

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

AS NORMAS GERAIS DA REPRESSÃO COMO LIMITES PARA A
COMPREENSÃO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Henrique Machado Rodrigues de Azevedo

Belo Horizonte

2011

Henrique Machado Rodrigues de Azevedo

**AS NORMAS GERAIS DA REPRESSÃO COMO LIMITES PARA A
COMPREENSÃO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito Público.

Orientador: Professor Doutor Flávio Couto Bernardes.

Belo Horizonte

2011

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

A994n Azevedo, Henrique Machado Rodrigues de
As normas gerais da repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias / Henrique Machado Rodrigues de Azevedo. Belo Horizonte, 2011. 265f.

Orientador: Flávio Couto Bernardes
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Sanções tributárias. 2. Estado de direito. 3. Repressão. 4. Direito penal. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.2.029.9

Henrique Machado Rodrigues de Azevedo

**AS NORMAS GERAIS DA REPRESSÃO COMO LIMITES PARA A
COMPREENSÃO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito Público.

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes (Orientador) – PUC Minas

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi – PUC Minas

Prof. Dr. Nestor Eduardo Araruna Santiago - UNIFOR

Belo Horizonte, 02 de junho de 2011.

*Ao meu amado e saudoso pai,
que foi precocemente convocado pelo Senhor Deus
a acompanhar minhas conquistas acadêmicas ao seu lado.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha amada mãe, não só pelo amor de sempre e pela ainda maior compreensão dos últimos tempos, mas por ter sido, desde o início, a principal incentivadora dos meus estudos.

Agradeço também à querida Paulinha pelos fundamentais incentivos e por me propiciar a tranquilidade necessária para esta etapa da minha vida.

Agradeço, ainda, ao meu orientador Flávio Couto Bernardes, cujos laços felizmente ultrapassaram muito os limites da academia.

*Pedimos que a Justiça não seja muda, como é cega,
que se dê conta aos homens do sangue dos homens...*

Castigue, porém castigue com utilidade.

*Se a justiça se pinta com uma venda sobre os olhos,
é necessário que a razão seja seu guia.*

François-Marie Arouet (Voltaire)

RESUMO

O Direito como ordenamento coativo tem na sanção uma de suas principais figuras, fato reforçado, inclusive, pela linguagem deontológica pela qual prescreve seus enunciados. Ora, o dever-ser que o caracteriza não pode prescindir de uma sanção para reforçar a sua observância perante a sociedade. Nesse sentido, tendo em vista se tratar o Direito Tributário de ramo pelo qual o Estado legalmente se apodera de parte da propriedade do cidadão, a sanção tem ressaltada relevância. Todavia, mormente no paradigma do Estado Democrático de Direito, a simples imposição de penalidades e sua graduação em patamares cada vez mais excessivos não conseguem, por si só, cumprir a contento as principais funções das sanções tributárias, especialmente as multas fiscais. Isso porque é necessário trabalhar a legitimidade do Estado para impor tais potestades sancionadoras, de forma que ela não decorra apenas da força externa do Direito, mas também e dialogicamente de sua força interna ou autor-referencial, que somente pode ser obtida pela justificação racional de sua imposição e limites, cujas condições de validade possam ser apuradas por meio de um processo discursivo-democrático legalmente previsto. A proposta para auxiliar o intérprete nessa tarefa cinge-se verificar a possibilidade da utilização das normas gerais da repressão (princípios constitucionais historicamente trabalhados pelo Direito Penal) como um discurso de aplicação (ou parte dele) adequado para compreender as sanções tributárias, em razão dos importantes fatores de aproximação entre o ilícito penal e o tributário (teoria da unicidade do injusto), a estrutura única e sistêmica do próprio Direito e o princípio da supremacia da Constituição. Também é importante lembrar as peculiaridades que distanciam o Direito Penal do Direito Tributário, principalmente no tocante do ponto do Direito Tributário Sancionador.

Palavras-chave: Estado Democrático de Direito. Sanções Tributárias. Limites. Normas Gerais da Repressão. Princípios do Direito Penal.

ABSTRACT

The Law as a coercive order has as one of its main figures the penalty, a fact reinforced even by the deontological language in which prescribes their statements. In fact, the must-be that characterizes it is not possible without a penalty to strengthen compliance in the society. Accordingly, considering that Tax Law is the branch of Law by which the state lawfully seizes property part of the citizen, the penalty has emphasized its relevance. However, especially in the paradigm of the Democratic Estate of Law, the mere imposition of penalties and his graduation in increasingly excessive levels cannot, by itself, carry out the main functions of its imposition, especially the tax fines. All of this because its necessary to work the legitimacy of the State to impose such sanctioning powers, so that it does not result only from the external force of Law, but also through dialogue and his inner strength or self-referential, which can only be obtained through the rational justification for its imposition and limits which conditions of validity can be ascertained through a democratic and discursive process provided by law. The proposal to assist the interpreter in this analysis is to verify the possibility of using the general rules of repression (constitutional principles historically worked by the Criminal Law) as a discourse of application (or part of it) suitable for the understanding the tax penalties because of the important factors of approximation between the tax and criminal illicit (theory of unity of the illicit act), the unique and systemic structure of Law and principle of the supremacy of the Constitution. It is also important to remember the peculiarities that separates Criminal and Tax Law, mainly the part of Tax Law that deals with its penalties.

Keywords: Democratic State of Law. Tax penalties. Limits. General Rules of Repression. Principles of Criminal Law.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCMG – Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais
CDA – Certidão da Dívida Ativa
CP – Código Penal
CPP – Código de Processo Penal
CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN – Código Tributário Nacional
DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIMOB – Declaração Informações sobre Atividades Imobiliárias
DIMOF – Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira
DJ – Diário da Justiça
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IN – Instrução Normativa
LGT – Lei Geral Tributária (Espanha)
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OWIG - Gesetz über Ordnungswidrigkeiten – Lei sobre Infrações Administrativas (Alemanha)
RJ – Revista de Jurisprudência (Espanha)
RTC – Revista do Tribunal Constitucional (Espanha)
RTEAC – Resolução do Tribunal Econômico Administrativo Central (Espanha)
SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil
STC – Sentença do Tribunal Constitucional (Espanha)
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
STS – Sentença do Tribunal Supremo (Espanha)
TEAC – Tribunal Econômico Administrativo Central (Espanha)
TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Européias
TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	A SANÇÃO E O DIREITO	26
2.1	Correntes Teóricas Sobre a Sanção	26
2.1.1	A sanção no mundo antigo	27
2.1.2	A sanção para Beccaria	30
2.1.3	A sanção para Kant	34
2.1.4	A sanção para Hegel.....	37
2.1.5	A sanção para Kelsen	38
2.1.6	A sanção para Bobbio	42
2.2	As Funções da Sanção	46
2.2.1	As principais correntes doutrinárias sobre as funções da sanção no Direito Penal	42
2.2.1.1	A teoria retributiva da pena	47
2.2.1.2	A teoria preventiva da pena	48
2.2.1.2.1	A prevenção geral da pena	49
2.2.1.2.2	A prevenção especial da pena	51
2.2.1.3	A teoria mista, eclética ou unificadora da pena	52
2.2.2	As teorias sobre funções da sanção e o Direito Tributário Sancionador	53
2.3	A sanção e as mudanças paradigmáticas do Estado	67
2.3.1	O Estado Absoluto e o Terror Penal	67
2.3.2	O Estado liberal e o Classicismo Penal.....	68
2.3.3	Estado Social e o Positivismo Penal	70
2.3.4	O Estado Democrático de Direito: Tensões entre o Garantismo Penal e a Efetividade	73
3	A SANÇÃO JURÍDICA E SUAS ESPÉCIES	77
3.1	A sanção penal	78
3.2	A sanção administrativa	80
3.3	A sanção civil	87
3.4	A sanção tributária	89
3.4.1	A sanção tributária e suas espécies	99
3.4.1.1	<u>Classificação segundo o regime jurídico: Sanções Tributárias Não delitivas e Sanções Tributárias Delitivas</u>	99
3.4.1.2	<u>Classificação segundo o tipo de obrigação descumprida: Sanções Tributárias Materiais e Sanções Tributárias Formais</u>	100
3.4.1.3	<u>Classificação segundo o tipo de pena: Sanções Tributárias Pecuniárias e Sanções Não pecuniárias</u>	101
4	A SANÇÃO E A ESTRUTURA DAS NORMAS JURÍDICAS	103
4.1	A regra-matriz de incidência tributária de Paulo de Barros Carvalho	105
4.2	A norma tributária impositiva de Sacha Calmon Navarro Coelho	111
4.3	A destinação como aspecto do mandamento da norma tributária na visão de Werther Botelho Spagnol	114

4.4 A teoria da norma jurídica tributária e as considerações sobre a norma sancionatória em matéria tributária	116
5 O ILÍCITO	122
5.1 O ilícito penal e o ilícito administrativo	122
5.1.1 A corrente qualitativa	123
5.1.2 A corrente quantitativa	128
5.1.3 A teoria do <i>ius puniendi estatal único</i>	132
5.1.4 A distinção meramente dogmática e o critério formal como discriminador (a posteriori)	141
5.2 O ilícito tributário como espécie autônoma	145
5.3 O ilícito penal e ilícito tributário: elementos de distanciamento e de aproximação	148
5.3.1 Fatores de distanciamento	149
5.3.2 Os fatores de aproximação – A unicidade do Injusto.....	152
6 O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR	158
6.1 As normas gerais da repressão e sua aplicação nas sanções tributárias	159
6.2 Os limites para a aplicação das normas gerais da repressão nas sanções tributárias	166
7 A APLICAÇÃO DAS NORMAS GERAIS DA REPRESSÃO NAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: OS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR	171
7.1 O princípio da culpabilidade	171
7.1.1 O princípio da culpabilidade e a impossibilidade da responsabilidade objetiva no caso de multas tributárias	173
7.1.2 O princípio da culpabilidade como fundamento da pena e as implicações no Direito Tributário Sancionador	188
7.1.2.1 <u>O erro de tipo no Direito Tributário Sancionador</u>	189
7.1.2.2 <u>O erro de proibição no Direito Tributário Sancionador</u>	192
7.1.2.3 <u>O caso fortuito e a força maior no Direito Tributário Sancionador</u>	198
7.2 O princípio da pessoalidade (ou intranscendência) da sanção	202
7.3 O princípio da individualização da sanção	219
7.4 O princípio da presunção da inocência	223
7.4.1 O ônus da prova no Direito Tributário Sancionador	228
7.4.2 A prova indiciária no Direito Tributário Sancionador e o princípio da presunção da inocência	233
7.4.3 A vedação às provas ilicitamente obtidas	234
7.5 O princípio da vedação a autoincriminação	236
8 CONCLUSÃO	246
REFERÊNCIAS.....	250

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo trata de tema de crescente indagação jurídica no Brasil e que, inclusive, já passou (certamente ainda passa) por calorosos debates na Europa, em especial na Espanha e na Alemanha, ou seja, a aplicação de princípios constitucionais geralmente vinculados ao Direito Penal (aqui tratados como normas gerais da repressão, conforme será detalhado durante o desenvolver do trabalho) como limites para a compreensão¹ das sanções tributárias. Em outras palavras, até que ponto as garantias constitucionais tradicionalmente trabalhadas quando da imposição de sanções às infrações de natureza penal (tais como o princípio da culpabilidade, da presunção da inocência, da vedação à autoincriminação, dentre outros) podem também ser aplicados aos ilícitos de índole puramente fiscal.

