas tributárias*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 225, São Paulo, junho de 2014.

HART, Herbert L. A.. *O Conceito de Direito*. 3ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

_____. *Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999.

HANS, Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. 6ªed.. Armênio Amado. Edit. Coimbra, 1984.

HEGEL, G.W.F. *Princípios da Filosofia do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

HESSE, Konrad. *Escritos de Derecho Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Tradução de Joao Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

HUNGRIA, Nélon. *Comentários ao Código Penal*. Rio de Janeiro, vol. I tomo 2º, Edicao Revista Forense, 1953

JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Trad. José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo, Cultrix, 1991.

JHERING, Rudolf vn. *A Evolução do Direito*. 1953

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Fabris, 1986.

_____. *Teoria geral do direito e do estado*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

_____. *O problema da justiça*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans; BULYGIN, Eugenio; WALTER, Robert. *Validez y eficacia del derecho*. Buenos Aires: Astrea, 2005.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Trad. José Lamago. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1997.

LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria geral do processo - Primeiros estudos*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Thomson-IOB, 2004.

LIMA, Elon Lages. *Temas e problemas*. 1.ed. SBM, 2001.

LINS. Robson Maia. *A reiteração e as normas jurídicas tributárias sancionatórias – A multa qualificada da Lei 9.430/96*. In: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária - decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Editora Noeses, São Paulo, 2019.

_____. *La Mora en El Derecho Tributario*. Grijley e Noeses, São Paulo. 2019.

_____. *Mora e denúncia espontânea no direito tributário*. Revista de direito tributário. São Paulo v. 103. São Paulo: Ed. Malheiros, 2008.

_____. *Notas sobre a reiteração e as normas jurídicas tributárias sancionatórias*. In *VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários*. Vários autores, coord. Priscila de Souza. São Paulo: Noeses, 2011.

LUHMANN, Niklas, *El derecho de la sociedad*. Guadalajara, trad. Javier Torres Nafarrate, 2000.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *O depósito administrativo fiscal e a violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 058, São Paulo, Julho 2000.

MARQUES, José Frederico. *Elementos de direito processual penal*. v. 1 Campinhas: Bookseller, 1991.

MARQUES, Márcio Severo. *Infrações e Crimes Contra a Ordem Tributária*. In *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários*. Vários autores, coord. Priscila de Souza. São Paulo: Noeses, 2010.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva, MARONE, José Ruben e MONTEIRO, Soraya David Locatelli. *Exclusão do Refis por ausência de cumprimento de requisito formal - inconstitucionalidades*, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 110, São Paulo, Novembro 2004.

MATSUSHITA, Thiago Lopes. *O jus-humanismo normativo – expressão do princípio absoluto da proporcionalidade*. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: RT, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 14a ed., RT.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. *A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In: Repertório IOB de Jurisprudência, nº 23/94.

MIRANDA, Pontes de. *Sistema de Ciência Positiva do Direito*. 4 Tomos. Campinas, Bookseller, 2000.

_____. *Tratado de Direito Privado. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas*. Rio de Janeiro. Editor Borsoi. 1954.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

MORENTE, Manuel Garcia. *Fundamentos de Filosofia – Lições Preliminares*. Ed. Mestre JOU, São Paulo. 1980.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *A revogação em matéria tributária*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo, Noeses, 2006.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do Processo na Constituição Federal*. 10.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. *As Normas do Direito Público na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro – Paradigmas para a Interpretação e Aplicação do Direito Administrativo*. Ed. Contracorrente, São Paulo, 2019.

_____. *As sanções tributárias numa perspectiva jurisprudencial*. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Ed. Dialética, 2013.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª edição. Ed. Saraiva, 1995.