O trabalho, portanto, tem como cerne as potestades sancionadoras em matéria tributária, nesse desiderato não se olvidou de realizar um estudo mais amplo sobre o conceito de sanção propriamente dito, o que levou à análise desse instituto não só no campo fiscal, mas como resposta do ordenamento jurídico ao descumprimento de seus mandamentos em quaisquer de seus ramos.

Verifica-se, de fato, que a ideia da sanção com o fim de sustentar a viabilidade de um ordenamento jurídico não é nova, sendo discutida desde a Grécia Antiga até os dias de hoje, como de importante papel para construção e reafirmação do caráter deontico do Direito. Nesse diapasão, Hans Kelsen chega a aduzir peremptoriamente que: “uma ordem coercitiva que se apresenta como Direito só será considerada válida quando for globalmente eficaz” (KELSEN, 1985, p. 50), sendo que caberia às sanções, sob a ótica do mestre de Viena, justamente a função de garantir essa eficácia.

Em obra que retrata os diálogos ocorridos entre Hans Kelsen e Carlos Cossio na Universidade de Buenos Aires (KELSEN; COSSIO, 1952), o criador da Teoria Pura deixa clara sua posição de que nem todos os atos legislativos precisam prescrever uma sanção para a conduta oposta, mas somente podem ser considerados como normas jurídicas os atos que assim o fazem:

¹ O vocábulo compreensão é utilizado propositalmente como alusão à teoria discursiva do Direito de Jürgen Habermas, significando além de simples possibilidade técnico-jurídica de aplicação dos chamados princípios do Direito Penal (o que remeteria à facticidade – *faktizität*), a legitimidade/efetividade em sua consideração racional (validade – *geltung*) como o discurso de aplicação mais apropriado ao tema.

Es claro que la significación subjetiva de un acto legislativo puede ser la prescripción de una conducta humana, sin que el legislador enlace una sanción a la conducta opuesta. Una ley estatuyendo los impuestos puede declarar que todo el mundo debe pagar el diez por ciento de sus rentas. Pero así que no hubiere ninguna provisión estatuyendo una sanción para cuando el imposto no se abonara, así que no acarrea ninguna consecuencia jurídica el hecho de que el impuesto no se abona, la significación objetiva de este acto que prescribe el impuesto nos es una norma jurídica; es un deseo del legislador sin importancia jurídica, un contenido jurídicamente indiferente de una ley. (KELSEN; COSSIO, 1952, p. 63)

A própria lógica do dever-ser demonstra a natureza coercitiva do ordenamento jurídico. A relação de imputação existente entre uma hipótese e sua consequência denota claramente a importância das sanções para o Direito. Fato que não ocorre no campo das ciências naturais, em que a relação entre as hipóteses e consequências se dá por intermédio do vínculo da causalidade. Nesses casos, pela própria natureza dessa relação, há um afastamento da ideia de uma punição previamente estabelecida quando a consequência é diferente da pretendida. As sanções, portanto, são efetiva decorrência da linguagem deontológica do Direito e contribuem significativamente para reforçá-la.

Sem embargo, mesmo filósofos da alta modernidade², tais como Habermas e Dworkin, apesar de alterarem o foco das discussões sobre a efetividade do Direito, tecendo teorias que contestam o fato dessa efetividade advir unicamente de seu caráter coativo³, não negam a natureza sancionadora do ordenamento jurídico.

O eixo de discussão atual se desloca, ainda, da legitimidade estatal para a imposição de sanções (o direito de punir), o que não mitiga sua importância para a concretização das condutas determinadas pelo ordenamento jurídico em seu código binário de lícito/ilícito.

Ressaltando a importância da sanção para o Direito, Habermas utiliza justamente o *ius puniendi* estatal para fundamentar uma de suas críticas à ponderação de valores de Robert Alexy⁴.

Jürgen Habermas imputa à Alexy a ruptura da distinção entre princípios e valores, confundindo dois conceitos que considera inequivocamente distintos. Enquanto para Alexy os

² Expressão utilizada por Lúcio Antônio Chamon Junior na obra “Filosofia do Direito na alta modernidade”, considerado como mais adequado tendo em vista que o termo pós-modernidade vem sendo associado aos irracionistas, como Jacques Derrida, Richard Rorty e Michel Foucault (CHAMON JUNIOR, 2009). Para maiores detalhes sobre a crítica à expressão pós-modernidade, confira-se SARMENTO, 2004, p.407-410.

³ Desde já é importante estabelecer a diferença entre os termos sanção, coação e coerção. Conforme adverte Paulo Roberto Coimbra Silva, sanção, em termos gerais, é a consequência jurídica, prevista na norma secundária (ou perinorma) para o descumprimento da norma primária (ou endonorma). Coação é a concretização da sanção. Já coerção é o efeito psicológico pretendido pela sanção de inibir transgressões ao dever que ela resguarda. (SILVA, 2007, 50-53). Para Sacha Calmon Navarro Coêlho coerção é poder de sancionar e coação, o produto de seu exercício. (COÊLHO, 2001b, p. 45)

⁴ Sobre o debate entre Alexy e Habermas a respeito da teoria da ponderação, veja-se: ALEXY, 1995-1996, p. 1027-34 e HABERMAS, 2002, p. 445-453.

princípios devem ser entendidos como prescrições de otimização, cuja intensidade permanece aberta, aproximando-os sobremaneira (senão equiparando-os) aos valores, para Habermas deve prevalecer incólume a separação entre direito (princípios) e moral (valores). A relação de ambos seria de complementaridade. Segundo o autor da teoria do discurso, os princípios, na qualidade de normas jurídicas, deveriam submeter-se a juízos deontológicos, enquanto os valores a juízos teleológicos/axiológicos. Dessa forma, o amálgama realizado por Alexy somente levaria à discricionariedade das decisões judiciais (HABERMAS, V. 1, 2003, p. 315-316).

Continuando sua crítica, Habermas ressalta que a diferença entre normas jurídicas e morais reside justamente na utilização do poder coercitivo estatal para o cumprimento das primeiras. Dito de outro modo, o Direito opera mediante ameaça de sanção devidamente positivada por parte do Estado, enquanto a moral não pode fazer uso desse aparato repressor (o que não impede que possua seus próprios mecanismos).

Por outro lado, cabe ressaltar que não se desconhece a divisão dos jus filósofos em duas correntes teóricas no que se refere às sanções e sua importância para a coesão do ordenamento: sancionistas e não-sancionistas, ou coativistas e não coativistas, como preferem alguns (BOBBIO, Norberto. 2003, p. 201). Entretanto, até mesmo pela escolha do tema, não há como não considerar clara a postura expressamente sancionista adotada pelo presente estudo.

No mesmo diapasão, Paulo Roberto Coimbra afirma:

Sem arrostar o mérito da polêmica em torno da essência específica das normas jurídicas, conclui-se prevalecer o entendimento de ser inviável a existência de um ordenamento jurídico sem sanção, podendo-se dizer que normas jurídicas são aquelas cuja eficácia está assegurada por uma sanção externa e institucionalizada, suscetível de aplicação por pessoa competente, mediante provocação do lesado pela prática ilícita, ou por quem a lei atribua tal legitimidade, sempre com a rigorosa observância do devido processo legal. (SILVA, 2007, p. 57).

Demonstrada, portanto, a importância da sanção para o Direito, bem como a postura sancionista ora adotada, importa direcionar seu estudo especificamente para a matéria tributária.

Nesse sentido, a penalidade em matéria tributária, apesar de não se confundir com o tributo, é elemento essencial para sua compreensão, eis que quando o legislador pátrio, por meio do art. 3º do Código Tributário Nacional, institui o caráter compulsório dessa prestação pecuniária, torna a própria penalidade imprescindível para o seu conceito. Em outras palavras,

não se verifica a efetiva compulsoriedade de uma norma primária (endonorma⁵ ou norma de conduta) sem que haja consequências diretas àquele que a descumpriu (sanção - instituída pela norma secundária ou perinorma).

Na seara tributária, não há dúvidas de que o conceito de sanção é central, tendo em vista que a tributação, em sua essência, atinge a própria garantia da propriedade privada, reduzindo o patrimônio dos contribuintes em prol da manutenção do Estado⁶. Não se pode esperar qualquer efetividade de normas que tratem desse tema que não estabeleçam consequências diretas para o descumprimento da conduta legalmente prevista (penalidade).

Ademais, conforme verificado acima, a própria definição de tributo leva em conta, a *contrariu sensu*, o que seria sanção⁷. Nesse diapasão, o professor Paulo de Barros Carvalho demonstra a necessidade do estudo das penalidades (código lícito e ilícito) para a própria compreensão do que seria tributo:

Traço sumamente relevante para a compreensão do “tributo” esta objetivado nessa frase [que não constitua sanção de ato ilícito], em que se determina a feição da ilicitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separe-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação. (CARVALHO, 2008, p. 26)

Ressalta-se que, atualmente, é verificada no Brasil uma sucessão de quebras de recordes de arrecadação tributária, principalmente no que se refere aos tributos de competência da União Federal arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para se ter uma ideia, conforme veiculado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, o Brasil subiu para o 14º (décimo quarto) lugar no ranking da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE sobre os países membros com a maior carga tributária do mundo. Nosso país ficou atrás apenas de nações europeias com

⁵ Nesse sentido confira-se a obra de Paulo Barros Carvalho destinada a decompor a norma jurídica tributária, tendo como base a Teoria Pura do Direito de Kelsen, complementada posteriormente pelas críticas e observações firmadas pela chamada Teoria Ecológica do Direito de Carlos Cossio (CARVALHO, 1981).

⁶ O autor português José Casalta Nabais defende, inclusive, com grande propriedade, que o imposto é um dever fundamental do cidadão, um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada no nível constitucional, sendo que não deve ser considerado uma simples relação de poder, ou um sacrifício para os cidadãos. Ele sim deve ser tratado como base indispensável de uma sociedade organizada em forma de estado (NABAIS, 2004, 185).

⁷ Ressalta-se que o próprio Código Tributário Nacional ao se referir sobre as sanções tributárias (art. 113) deixa transparecer apenas uma das espécies de sanção, ou seja, a penalidade pecuniária ou multa, não obstante ainda estar presente em nosso ordenamento outra espécie de pena para os ilícitos de caráter exclusivamente fiscal (não-delitivo): as sanções políticas. Ressalta-se que essa espécie de sanção é bastante controvertida, inclusive quanto a viabilidade de sua adoção em nosso ordenamento jurídico, tema que, apesar de instigante e pertinente, em razão das delimitações inerentes à presente dissertação, não faz parte do escopo do trabalho.

longa tradição em prestação de serviços públicos de qualidade, como Suécia, Noruega, Dinamarca, Finlândia e Alemanha (confira-se estudo em: <http://www.ibpt.com.br/home>).

Entretanto, tais números convivem paralelamente com o aumento de outros índices que se tornam cada vez mais preocupantes: a inadimplência tributária e o montante de débitos fiscais irrecuperáveis ou de difícil recuperação, sinalizadores, dentre outras consequências, de um dissenso da sociedade quanto às normas do Direito Tributário e do Direito Tributário Sancionador.

Nesse cenário, torna-se cada vez mais constante a necessidade do Fisco se valer de expedientes meramente paliativos na tentativa de solução do problema acima mencionado, tais como os parcelamentos incentivados por meio de anistias e, até mesmo, de remissões.

Referidos institutos, apesar de momentaneamente benéficos para o contribuinte, demonstram a inoperância do Sistema Tributário Nacional e a necessidade de se repensar toda a incidência tributária no Brasil. Isso, a fim de se evitar a necessidade de adoção dessas medidas que simplesmente minimizam, de forma imediatista, os impactos de uma carga tributária excessiva e mal distribuída. Esses artifícios acabam por desestimular os funcionários responsáveis pela fiscalização e arrecadação das receitas tributárias e incitar contribuintes (ou responsáveis) à inadimplência tributária. Estes últimos esperando justamente a concessão de mais uma dessas benesses do Estado.

Por outro lado, por mais paradoxal que possa parecer, a imposição indiscriminada de sanções acaba por agravar o quadro acima relatado, eis que uma penalidade exacerbada não conseguirá cumprir com suas principais funções, quais sejam: punitiva, repressiva e didática (não obstante existam outras, como será abordado mais adiante no trabalho).

Exatamente nesse sentido, sobre os nefastos efeitos verificados pela atual compreensão das sanções relacionadas a ilícitos exclusivamente fiscais, propugna Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra específica sobre multas tributárias, que:

As multas deveriam objetivar o estímulo ao pagamento em dia do crédito tributário e ao cumprimento das obrigações instrumentais. Como estão hoje postas, exacerbadas, podem alijar ou exterminar o contribuinte em seu plano social e econômico. Por isso, alcançam resultado diverso dos fins sancionatórios, realizando 'in concreto' erro de direito extrapenal. (DALLA, 2002, p. 232)

Sob um prisma um pouco diferente (de que nosso sistema repressivo acaba tendo caráter arrecadatário), mas também criticando a forma como são impostas as multas tributárias, Paulo Roberto Coimbra Silva afirma:

Melhor seria se as receitas decorrentes da exigência das sanções tributária de feição pecuniária e punitiva – as multas – tivessem destinação específica, voltada à consecução de projetos de educação fiscal e de diversas obrigações fiscais a que estão sujeitas as pessoas naturais e jurídicas, além de reversões para investimentos no aprimoramento dos recursos humanos e tecnológicos da fiscalização, inclusive, mediante o fomento à pesquisa para o desenvolvimento de novas técnicas de arrecadação que conciliem a praticidade com os princípios éticos da tributação. Assim, seriam tais penalidades autófagas, contribuindo a sua exigência para seus mais genuínos e elevados fins: a plena eficácia das normas impositivas, o que certamente viabilizaria um aumento da base de arrecadação e um conseqüente alívio no arrocho tributário suportado pelas atividades econômicas desenvolvidas dentro e nos termos da legalidade. (SILVA, 2007, p. 28-29)

Assim, o estudo ora proposto se propõe a delinear um caminho para o balizamento das sanções tributárias, tornando mais racional⁸ a dosimetria das penas relacionadas aos ilícitos tributários, por meio de sua compreensão pela aplicação das normas gerais da repressão. Normas constitucionais essas que podem se configurar como o discurso mais adequado, no contexto do paradigma do Estado Democrático de Direito, a conferir plena adequação do aparato sancionador ao ordenamento jurídico, resgatando a legitimidade⁹ do Estado para sua exigência. Tudo isso a fim de evitar que a única solução para que se tente recuperar alguma parte das receitas decorrentes da inadimplência tributária seja a concessão reiterada de parcelamentos, anistias e remissões.

Entretanto, o tema das sanções tributárias pode ser analisado sob diversos prismas, principalmente em razão não só das duas esferas que se pode estudar (a penal e a tributária), mas também devido às diferentes espécies de potestades punitivas que o Estado tem à sua disposição.

Dessa forma, a fim de delimitar o objeto de estudo ora proposto, cumpre ressaltar que os ilícitos fiscais, apesar de sempre estarem relacionados com o descumprimento de normas de conduta (primárias ou endonormas) previstas na legislação tributária, podem ter natureza exclusivamente tributária ou penal, dependendo do grau de reprovação da ação do agente na prática do ilícito. Isso quer dizer, se o ato lesivo ao ordenamento está a merecer tratamento exclusivamente no Direito Tributário ou se deve, em razão do potencial ofensivo, ser também tipificado pela lei penal (SILVA, 2007, p. 189).

⁸ Sobre a racionalidade no contexto de teoria discursiva, confira-se: MOTTA, 2002, p. 2.

⁹ Legitimidade adotada aqui no contexto da teoria de Habermas, significando não só a positivação que normas que autorizem o Estado a manifestar seu *ius puniendi*, mas também a aceitação racional de seus membros a respeito dessas normas e desse poder. De fato, o direito é visto como legítimo não somente porque participa da transformação de um poder comunicativo para um poder administrativo, tampouco porque recebe um aparato político-administrativo para o seu cumprimento. É preciso que os componentes desta esfera pública tenham, de forma racional, o entendimento e compreensão da sua produção enquanto direito. (RASMUSSEM, 1996, p. 1068).

Essa primeira dicotomia¹⁰ indica uma divisão entre os ilícitos tributários e, conseqüentemente, em suas sanções: ilícitos de natureza unicamente tributária (que acarretarão sanções não delituosas – pecuniárias ou políticas), e ilícitos de índole penal-tributária (que, por sua vez, implicarão sanções delituosas – de várias espécies, dentre as quais as penas privativas de liberdade). Tal divisão será abordada de forma mais extensiva no capítulo dedicado às espécies de sanção, eis que deriva de um debate que precisa ser aprofundado e que se resume na importante diferenciação entre sanções administrativas (*lato sensu* – dentre elas as tributárias) e sanções penais.

Assim, não obstante a relevância da pesquisa sobre as sanções tributárias delituosas (tuteladas pelo Direito Penal), em razão da necessidade de se alcançar a profundidade desejada em relação ao tema ora abordado, mister se faz a realização de um corte epistemológico, de forma que serão objeto de estudo apenas as sanções aplicadas em decorrência de ilícitos de natureza estritamente tributária.

Realizado o esclarecimento acima, mister proceder outro corte a fim de delimitar ainda mais o objeto do estudo, em busca, sempre, de um maior compromisso com a cientificidade. Assim, salienta-se, como mencionado em nota acima, que as sanções tributárias não delituosas podem ser classificadas em penalidades pecuniárias e não pecuniárias (comumente chamadas de sanções políticas). As primeiras, como o próprio nome indica, são penas patrimoniais, satisfeitas em dinheiro, ou seja, as multas tributárias, exigidas em decorrência da inadimplência de obrigações principais e acessórias, previstas expressamente no Código Tributário Nacional. As segundas são punições, aplicadas aos contribuintes, de diversas espécies, que se diferenciam da exigência de quantia em dinheiro. Normalmente de constitucionalidade duvidosa, essas últimas impõem-se como restrições à realização de atividades por parte dos contribuintes e emissão de documentos/certidões públicas, dentre outros (SILVA, 2007, p. 163-164 e 171-172). São aquelas sanções classificadas na primeira espécie (penalidades pecuniárias) que constituem o objeto deste estudo.

Em síntese, pode-se afirmar que, através de aprofundada análise das sanções em geral, pretende-se verificar se (e até que ponto) os princípios constitucionais considerados como normas gerais da repressão podem ser aplicados especificamente às multas tributárias.

Paulo Roberto Coimbra Silva reconhece a existência de um conjunto de princípios

¹⁰ Ressalta-se que, como será defendida adiante, a dicotomia entre ilícitos tributários e penais é meramente dogmática e didática, sendo que é justamente a tese da unicidade do ilícito que dera suporte para a discussão central ora proposta, ou seja, a aplicação das normas gerais da repressão às sanções tributárias. Todavia, apesar de seu caráter meramente didático e dogmático, tal diferenciação precisa ser realizada para fins de delimitação do escopo do estudo.

gerais da repressão, que devem ser observados por tribunais administrativos ou judiciais, sempre que o Estado manifestar seu poder sancionador (SILVA, 2007, p. 277). Nesse sentido, utilizando-se a expressão de Georges Dellis, tal como realizado por Silva (SILVA, 2007, p. 29-30), há “princípios [normas] comuns da repressão” dispostos na Constituição Federal e, até mesmo, no Código Tributário Nacional, tais como os princípios da legalidade (art. 150, I, da Constituição), da retroatividade benigna (art. 106 do CTN) e *in dubio pro reo* (art. 112). Entretanto, há também aqueles que, mesmo não constando de modo expreso na legislação tributária, são imprescindíveis à compreensão das sanções tributárias, sendo justamente o cerne do presente trabalho estudar como essa aproximação deverá ocorrer.

Na análise da utilização de normas gerais da repressão como elementos para a compressão das sanções tributárias de natureza pecuniária, pretende-se demonstrar que a efetiva legitimidade do Estado para aplicação das sanções estritamente tributárias não pode advir da mera facticidade do Direito (força externa), mas coesão entre essa facticidade e sua validade (força interna – autoreferencial), sendo esta última somente obtida, não apenas através do consenso da sociedade (HABERMAS, 2003, v. I, p. 45), mas também da justificação racional de sua imposição e limites, cujas condições de validade possam ser apuradas por um processo discursivo-democrático e legalmente previsto.

Cumprido ressaltar que, para Habermas, em uma democracia informada pela ética discursiva, “só podem requerer validação normas que possam contar com a concordância de todos os envolvidos como partícipes de um discurso prático”. (HABERMAS, 2001, p. 75-142). Ou, como explica Celso Luiz Ludwig:

o fundamento da ética discursiva habermasiana tem em conta que somente interesses universalizáveis podem servir de base para a justificação de normas. A ética discursiva parte do suposto de que as normas são racionalmente validáveis. São válidas as normas sobre as quais há consenso, obtido por meio do discurso prático. Não se trata, no entanto, de qualquer forma de consenso. Será fundado o consenso obtido nos termos do critério de universalização. (LUDWIG, 2006, p. 110-111).

Nesse contexto é que se pretende analisar os princípios gerais da repressão, a fim de identificar se eles podem ser considerados como um discurso adequado para compreender as sanções tributárias, afastando-se, ainda, de posturas solipcistas, que visam, ora atribuir ao julgador o fardo da escolha entre a aplicação desta ou daquela norma; ora conferir a ele a responsabilidade de sopesar valores para, com base nessa medida, resolver discricionariamente o caso concreto (HABERMAS, 2003, v. I, p. 280).

Assim, em razão da maior maturidade do Direito Penal na compreensão das ilicitudes

e sua punição, evidencia-se que as normas gerais da repressão, principalmente advindas desse ramo do Direito, configuram-se como o discurso mais adequado para sua compreensão, de forma que se valendo desses preceitos, as pretensões de legitimidade do Estado podem ser mais facilmente alcançadas.

No campo das ciências jurídicas, o Direito Penal vem atuando como o principal ramo no estudo das sanções e suas consequências, sendo que seus preceitos e a própria exegese de seus primados atingiram, através de um longo e ininterrupto processo argumentativo, maior consenso da esfera pública (aceitabilidade racional) que justamente se procura na aplicação das penalidades tributárias.