_____. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1965.

NORONHA, E. Magalhães. *Direito penal*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. Vol. 3

NUCCI, Guilherme de Souza. *Direito Penal - Parte Geral*. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. 2ª Ed. Editora RT, São Paulo, 2005.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. *As Sanções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

- PÉREZ, Antonio Aparicio. *El delito fiscal*. Editorial Tecnos, Madrid, 1992
- PIERCE, Charles Sanders. *Semiótica*. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo, Perspectiva, 1990.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 11ª edição, São Paulo, Atlas, 1999
- PINHO, Alessandra Gondim. *Fato jurídico tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- PONTES, Helenilson Cunha - O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2000.
- PRADO, Luiz Reges. *Curso de Direito Penal Brasileiro*. Parte Geral. 3. Ed. V. I, São Paulo: RT, 2002.
- ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Renovar, item n. 14, 10º ed., 1995.
- ROSS, Alf. Sobre o direito e justiça, 2000.
- ROVAI, Armando Luiz. *Aplicação dos Princípios da Liberdade Econômica no Brasil*. Editora: DPlacido, São Paulo, 2019.
- ROXIN, Claus. *Problemas fundamentais de Direito Penal*. 2ª Ed. Universidade Direito e Ciência Jurídica Veja. Lisboa Portugal. 1993.
- SALGADO, Gisele Mascarelli. *Sanção na Teoria do Direito de Norberto Bobbio*. Editora Jurua, São Paulo, 2010.
- SALUSSE, Eduardo Perez. *Moderação Sancionatória no processo Administrativo Tributário paulista*. São Paulo: Quartier, 2016.
- _____. *As infrações e penalidades no imposto sobre bens e serviços – IBS*. Jota, disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/as-infracoes-e-penalidades-no-imposto-sobre-bens-e-servicos-ibs-08092019#sdfootnote8sym>
- SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. São Paulo, Max Limonad, 1999.
- SANTOS, José Manuel (Org.). *O Pensamento de Niklas Luhmann*. Lusosofia, 2005.
- SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. Trad. Antonio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo, Cultrix, 1991.
- SCAFF, Fernando Facury. Medida provisória da transação tributária cria Refis permanente. Revista Consultor Jurídico, 2019, disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2019-out-21/medida-provisoria-transacao-tributaria-cria-refis-permanente>

SCAVINO, Dardo. *Lafilosofia actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires, Paidós, 1999.

SEARLE, John R. *Mente, Linguagem e Sociedade. Filosofia no mundo real*. Rio de Janeiro: Rocco, 2000. Tradução de F. Rangel.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. “O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e os Resultados Verificados no Exterior”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 7º Volume*, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2003.

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

SIMÕES, Braulio Bata. *Direito Penal Tributário*. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12162&revista_caderno=26

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro, Financeiras, 1952.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Teoria da Improbidade Administrativa*, 3ª Ed., 2013.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 10. ed. 2012.

TELES. Galderise Fernandes. *Planejamento Tributário e Normas Antielisivas: Uma Análise a Partir Da Perspectiva De Nosso Sistema Constitucional*. Dissertação de Mestrado, PUC, 2014.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. Saraiva, São Paulo, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. “Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico”, livro *Vilém Flusser e Juristas*, coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *A prova no direito tributário*. 2. ed. Noeses, São Paulo, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Renovar, 2º ed., 1995.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Editora AXIS MVNDI, 2003.

_____. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

VORONOFF, Alice. *Direito Administrativo Sancionador no Brasil*, Belo Horizonte: Forum, 2018.

WESSELS, Johannes. *Direito Penal*. Sérgio Antônio Fabbris Editor. Porto Alegre. Trad. Juarez Tavares. 1976.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Edusp, 2001.

WRIGHT, Georg Henrik Von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Trad. Española de Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970.

ZAFARONI, Eugenio Raul. *Direito Penal Brasileiro: teoria geral do direito penal*. 2. v. 1Ed. Rio de Janeiro: Renavan, 2003.

_____. *Em busca das penas perdidas*, Rio de Janeiro: Revan, 1991, tradução Vania Romano Pedrosa e Almir Lopes Conceição.