Indo além, Paulo Roberto Coimbra defende certa autonomia do Direito Tributário Sancionador, de forma que a permeação de princípios oriundos do Direito Penal é tida apenas como útil e temporária, até que esse ramo do Direito (vinculado ao Direito Tributário) possa chegar a sua maturidade:

Importante ressaltar que a reconhecida sujeição das normas tributárias sancionadoras a alguns dos princípios oriundos do Direito Penal não permite concluir terem elas natureza penal e tampouco haver qualquer relação de subordinação ontológica entre os ramos da Ciência Jurídica, como se o Direito Tributário Sancionador se submetesse hierarquicamente ao Direito Penal. Uma certa dependência de gênese principiológica é meramente conjuntural, acidental e temporária, revelando-se útil enquanto os ramos que disciplinam as demais manifestações punitivas do Estado, inclusive a tributária, ainda carecerem de maior maturidade. Até então, convém às normas sancionadoras, em geral, render atenção e respeito, sem cega vassalagem, aos princípios comuns da repressão desenvolvidos no Direito Penal, por força de sua maior maturação e superioridade teórica no tratamento do ilícito. (SILVA, 2007, p. 31)

Sem embargo, a concordância com o Professor Paulo Coimbra é apenas parcial, eis que, conforme restará abordado em capítulo próprio, as normas gerais da repressão, em sua grande maioria, são determinações constitucionais que tratam de direitos e garantias fundamentais, sendo aplicáveis em qualquer ramo em que o Estado manifestar seu *ius puniendi*, dentro dos limites lógico-estruturais de cada um desses ramos, evidentemente. Tal fato não se vai alterar com a maturação do Direito Tributário Sancionador, pelo contrário, a tendência é que a ciência jurídica aprimore as interseções entre Direito Penal e Direito Tributário Sancionador, reduzindo as arestas ainda existentes.

Felipe Faria de Oliveira assevera, nesse diapasão, assevera que:

convencidos da supremacia constitucional, e de seu papel de “locus hermenêutico”, serão desenvolvidas, para o leitor, as razões pelas quais todos os ramos jurídicos devem se conformar à garantia e efetivação dos direitos fundamentais. Nessa toada, veremos que o Direito Tributário, para se perceber inserido no ordenamento

jurídico, deve subsumir suas técnicas, instrumentos e características aos propósitos constitucionais, sob pena de perda de sua própria validade. Em outras palavras, se todo o Direito deve se ver “adequado” ou “compatibilizado” com os direitos fundamentais, é possível delinear-mos, a partir desses últimos, quais nuances que o sistema tributário deve, obrigatoriamente, apresentar para deter validade jurídica. (OLIVEIRA, 2010, p. 3).

Ademais, a unicidade do injusto e as aproximações existentes entre os ilícitos penais e tributários não deixarão de existir com a maturidade dos ordenamentos repressores estatais, continuando a propiciar o salutar debate entre o Direito Penal e o Direito Tributário Sancionador no que se refere ao balizamento das multas tributárias.

Nessa ordem de ideias, é preciso realizar uma releitura das sanções tributárias, propiciando aos intérpretes, no que se refere ao Direito Tributário Sancionador, um horizonte mais vasto do que unicamente a dogmática tributária. A unicidade do injusto e da própria Constituição propicia, com os devidos matizes, justamente uma aproximação de todos os ramos em que o Estado institui potestades punitivas, o que leva a uma hermenêutica das penalidades relacionadas com ilícitos de índole fiscal mais adequada ao paradigma atual (Estado Democrático de Direito)¹¹.

Se por um lado a tributação é fundamental para a concretização dos anseios da sociedade, por outro, pode causar distorções graves em seu bojo, demandando limitações cada vez mais presentes nos ordenamentos jurídicos modernos.

Entretanto, não se pode olvidar que, no paradigma atual, os indivíduos, cansados das promessas do Estado-Providência buscam extrair do Texto Constitucional toda eficácia de suas normas, reduzindo drasticamente a antes marcante divisão entre os anseios públicos e as vontades privadas, isso em prol do objetivo máximo que gira em torno da dignidade da pessoa humana¹².

Especificamente quanto ao Direito Tributário, diante do quadro delineado acima, ganha cada vez mais ênfase o estudo das potestades punitivas do Estado, ressaltando-se que o Direito, como ordem coativa decorrente de sua lógica deôntica, não pode prescindir das sanções, sendo estes mecanismos inerentes à sua própria existência.

Logo, é necessária uma análise crítica, atual e discursiva, dessas sanções,

¹¹ Nesse sentido, cumpre salientar que o conceito de paradigma está intimamente ligado à obra do físico americano Thomas Kuhn, *A Estrutura das Revoluções Científicas*, publicada em 1963, considerada por muitos como um marco na epistemologia das ciências (KUHN, 2005, p. 13). Confira-se, ainda, trabalho específico de Álvaro Ricardo Souza Cruz sobre a aplicabilidade do conceito de paradigma ao Direito, inclusive entendendo por sua total compatibilidade com a ciência jurídica, baseando-se justamente no pensamento kuhniano. Cruz salienta, com propriedade, que o conceito de paradigma, mais do que um modelo, reúne os problemas e as possibilidades de solução de questões postas em uma comunidade científica (CRUZ, 2009, p. 14).

¹² A respeito da dignidade da pessoa humana no contexto do paradigma atual confira-se: CRUZ, 2001, p. 223.

principalmente no que se refere aos seus balizamentos, sendo exigido do intérprete a compreensão de que o mero reconhecimento formal de direitos do contribuinte não é suficiente para se garantir sua fundamental autonomia.

Nesse sentido, confira-se o entendimento de Alberto Nogueira:

Não basta, agora, no Estado Democrático de Direito, a mera adequação do ato administrativo ou da lei (*stricto sensu*) a literalidade dos preceitos constitucionais. Os direitos fundamentais, no nosso sistema atual, como prescritos na Constituição, se tornam imperativos e têm aplicação imediata (art. 5º, parágrafo 1º), e não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados (idem, parágrafo 2º). (NOGUEIRA, 1999, p. 28).

Verifica-se, na atualidade, grave deficiência do Poder Judiciário justamente no que se refere ao exame dos possíveis limites das sanções tributárias. Duas são as posturas normalmente adotadas por nossos tribunais que merecem críticas construtivas na busca pelo objetivo central do presente trabalho, que é justamente investigar se os chamados princípios gerais do Direito Penal (normas gerais da repressão) constituem ou não um discurso adequado para estabelecer certos limites às penalidades pecuniárias em matéria tributária.

A primeira postura, criticada no sentido de justificar busca por novas formas de se analisarem os limites impostos às potestades punitivas de natureza tributária se refere à omissão do Poder Judiciário frente aos desafios impostos pelas contradições entre a inexistência de uma norma perfeita para todos os casos e o caráter plural das sociedades modernas. Posição essa ainda enraizada no paradigma do Estado Social.

Dessa forma, baseados na antiga e estanque interpretação da Teoria da Separação dos Poderes, os Tribunais costumam se abster de traçar quaisquer limites impositivos às sanções tributárias, ao argumento de não poderem assumir o papel de legisladores positivos.

Esse entendimento jurisprudencial teria ressonância no que José Alfredo Baracho Junior denomina de “velha jurisprudência do Supremo Tribunal Federal” (BARACHO JUNIOR, 2004, p. 510), fundamentada numa supremacia praticamente opressora do interesse público (governamental) sobre o privado, o que justificaria a ausência de proteção de direitos do contribuinte pelo Judiciário.

A segunda postura, também questionada com intuito de fomentar o trabalho que ora se apresenta, advém de uma mudança na hermenêutica constitucional denominada por José Alfredo Baracho Junior de “nova jurisprudência do Supremo Tribunal Federal” (BARACHO JUNIOR, 2004, p. 520).

Nesse prisma, segundo o qual o raciocínio jurídico deve ser compreendido como uma ponderação de valores, os princípios constitucionais são entendidos como comandos

otimizáveis, que colidem entre si para reger um caso concreto, conforme o pensamento defendido por Alexy (ALEXY, 2008).

Ocorre que, no Estado Democrático de Direito, tal posição também não é capaz de satisfazer os anseios da sociedade a respeito dos balizamentos destinados às penalidades de cunho tributário. Muito pelo contrário, levam a construções solipcistas e discricionárias, portanto autoritárias não mais admitidas no cenário atual¹³.

Verifica-se que, em se tratando de limites às potestades punitivas relacionadas à tributação, essa segunda posição tende a abandonar a postura derrotista decorrente da frustração imposta pela impossibilidade de cumprimento dos compromissos do Estado Social, mas possibilita que o contribuinte seja submetido à também perigosa via do ativismo judicial discricionário, em que resta diluída a necessária separação (e complementaridade) entre Direito e moral.

Na medida em que o julgador se encontra na posição de ponderar valores, utilizando critérios políticos para nortear a interpretação jurídica, abandona o pacifismo absoluto e adota o extremo ativismo, sendo que, em ambos os casos, o indivíduo permanece impossibilitado de ser penalizado pelo descumprimento de normas jurídico-tributárias de conduta de forma juridicamente válida e racionalmente aceitável¹⁴.

Dessa forma, reitera-se que o trabalho que ora se apresenta propõe uma solução juridicamente possível, no contexto do paradigma do Estado Democrático de Direito, para o problema da limitação das sanções tributárias, buscando afastar os dois posicionamentos do Poder Judiciário apontados, em prol de um Direito Tributário Sancionador condizente com os anseios de legitimidade democrática dos contribuintes a ele submetidos.

Para tanto, e até mesmo para contextualizar a questão central ora proposta, buscar-se-á, no segundo capítulo, uma reconstrução da trajetória histórica a respeito do conceito de sanção, apresentando, ainda, as suas funções no ordenamento jurídico e os principais aspectos que a caracterizaram nas transições paradigmáticas do Estado Absolutista até o Estado Democrático de Direito.

No terceiro capítulo, realizar-se-á uma divisão didática entre as espécies de sanção, a fim de aprofundar as considerações sobre o corte epistemológico anunciado na presente introdução, demarcando as particularidades das multas tributárias (penalidades pecuniárias),

¹³ Sobre a jurisprudência de valores adverte Marcelo Andrade Cattoni de Oliveira que aqueles que seguem essa corrente acabam instrumentalizando politicamente o direito, retirando-lhe o conteúdo normativo que lhe é próprio e, conseqüentemente, retirando a força cogente da Carta Política (OLIVEIRA, 2004, p. 543).

¹⁴ Para maiores aprofundamentos sobre a crítica ao ativismo jurídico discricionário decorrente da concepção de princípios jurídicos como comandos otimizáveis e sua incompatibilidade com o Estado Democrático de Direito, veja-se: CRUZ, 2007, p. 257.

que são o cerne deste trabalho.

O quarto capítulo, com base na estrutura da norma jurídica, demonstrar-se-á a unicidade do injusto, vez que, estruturalmente inexistem diferenças entre os ilícitos fiscais e aqueles relacionados com outras searas do Direito, principalmente a penal. Em outras palavras, verificar-se-á que a norma sancionadora possui a mesma estrutura em qualquer seara do Direito em que é verificada.

Mais adiante passar-se-á a um estudo sobre o ilícito, adentrando-se na polêmica distinção entre ilícitos penais e administrativos (nos quais o tributário faz parte), para, ao final, se apresentar a tese da unicidade do injusto, por uma lado e, por outro, apontar os fatores de distanciamento entre tais ilícitos.

No sexto capítulo, já com as considerações sobre as sanções e a unicidade do injusto realizadas, dispor-se-á especificamente sobre o Direito Tributário Sancionador, abordando questões sobre sua autonomia, a permeação das normas gerais da repressão e os matizes para que essa aplicação às sanções tributárias ocorra sem desnaturação do sistema tributário ou mesmo das funções das sanções.

Posteriormente, serão estudados alguns dos chamados Princípios do Direito Tributário Sancionador (normas gerais da repressão concretamente analisadas sob o enfoque do Direito Tributário Sancionador) e os limites de sua aplicação. É importante ressaltar, desde já, que a proposta do presente trabalho não é exaurir uma lista taxativa de princípios, até mesmo porque a existência de um rol nesse sentido, determinado *a priori*, contrariaria a própria lógica de realizar uma análise da questão pós-virada linguístico-pragmática e completamente afastada da dicotomia platônica real/ideal.

Ademais, cumpre ressaltar que o próprio § 2º, do art. 5º de nossa Carta Política deixou expressa a ausência de caráter *numerus clausus* dos direitos fundamentais previstos em seus incisos, sendo este, sem embargo, um argumento mais do que suficiente para justificar a impossibilidade de uma doutrina limitante dos Princípios do Direito Tributário Sancionador, em sua maioria relacionados com direitos fundamentais do cidadão-acusado.

Logo, consideramos como válida e oportuna a citação de uma das conclusões a que chegou Hugo López López em sua premiada obra que trata especificamente da aplicação do princípio da culpabilidade em matéria de infrações tributárias:

Para afrontar el estudio del principio de culpabilidad en las infracciones tributarias – y en general, para todo trabajo que se aproxime al Derecho administrativo sancionador – es necesario superar ciertos apriorismos que identifican unos principios punitivos únicos y válidos tanto para la potestad sancionadora del Estado como para la penal, que tienden a equiparar también las regulaciones que deban

resultar de aplicación en ambos regímenes punitivos. Tampoco parece acertado tomar como punto de partida la posición contraria; esto es, afirmar la sustantividad del Derecho administrativo sancionador y despreciar, en cierto modo, las conexiones existentes con determinadas parcelas del Derecho penal. (LÓPEZ, 2009, p. 341)

Exatamente no sentido das palavras do professor López, o que se propõe é a utilização das normas gerais da repressão como discurso adequado para a compreensão das sanções tributárias, sem olvidar que a aplicação dessas normas deve ser sempre realizada com ressalvas, ressaltando-se o distanciamento dos regimes jurídico, tributário e penal, as distinções dogmáticas entre as sanções relacionadas com essas duas searas e as funções que elas operam em cada um desses sistemas coercitivos.

2 A SANÇÃO E O DIREITO

Nos termos mencionados anteriormente, apesar do crescente interesse do meio jurídico sobre os diversos ramos em que se manifesta o Direito Sancionador (tributário, ambiental, econômico, etc.), o tema sanção sempre foi objeto de inúmeras e profundas indagações jurídicas ao longo da história humana. Dessa forma, sem embargo, não seria demasiado afirmar que a evolução sobre a forma de tratar a sanção caminha de forma parelha com a própria evolução da ciência do Direito.

Assim, de acordo com a proposta do presente trabalho, mister se fazer uma reconstrução do pensar jurídico sobre a sanção e a contextualização desse caminhar nos diferentes paradigmas de Estado. Tudo isso aliado a uma análise sobre as funções da pena, a fim de que, ao final, possam se apontar as dimensões desse instituto no contexto do Estado Democrático de Direito, em geral e, especificamente, com as implicações para as multas tributárias.

2.1 Correntes Teóricas Sobre a Sanção

Importante salientar que ante a complexidade e importância do tema, as sanções¹⁵ foram e continuam sendo objeto de inúmeros estudos de renomados autores. Evidentemente, cada um com seu respectivo valor, não só na época de seus escritos, mas também devido ao legado deixado por suas obras, ainda que, atualmente, tais posicionamentos mereçam as críticas inerentes à evolução das sociedades, da ciência e, como não poderia deixar de ser, do Direito.

As correntes teóricas ora mencionadas ora tratadas, longe de esgotar o tema, visam apenas demonstrar a evolução do pensamento sobre o tema, de forma que se buscou ilustrar o

¹⁵ Ressalta-se que o termo sanção em língua portuguesa é polissêmico, podendo significar, segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira: “1. Aprovação duma lei pelo chefe de Estado. 2. Pena ou recompensa com que se tenta garantir a execução duma lei.” (FERREIRA, 2004, p. 724). Entretanto, somente o sentido jurídico apontado no item 2 (dois) acima será abordado no presente trabalho, inclusive com maior rigor técnico, que permitirá verificar a existência de outras funções para a sanção do que apenas assegurar a observância das leis. Ademais, conforme se verificará adiante, a sanção premial não foi, aqui, considerada coerente com as disposições do Direito Sancionador, o que permitiu a equiparação do termo, para fins de consecução do estudo, com o de pena. Isso, não obstante ficar reconhecido que o vocábulo pena normalmente vem sendo vinculado à sanção penal. Nesse sentido, é também o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, 2001b, p. 19).

trabalho com importantes teóricos, situados em diferentes momentos históricos, justamente com esse desiderato.

2.1.1 A Sanção no Mundo Antigo

Filippo Gramatica, ao estudar os princípios do Direito Penal, observara com propriedade que as investigações sobre a pena, suas finalidades e as razões de sua imposição, possuem seu marco inicial nos textos dos filósofos da Grécia Antiga (GRAMATICA, apud NETTO, 1960, p. 31). Mesmo sem a sistematicidade que tornou conhecidos os escritos jurídicos romanos, foram os gregos os primeiros a distanciar a ideia de sanção de simplesmente um castigo divino, ainda que de forma bastante incipiente.

Segundo Gramatica, como parece ocorrer até os dias atuais, não se podia verificar uma uniformidade sobre o conceito de pena entre os filósofos gregos, já sendo possível indicar teses que defendiam sua função como vingativa, intimidadora ou de expiação.

Fundador da Academia de Atenas, Platão é considerado por muitos como autor da filosofia que iria marcar o Direito, notadamente com sua teoria calcada em uma dualidade metafísica entre ideal/real, que serviria de base para todas as correntes jusnaturalistas posteriores. Em duas de suas principais obras, “A República” e “As Leis”, é possível acompanhar seu pensamento sobre o crime e a pena.

Para Platão, os casos corretamente denominados de injustiça seriam considerados doença da alma, causadas pela paixão, pela busca do prazer ou pela ignorância. Nessa ordem de ideias, a sanção, tinha como função curar o delinquente:

No que diz respeito aos danos e ganhos injustos, no caso de alguém ter ganhado sobre outro atuando injustamente para com ele, todos os casos possíveis de cura teremos que curar, considerando-os como doenças da alma. (PLATÃO, apud REIS, 2007, p. 182).

Note-se que, por outro lado, já em seu tempo o filósofo grego desloca a sanção para o próprio agente e, sem embargo, já teoriza sobre sua função de prevenção especial e geral positiva:

Qualquer injustiça, pequena ou grande, que alguém tenha cometido, a lei o ensinará e compelirá completamente a não ousar mais cometer consentidamente tal ação no futuro ou cometê-la cada vez com menor frequência, além de pagar pelo dano

provocado. Que isso seja feito por palavras, por meio de prazeres e sofrimentos, honras e desonras, multas em dinheiro e recompensas em dinheiro e por quaisquer meios empregáveis para fazer pessoas odiarem a injustiça e amar ou não odiar o justo, é precisamente a função mais bela das leis. (PLATÃO, apud REIS, 2007, p. 182).

Analisando as palavras de Platão transcritas acima, verifica-se que até mesmo seria possível a instituição de sanções premiaias, eis que o mais importante não era a forma como a pena deveria ser imposta, mas o seu fim, ou seja, evitar a injustiça.

Cumprido ressaltar, também, que em sua teoria patológica do injusto Platão chega a justificar a pena de morte em casos extremos, em que os delinquentes se mostravam incuráveis. Nesses casos, seria melhor para eles mesmos e para a *pólis* deixar de existir, pois, afinal, a vida sem a busca pela virtude nada significaria:

é melhor para os próprios infratores não viverem mais, como se revelará também duplamente benefício aos outros que eles deixem a vida, o que servirá tanto como uma advertência para que os outros não ajam injustamente quanto para livrar a cidade dos homens maus. (PLATÃO, apud REIS, 2007, p. 183).

Aristóteles, pupilo de Platão, foi outro nome que se destaca na filosofia grega, formulando teoria que possui implicações até os tempos modernos. Foi ele quem dissociou de maneira substancial um ordenamento jurídico natural de um ordenamento jurídico positivo, distinção essa que prevaleceria durante séculos (OLIVEIRA, 2010, p. 3).

Em uma intrincada teoria sobre a justiça, Aristóteles a divide em geral e particular, sendo esta última subdividida em distributiva e corretiva. Há, ainda, no caso da justiça corretiva, outra subdivisão, a dicotomia agora seria em justiça corretiva comutativa e justiça corretiva reparativa.

Especificamente sobre a justiça em geral, Aristóteles não se afasta da ideia de Platão a respeito da busca da virtude, apenas inclui a esse ideal metafísico o que chama de bem comum, a felicidade.

Assim, justos são aqueles que praticam atos de acordo com as leis, sem ganância, sem prejuízo ao próximo e à *polis*, em busca da felicidade individual e coletiva. Entretanto, para a realização desses atos, acrescenta, seria preciso que os homens trabalhassem cotidianamente virtudes éticas, calcadas na concepção de justo meio.

Segundo Giovanni Reale a doutrina da virtude aristoteliana se apresenta da seguinte forma:

Essa doutrina da virtude ética como 'justo meio' entre os extremos é ilustrada por uma ampla análise das principais virtudes éticas (ou, melhor, das que a Grécia de

então considerava como tais), naturalmente deduzidas, não segundo um preciso fio condutor, mas empiricamente e quase rapsodicamente elencadas. A virtude da coragem é o justo meio entre os excessos da temeridade e da covardia; a coragem é, pois, a justa medida imposta ao sentimento de medo que, privado do controle racional, pode degenerar, por falta, em covardia, por excesso, em descontrolada audácia. A temperança é o justo meio entre os excessos da intemperança ou dissolução e a insensibilidade; a temperança é, pois, a justa atitude que a razão nos faz assumir ante determinados prazeres. A liberalidade é o justo meio entre a avareza e a prodigalidade; ela é, portanto, a justa atitude que a razão nos faz assumir diante da ação de gastar dinheiro. E assim sucessivamente. (REALE, 1990, p.89).

No que se refere à justiça particular, destinada, ainda dentro da ideia fundante de justo meio a realizar a igualdade entre os homens, interessante destacar a justiça corretiva reparativa, eis que é nela que se encontra a teoria da sanção em Aristóteles.

A justiça reparativa está, para o filósofo grego, presente nas relações involuntárias, em que uma das partes é prejudicada sem consentimento. Ao contrário, as relações voluntárias são aquelas com consentimento de ambas as partes, assemelhadas, na atualidade, aos contratos. Essas últimas relações estão relacionadas com a justiça comutativa. Em outras palavras, era a justiça reparativa que tratava do ilícito:

(...) de sorte que o juiz tenta igualar esta classe de injustiça, que é uma desigualdade; assim, quando um recebe e o outro dá o golpe, ou um mata e o outro morre, o sofrimento e a ação se repartem desigualmente, mas o juiz tenta igualá-los com o castigo, subtraindo do ofensor o excesso do ganho. (ARISTÓTELES, 2006, p. 1132b).

Como se verifica, a sanção para Aristóteles possui função reparatória, ou seja, fazer com que a situação injusta retorne ao *status quo ante*, em uma operação praticamente matemática. Segundo o filósofo, deveria ser aplicada ao ofensor a sanção adequada à ofensa, segundo utilização de uma proporção aritmética, eis que só assim a injustiça poderia ser corrigida. Pouco importa, nesse caso, a natureza das pessoas ou do delito, o que importa aqui é atingir, matematicamente, a reparação.

Constata-se que a ideia de sanção na Grécia Antiga não se dissocia de toda filosofia dos principais autores da época, encontrando-se veiculada diretamente a conceitos puramente metafísicos como a virtude e o bem comum. Entretanto, é possível apontar consideráveis avanços, tais como as concepções ainda embrionárias de prevenção e o início de sua dissociação para com os castigos divinos, o que não significa, evidentemente, que o amálgama entre Direito, religião, moral, costumes e natureza tenha se dissipado.

Como importante legado da Grécia, cumpre ressaltar que foram seus filósofos que iniciaram os debates sobre a razão e o fundamento de punir, o que sequer era cogitado pelos

povos mais antigos. Os romanos, por sua vez, deram mais um passo no que se refere à separação do conceito de sanção da religião. Foi nesse contexto histórico que se determinou a distinção entre *delicta publica* e *delicta privata*, inicialmente entregando a punição daqueles ao Estado e destes aos próprios ofendidos, em nítido caráter de vingança e retribuição.

Magalhães de Noronha resume bem esse período:

Roma não fugiu às imposições da vingança, através do talião e da composição, adotadas pela lei das XII Tábuas. Teve também caráter religioso seu direito penal, no início, no período da realeza. Não tardaram muito, entretanto, a se separarem direito e religião, surgindo o crimina publica (*perduellio*, crime contra a segurança da cidade, e *parricidium*, privativamente a morte do *civis sui júris*) e os *delicta privata*. A repressão destes era entregue a iniciativa do ofendido, cabendo ao Estado a daqueles. Mais tarde surgem os crimina extraordinária, interpondo-se entre aquelas duas categorias e absorvendo diversas espécies ou figuras dos *delicta privata*. Finalmente, a pena se torna, em regra, pública. (NORONHA, 1982, p. 30).

Lúcio Aneu Sêneca se destacou, dentre os romanos, em sua teoria sobre a pena. Sofrendo clara influência de Platão, também atribuiu à sanção a função de curar o delinquente. Fazendo analogia ao trabalho de um médico, o autor entendia que a sanção deveria variar em razão das respostas do agente, sendo que somente quando não haveria qualquer traço de melhora dever-se-ia impor um castigo:

De um modo similar, o magistrado, na medida do possível, influi sobre o espírito com a palavra, buscando as expressões mais doces, para induzir a fazer o bem e a se inspirar na justiça, no amor, na virtude e no ódio ao vício, Quando isto não é suficiente, emprega uma linguagem mais severa. E, somente, em último lugar, recorre ao castigo: começando com as sanções mais leves e seguindo pelas mais severas. (FALCÓN y TELLA, 2008, p. 126)

Resta claro que os romanos não atingiram, no Direito Penal, o mesmo grau de evolução do que conseguiram com o Direito Civil; todavia não se pode olvidar que contribuíram para os avanços no tratamento das sanções (NORONHA, 1982, p. 30-31).

2.1.2 A sanção para Beccaria

Cesare Bonesana, conhecido como marquês de Beccaria, escreve em 1763 e publica em 1764 a obra “Dos delitos e das penas” que certamente revolucionou toda forma como seria tratado o Direito Penal e, em especial, a sanção em todo mundo ocidental. Algumas de suas ideias permanecem até os dias atuais como verdadeiros corolários do Direito Sancionador, sendo de suma importância o resgate de conceitos como a legalidade, a separação de poderes

e a proporcionalidade, hoje inerentes à aplicação de potestades punitivas Estatais, mas que tiveram início com seus estudos.

Beccaria escreve em um contexto bastante especial, em que a paz de Aquisgrana (1748) encerra a disputa entre Carlos II da Espanha e Luís XIV da França, iniciando um período de reconsideração cultural na Europa, impulsionado cada vez mais pelos sensíveis progressos da humanidade no campo das ciências naturais.

A obra em comento reflete para o tema da sanção todos os anseios iluministas de luta contra o *Ancien Régime*, constituindo-se como verdadeiro manifesto contra um sistema penal calcado na ideia de expiação, em que penas atrozes eram aplicadas segundo um processo arbitrário, secreto e inquisitório, baseado na confissão e no tormento. Sistema esse que tinha como uma das principais funções a manutenção dos poderes nas mãos dos soberanos.

Inspirado expressamente no pensamento de Montesquieu (repetidas vezes citado em sua obra), Beccaria também bebe em outras fontes iluministas para concluir sua teoria sobre os delitos e as penas, tais como Spinoza, Voltaire, Diderot, Buffon e Hume.

Como dificilmente deixaria de ser, eis que a metodologia dos iluministas frequentemente remontava à contraposição entre lei natural e lei positiva, estado natural e contrato social (BIANCHINI; MOLINA; GOMES, 2009, p. 76), Beccaria fundamenta toda sua tese na concepção contratualista de sociedade calcada na ideia central de pacto social.

Segundo Beccaria, os homens, cansados da vida em seu estado natural, inclinado ao contínuo período de guerra, e de uma liberdade inútil pela incerteza de sua conservação, cedem parte de sua liberdade para gozar de segurança e tranquilidade. É justamente a soma dessas porções de liberdade sacrificadas que constituem o depósito¹⁶ denominado de soberania de uma nação, entregue justamente ao seu soberano, legítimo depositário e administrador.

Logo, nenhum homem participaria do contrato social, entregando gratuitamente parte de sua liberdade visando unicamente ao bem comum. Para Beccaria, “essa quimera só existe nos romances” (BECCARIA, 2005, p. 43). Na verdade, os homens teriam sido constringidos a ceder parte de sua liberdade em razão da necessidade, eis que a humanidade, segundo ele, sempre tenta tirar do depósito que constitui a soberania não só a porção que lhe cabe, mas também a porção dos outros. Tal fato justificaria a imposição de motivos (penas) para dissuadir a sociedade desse caminho que somente levaria ao caos do antigo estado de natureza. É justamente este o fundamento do *ius puniendi* estatal, conforme se depreende da

¹⁶ Expressão utilizada pelo próprio marquês de Beccaria (BECCARIA, 2005, p. 41).

seguinte passagem:

Eis, então, sobre o que se funda o direito do soberano de punir os delitos: sobre a necessidade de defender o depósito do bem comum das usurpações particulares; e tanto mais justas são as penas quanto mais sagrada e inviolável é a segurança e maior a liberdade que o soberano garante aos súditos. (BECCARIA, 2005, p. 42).

A pena é, então, deslocada da figura do agente, em uma teoria utilitarista, pouco importando a intenção do delinquente, aspectos relacionados à sua personalidade ou à da pessoa ofendida, bem como a gravidade da ofensa à divindade ou ao soberano. Todo o enfoque é calcado no dano causado¹⁷. Dessa forma, a pena teria exclusivamente função preventiva, ou seja, a de impedir que os cidadãos cometam os mesmos delitos. Tal fato implica a desvinculação da sanção da concepção de castigo físico, bem como impende que haja uma proporção entre o delito e a pena a fim de que esta não seja considerada tirânica:

Da simples consideração das verdades até aqui expostas, resulta evidente que o fim das penas não é atormentar e afligir um ser sensível, nem desfazer um delito já cometido (...). O fim, pois, é apenas impedir que o réu cause novos danos aos seus concidadãos e dissuadir os outros a fazer o mesmo.

É, pois, necessário escolher penas e modos de infligi-las, que, guardadas as proporções, causem a impressão mais eficaz e duradoura nos espíritos dos homens, e menos penosa no corpo do réu. (BECCARIA, 2005, p. 62).

Outras três importantes consequências apontadas por Beccaria, da sua teoria sobre a justificação nas penas, são: o fato de que as penas somente podem ser impostas por leis; essas leis devem ser dirigidas a todos os membros da sociedade; e somente podem ser aplicadas pelos magistrados.

Se o direito de punir advém da necessidade de se garantir o contrato social, Beccaria entende que somente o legislador possui o condão de decretá-las, eis que é ele quem representa toda essa mesma sociedade: “a primeira consequência desses princípios é que só as leis podem decretar as penas dos delitos, e esta autoridade só pode residir no legislador, que representa toda a sociedade unida por um contrato social.” (BECCARIA, 2005, p. 44). Com essa conclusão, acaba por instaurar o princípio da legalidade que, até os dias de hoje, é (ou deveria ser) indissociável de qualquer ramo que se manifeste o Direito Sancionador.

Cumprir aqui uma observação, eis que nem sempre as constatações do marquês quanto ao princípio da legalidade são seguidas na esfera tributária até os dias atuais. Não são raras as obrigações tributárias acessórias (ou deveres formais) instituídas por atos

¹⁷ Para Beccaria a única e verdadeira medida dos delitos seria o dano provocado pelo delinquente a sua nação (BECCARIA, 2005, p. 52-53).

infralegais que capitulam, inclusive, sanções para aqueles que as descumprem.

As disputas sobre a legalidade e constitucionalidade da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ficaram conhecidas em nossos tribunais, culminando no entendimento (questionável) de que a Instrução Normativa (IN) nº 129/86, alterada pela IN nº 126/98 e disciplinada pela IN SRF nº 73/96, não criou tal obrigação e a respectiva penalidade. Segundo o Poder Judiciário, essa sanção já constaria do Decreto-lei nº 2.065/83, norma adequada para impor obrigações acessórias no contexto de Constituição de 1967¹⁸.

E não são apenas esses casos que nos fazem lembrar, atualmente, das sábias palavras de Beccaria. Outras declarações a serem prestadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, como, por exemplo, a Declaração de Atividades Imobiliárias – DIMOB e a Declaração de Informações sobre a Movimentação Financeira – DIMOF padecem de problemas semelhantes. Nesses casos, a SRFB entende que a delegação realizada pelo art. Lei nº 9.779/99 teria solucionado completamente a questão, fato que, ainda no século das luzes, seria questionado.

Feitas ditas considerações, mister discorrer sobre a segunda grande consequência da teoria da justificação da pena realizada por Beccaria. Nesse diapasão, afirma o autor milanês que as leis devem ser gerais, obrigando todos os membros da sociedade (BECCARIA, 2005, p. 44-45), contribuindo de forma inegável para a construção do princípio da igualdade que também deve nortear as sanções.

Defende, ainda, que não cabe ao soberano julgar se um membro da sociedade violou o contrato social. Esse julgamento somente poderia ser realizado por terceira pessoa, um magistrado. Novamente fica clara a importância do entendimento do autor que, em sua época, já vislumbrara a importância da distinção entre a instância acusatória e a instância punitiva. Confira-se o entendimento de Beccaria:

O soberano, que representa a própria sociedade, só pode fazer leis gerais que obriguem a todos os membros, mas não pode julgar se um deles violou o contrato social (...). É, pois, necessário que um terceiro julgue a verdade do fato. Eis, então, a necessidade de um magistrado cujas sentenças sejam inapeláveis e consistam em meras asserções ou negações de fatos particulares. (BECCARIA, 2005, p. 44-45).

Insta salientar que, apesar dos quase duzentos e cinquenta anos da obra em comento, a separação entre acusação e aplicação das sanções ainda não pode ser observada em toda sua plenitude em matéria tributária. Basta que se verifiquem os privilégios do fisco na discussão

¹⁸ Confira-se: REsp 602.641/MG, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 10/10/2006, DJ 15/02/2007, p. 214.

administrativa dos créditos tributários, tais como a existência de recursos privativos da Fazenda Pública em algumas legislações e o desempate de decisões colegiadas com a utilização do chamado voto de qualidade do presidente da câmara ou turma julgadora (que somente pode ser um dos representantes do próprio fisco).

Tudo isso sem falar na presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa – CDA (art. 3º, da Lei nº 6.830/80), que culmina, por exemplo, na responsabilidade tributária de sócios e representantes legais de pessoas jurídicas, mesmo que não tenham participado da discussão administrativa do crédito tributário, segundo a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ¹⁹.

Paulo Roberto Coimbra Silva resume os principais destaques da obra de Beccaria que exercem profundas modificações no trato das sanções até os dias de hoje e que, portanto, merecem total reconhecimento:

- a) ao primado da reserva legal da previsão dos delitos e na estipulação de suas penas;
- b) à separação entre os poderes, imprescindível ao julgamento justo, sem casuísmo;
- c) à igualdade entre os cidadãos e sua sujeição à lei, independentemente de sua linhagem ou estirpe;
- d) às técnicas de prevenção à licitude, com especial ênfase à educação e à clareza e simplicidade das leis; e
- e) à moderação e proporcionalidade das penas. (SILVA, 2007, p. 37).

2.1.3 A sanção para Kant

Immanuel Kant, outro grande expoente do iluminismo, também deixou consideráveis contribuições para o estudo da sanção, principalmente para os adeptos da teoria retributiva da pena, quando salienta que o homem é o fim de tudo, jamais podendo ser transformado em exemplo para os demais (imperativo prático kantiano).

Em sua elaborada teoria, Kant não deixa de ressaltar o caráter eminentemente coativo do Direito e sua diferenciação da moral, o que demonstra sua especial atenção para o conceito de sanção. José Nicolau Heck chega a afirmar que: “a excelência da ciência do direito de Kant é a faculdade de coagir.” (HECK, 2000, p. 59).

Quanto ao direito de punir, Kant sintetiza: “é o direito que o soberano, relativamente ao subordinado, tem de lhe impor uma pena pelo seu delito.” (KANT, 2004, p.146).

¹⁹ Confira-se o julgamento do Recurso Especial nº 1.104.900/ES que, sob a sistemática dos recursos repetitivos, entendeu que se a execução fiscal foi proposta apenas em nome da pessoa jurídica, mas o nome de seu sócio já consta da CDA, a ele incumbe a prova da não caracterização das circunstâncias previstas no art. 135, do CTN.

Para o filósofo, a todos competiria agir por dever, no sentido de nortear suas ações por uma moral metafísica que indicaria o bem. Entretanto, os homens, em razão de diferentes razões, são levados a agir de forma diferente, inclusive porque são dotados de liberdade para tanto. Desse modo, competiria ao Direito impor leis e, coativamente, exigir sua execução para que a sociedade não recaísse na barbárie.

Dito de outro modo, os homens, exatamente no uso de sua liberdade, interferem na liberdade alheia, justificando, inclusive sob o enfoque imperativo categórico da universalização (“a máxima do meu agir deve ser por mim entendida como uma lei universal, para que todos a sigam”), a imposição de sanções. Kant, utilizando o método da contradição, assim explica mais detalhadamente o fundamento do direito de punir:

a coerção é um obstáculo ou resistência à liberdade. Consequentemente, se um certo uso da liberdade é ele próprio um obstáculo à liberdade segundo leis universais (isto é, é injusto), a coerção que isso se opõe (como um impedimento de obstáculo à liberdade) é conforme à liberdade de acordo com leis universais (isto é, é justo). Portanto, ligada ao direito pelo princípio da contradição há uma competência para exercer coerção sobre alguém que o viola. (KANT, 2004, p.77-78).

O filósofo alemão defende que toda ação que impede a liberdade é injusta. Assim, o delinquente, ao criar um empecilho ao exercício da liberdade de outro, age de forma injusta, contrária ao Direito (negação ao Direito). De outro lado, o Estado ao punir aquele que agiu injustamente, restringe-lhe a liberdade, também lhe negando o Direito. Desse modo, como demonstrado acima, segundo a regra da dupla negação, ao se negar a negação do Direito, estar-se-ia impingindo uma coação válida. O direito de punir estaria, então, analiticamente fundamentado, conforme a tradição kantiana de razão.

Pode-se constatar, então, que o delito é a forma extrema de violação da liberdade e a sanção a forma típica e externa (não moral) de nova instauração do Direito e da liberdade. A pena seria, portanto, a reação justa à violação do Direito, porque restaura a ordem alterada pelo delito (FALCÓN y TELLA, 2008, p. 191). Dessa afirmação afigura-se clara a função retributiva que Kant apregoa às sanções, doutrina que estaria em choque com a visão da sanção utilitarista proposta por Beccaria, que trataria o culpado como mero instrumento a serviço da sociedade, sendo esta uma dos principais legados de Kant para o Direito Penal e Sancionador modernos.

Segundo o autor, o caráter retributivo da pena advém justamente da dignidade humana, esclarecida em seu imperativo prático: “age de tal maneira que possas usar a humanidade, tanto em tua pessoa como na pessoa de qualquer outro, sempre e simultaneamente como fim e

nunca simplesmente como meio” (KANT, 2004, p. 59). Em outras palavras, a sanção não poderia ter caráter intimidatório ou expiativo porque o homem não poderia ser transformado em objeto, ou melhor, em exemplo. A pena é, portanto, um imperativo categórico, um fim em si mesma.

Por outro lado, se a sanção, como retribuição, tem a função de restabelecer a ordem, seria a antiga lei do talião (olho por olho, dente por dente) a capaz de determinar a correta medida da pena. A ideia aqui, novamente calcada em uma razão pura, é a de igualdade, inclusive influenciada pela lei da ação e reação recentemente comprovada por Isaac Newton:

Portanto, seja qual for o dano imerecido que a outrem ocasionas no povo, a ti mesmo fazes. Se o injurias, a ti próprio injurias; se o roubas, a ti mesmo roubas; se lhe bates, a ti mesmo bates; se o matas, a ti mesmo te matas. Só a lei do talião (*ius talionis*) pode oferecer com segurança a qualidade e a quantidade do castigo, mas, claro está, no seio do tribunal (não no teu juízo privado); todos os outros oscilam de um lado para outro e não se podem adequar ao ditame da pura e estrita justiça, porque pelo meio se imiscuem outras considerações. (KANT, 2004, p. 147).

A pena, então, tem concepção de perfeita equivalência com o dano provocado, pois a ação de delinquente contra o ofendido, como nas relações da natureza, corresponde a uma reação do Estado, na mesma direção e na mesma intensidade, mas em sentido oposto, quer dizer, no sentido do próprio ofensor.

A teoria sobre a sanção kantiana repousa, logo, sobre dois pilares: o respeito à dignidade humana e o princípio da igualdade, pilares esses que colocam o autor, segundo o que foi demonstrado e conforme a maioria da doutrina, como a primeira expressão da teoria retributiva ou absoluta da pena.

Não se pode deixar de ressaltar, contudo, outra corrente de comentadores que diverge do posicionamento de que Kant teria afastado, por completo, uma função preventiva da pena. Nesse sentido, Maria José Falcón y Tella e Fernando Falcón y Tella apontam que Jerónimo Betegón propõe que, nos estudos pré-críticos de Kant, conhecidos como “Lições de ética”, o filósofo alemão distinguiria entre a pena intimidatória ou preventiva e a retributiva. E mais, lembram que em uma carta de Kant para seu discípulo Johann Bejamín Erhard, ele apresenta a dicotomia entre pena moral (castigo teleológico), administrada pela autoridade divina, e pena humana, de caráter jurídico. Apenas a primeira seria inteiramente retributiva, admitindo, a segunda, considerações empíricas e de prudência (FALCÓN y TELLA, 2008, p. 194-195).

Outro que discorda da atribuição a Kant de uma teoria unicamente retributiva da pena é Jean-Christophe Merle, organizador, juntamente com o professor Alexandre Travessoni Gomes, da obra “A moral e o direito em Kant: ensaios analíticos”. Merle se baseia no artigo

“Kant’s theory of punishment”, elaborado por Sharon Byrd, para salientar que a retribuição não é a única faceta da sanção na teoria kantiana.

Merle defende, de acordo com as ponderações de Byrd, que pode ser verificada uma teoria mista da pena em Kant²⁰. Desse modo, o Direito precisaria ser garantido contra a inclinação dos cidadãos em violá-lo e que obteria essa garantia ameaçando-os. Por outro lado, a execução da punição (sua espécie e graduação) deveria seguir o princípio da retribuição, conforme apregoadado pela maioria da doutrina. Assim: “a prevenção é o cumprimento da punição considerada como ameaça, ao passo que retribuição é o princípio seguido pela execução da punição, de modo que prevenção e retribuição são mutuamente ‘restritivas’”. (GOMES, 2007, p.222).

Considerado um retribucionista, como a maioria da doutrina o faz, ou partidário da teoria mista da pena, a verdade é que Kant implementou consideráveis avanços no tratamento teórico da sanção.

2.1.4 A sanção para Hegel

O pensamento de Georg Wilhelm Friedrich Hegel a respeito da sanção costuma ser vinculado ao de Kant, colocando ambos autores como os precursores da teoria retributiva da pena, conforme acima demonstrado.

De fato, a justificativa hegeliana para o *ius puniendi*, baseada em sua conhecida estrutura dialética, em muito se assemelha com a ideia a que chegou Kant por intermédio do princípio da dupla negação.

Para Hegel, na tríade relacionada com a sanção, a tese (a afirmação) seria o Direito, a antítese (a negação da tese) seria o ilícito, sendo que a síntese (a negação da negação da tese) seria a pena. Em outras palavras, a pena seria a superação do delito e, por sua vez, a reafirmação do Direito.

María José e Fernando Falcón y Tella citam a seguinte passagem de Heiko sobre a dialética hegeliana da pena:

Com Hegel, define-se a pena como réplica, como reação diante do sucedido – igual que em Kant –, como eliminação da perturbação que corporifica o delito, como

²⁰ Para um maior aprofundamento sobre o tema, confira-se o artigo de Jean-Christophe Merle em GOMES, 2007, p.221-246.

confirmação simbólica do ordenamento (...) como “conseqüência do automovimento do conceito de Direito”, de tal maneira que o injusto apenas significa uma “fase (histórica) de desenvolvimento” ou um simples “momento do Direito” (HEIKO apud FALCÓN y TELLA, 2008, p. 197).

Verifica-se, portanto, a nítida função retributiva que o autor conferia à pena. Mais do que isso, o caráter de reparação estava tão claro para Hegel que a pena seria, inclusive, um direito do culpado, decorrente de seu direito à dignidade, portanto natural, absoluto e inalienável. A negação da imposição de um castigo seria, dessa forma, a violação de todos os direitos e obrigações de caráter moral (FALCÓN y TELLA, 2008, p. 198).

Contudo, ressalta-se que a pena deveria ser decorrente da razão, necessária para o equilíbrio do ordenamento, e não uma necessidade ética que fundamentada em si mesma, um imperativo categórico, como na doutrina kantiana.

Por outro lado, de modo semelhante a Kant, Hegel deixa o legado de que a pena não deveria servir para instrumentalizar o apenado “como o amo que levante um bastão contra o cão” (HEGEL apud FALCÓN y TELLA, 2008, p. 196).

2.1.5 A sanção para Kelsen

O notável jurista austríaco Hans Kelsen foi autor de importantes obras sobre Teoria Geral do Direito e do Estado, Direito Internacional, Política e ajudou na elaboração da Constituição Austríaca. Todavia, seu projeto mais notável foi o de buscar as bases para uma ciência jurídica pura, uma teoria global do Direito. Referido projeto tomou corpo em seu magnânimo livro “Teoria Pura do Direito” e em sua obra póstuma “Teoria Geral das Normas”.

Em seu intento de formular uma teoria pura do Direito, Kelsen buscou afastar da ciência jurídica todos os aspectos que não contribuíssem para o reconhecimento de uma norma como jurídica, tais como, por exemplo, os sociológicos, os éticos, os políticos. Não que esses prismas não fossem importantes, a questão é que eles, na qualidade de componentes metanormativos, não seriam objeto de análise de uma ciência pura que se pretendeu construir para o Direito.

Segundo seu entendimento, se a ciência jurídica quisesse ser verdadeiramente uma ciência, deveria manter-se distante de considerações de cunho político, moral, religioso, etc., pois seus objetivos são bem diversos. A teoria do direito pretendia conhecer a unicidade do fenômeno ao qual se denomina direito, de modo que necessitaria de um instrumental capaz de

ser fiel ao fenômeno, portanto afastado de quaisquer influências prévias e externas a ele.

Ademais, a teoria pura intentava também distanciar-se de qualquer regionalismo, sendo reconhecida efetivamente como uma construção teórica geral (global) acerca do que seria o Direito e seus mecanismos de funcionamento. Nesse sentido Kelsen afirma que:

A Teoria Pura do Direito é uma teoria do Direito positivo – do Direito positivo em geral, não de uma ordem jurídica específica. (...) Como teoria, quer única e exclusivamente conhecer o seu próprio objeto. Procura responder a esta questão: o que é e como é o Direito? Mas já não lhe importa a questão de saber como deve ser o Direito, ou como deve ele ser feito. É ciência jurídica e não política do Direito (KELSEN, 2003, p. 1).

A própria pretensão kelseniana de pureza levou o autor à questionável abstração de que o Direito seria um “sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade” (KELSEN, 2003, p. 33), ou seja, a norma fundamental (*Grundnorm*). Nesse sentido, a norma inferior retiraria seu fundamento de validade na norma hierarquicamente superior e assim por diante, em um sistema escalonado, piramidal, em que a norma fundamental ocuparia o topo da pirâmide, logo, fundamentando todas as demais.

Com essa construção, ainda que não indene de críticas, o mestre de Viena teria conseguido isolar o Direito na medida em que suas normas não precisaram de nenhum dado externo para justificar sua validade. Ademais, e como sucedâneo para seu sistema, demonstrou que efetivamente a ciência jurídica é totalmente distinta das ciências naturais em decorrência da divergência entre seu próprio princípio regente. Enquanto as ciências naturais eram regidas pelo princípio da causalidade, que descreve os fenômenos na ordem do ser (linguagem ôntica), a ciência do Direito seria regida pelo princípio da imputação, em que a relação entre a hipótese e a consequência se encontra na ordem do dever-ser (linguagem deôntica).

Em outras palavras, na natureza os fenômenos seriam explicados por meio de uma relação direta de causa e efeito simplesmente. Por exemplo, um metal ao ser aquecido, necessariamente vai expandir-se, fato que pode ser demonstrado empiricamente.

No caso das ciências jurídicas essa relação jamais poderá ser verificada. O infrator não recebe a punição porque essa é uma resposta natural (uma consequência universal) do ilícito, mas porque o homem prescreveu normativamente uma reação que deve acontecer quando se configura a ocorrência de um ilícito, ou seja, a sanção.

Conforme bem salientado por Paulo Roberto Coimbra Silva, os efeitos da norma jurídica:

(preceituados no seu comando ou consequência) são subordinados à verificação de seus pressupostos condicionantes (exaustivamente delineados no antecedente, com todos os elementos indispensáveis à sua perfeita identificação), deles jamais prescindindo. Por isso, entendia Kelsen a norma jurídica como um juízo hipotético do tipo condicional (SILVA, 2007, p. 40).

Assim, as normas jurídicas traduzem obrigações que devem-ser observadas pelos seus destinatários, eis que foram determinadas pelo próprio ordenamento a que estão submetidos. Entretanto, e se referidos destinatários, mesmo preenchendo todos os pressupostos condicionantes do antecedente da norma, não seguirem os preceitos de sua consequência? E se o dever não se materializar? É nesse ponto que Kelsen desenvolve a sua teoria sobre a sanção.

O ordenamento jurídico vincula, então, um prêmio ou um castigo, de forma retributiva, a uma obrigação (comissiva ou omissiva), de modo que cumprido o comando normativo, o agente pode receber uma recompensa ou, descumprido esse mandamento, deve receber uma punição.

Há aqui outro problema: não só o Direito constitui-se como ordem social que prevê sanções para o descumprimento de seus comandos. A religião e a moral, por exemplo, também costumam impingir penas para as ações contrárias aos seus mandamentos.

Kelsen solucionará essa questão não pela finalidade das normas, eis que todas elas, sejam jurídicas ou não, possuem pretensão de serem observadas pelos destinatários. A resposta passará, então, pelo fato de que o Direito é uma ordem social inexoravelmente coativa, possuindo o Estado o monopólio do uso da força, mediante previsão em lei:

É, por isso, de rejeitar uma definição do Direito que o não determine como ordem de coação, especialmente porque só através da assunção do elemento coação no conceito de Direito este pode ser distintamente separado de toda e qualquer outra ordem social, e porque, o elemento coação, se toma por critério um fator sumamente significativo para o conhecimento das relações sociais e altamente característico das ordens sociais a que chamamos 'Direito'; e mais especialmente ainda porque só então será possível levar em conta a conexão que existe (...) entre o Direito e o Estado, já que este é essencialmente uma ordem de coação e uma ordem de coação centralizadora e limitadora no seu domínio territorial de validade (KELSEN, 2003, p. 60).

Nota-se que o conceito de sanção é essencial na teoria pura do Direito. Kelsen chega a conferir tanta importância para a sanção que sustentou que uma conduta pode ser tomada por ilícita, não por quaisquer outros fatores relacionados com o agente, o ofendido, a ofensa ou o dano causado, mas única e exclusivamente porque está prevista como pressuposto de uma sanção. Confira-se trechos da obra kelseniana:

a relação entre ilícito e consequência do ilícito não se consiste assim – como pressupõe a jurisprudência tradicional – em uma ação ou omissão, pelo fato de representar um ilícito ou delito, ser ligado a um ato de coação como consequência do ilícito, mas em uma ação ser um ilícito ou delito por lhe ser ligado a um ato de coação como sua consequência. (KELSEN apud SILVA, 2007, p. 42).

somente pelo fato de uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica ser feita pressuposto de um ato de coação estatuído pela mesma ordem jurídica é que ela é qualificada como ilícito ou delito.

(...) Não é uma qualquer qualidade imanente e também não é qualquer relação com uma norma metajurídica, natural ou divina, isto é, qualquer ligação com um mundo transcendente ao Direito positivo, que faz com que uma determinada conduta humana tenha de valer como ilícito ou delito — mas única e exclusivamente o fato de ela ser tornada, pela ordem jurídica positiva, pressuposto de um ato de coerção, isto é, de uma sanção (KELSEN, 2003, p. 125).

Segundo essa concepção, ao transcrever a sanção como consequência das condutas ilícitas, em sentido contrário, o ordenamento indicava para o caminho lícito a ser percorrido pelos cidadãos, sob pena de sofrerem as consequências expressamente determinadas nessa norma sancionadora (penalidades).

Exatamente por esse motivo, na “Teoria Pura do Direito”, Kelsen entendia como primárias as normas de sanção, sendo estas as de verdadeiro valor ontológico. As normas de conduta, chamadas nesse momento de normas secundárias, foram relegadas a segundo plano, apenas como uma derivação lógica das normas sancionatórias. Nesse momento da obra kelseniana, o efetivo comando normativo pretendido pelo ordenamento já teria sido conferido pela norma de sanção (a *contrariu sensu*), sendo as normas de conduta, destarte, supérfluas (SILVA, 2007, p. 42).

Tal posicionamento foi depois revisto em sua obra póstuma, “Teoria Geral das Normas”, em que é feita justamente a inversão entre o conceito de norma primária, agora considerada aquela que prescreve uma conduta a ser seguida; e de norma secundária, tida nesse último trabalho como a que prevê uma sanção²¹. Confira-se:

Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e 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 secundária – e não o contrário como o foi por mim anteriormente formulado (KELSEN, 1996, p. 181).

Fato é que, seja considerando a primeira ou a segunda posição de Kelsen sobre a importância da norma sancionadora, as ideias de conduta e sanção seriam fundamentais para a lógica do dever-ser, sendo que, na seara do Direito Tributário Sancionador, tais ensinamentos

²¹ Importante ressaltar que o professor Sacha Calmon cita Alf Ross como o primeiro a conferir mais importância às normas impositivas, ou seja, mesmo antes da publicação da obra póstuma do mestre de Viena. (COELHO, 1999, p.102).

da Teoria Geral encontram terreno fértil, eis que esse ramo do Direito baseia-se, dentre outros, nos conceitos de compulsoriedade e obrigação.

Outra inegável contribuição para a teoria da sanção decorrente da obra de Kelsen, conforme bem salientado por Silva, é o afastamento da ideia de que a sanção estaria fora do Direito, seria uma negação ao direito (SILVA, 2007, p. 44).

Para o autor vienense, mesmo sendo um ato contrário à norma de conduta, o ilícito estaria totalmente abarcado pelo Direito, eis que esse ilícito é justamente o antecedente de outra norma jurídica, quer dizer, a norma e conduta:

o ilícito aparece como um pressuposto (condição) e não como uma negação do Direito; e, então, mostra-se que o ilícito não é um fato que esteja fora do Direito e contra o Direito, mas é um ato que está dentro do Direito e é por este determinado, que o Direito, pela sua própria natureza, se refere precisa e particularmente a ele. Como tudo o mais, também o ilícito (não-Direito) juridicamente apenas pode ser concebido como Direito. (KELSEN, 2003, p. 127).

Kelsen explica que o que acontece com a norma de conduta e a efetiva ação do agente que lhe é oposta não pode ser considerada contradição, pois ambas podem ser verdadeiras e, conseqüentemente, coexistirem. Isso na medida em que a norma de conduta diz somente que um indivíduo deve se comportar de uma forma (e não que efetivamente se comportará dessa forma), e não o fazendo, ocorrerá o pressuposto para outra norma, a de sanção.

2.1.6 A sanção para Bobbio

Norberto Bobbio aprofundou seus estudos sob uma perspectiva estrutural do Direito em sua obra “Teoria Geral do Direito”, mas, principalmente, na “Teoria da Norma Jurídica”. Em ambas, pode-se verificar a importante contribuição que o autor faz para o estudo das sanções, o que fica ainda mais evidenciado no segundo livro acima citado acima, em que o corte metodológico realizado (exclusão de questões axiológicas ou sociais) permitiu que Bobbio estudasse a estrutura das normas e conseqüentemente, das proposições jurídicas sancionatórias. O contexto, não há dúvidas, remete essa fase da obra de Bobbio obrigatoriamente aos estudos de Hans Kelsen, sendo possível notar inúmeras semelhanças entre esses autores.

Nesse intento, ou seja, de trabalhar a estrutura das normas jurídicas, o mestre de Turim afirma, inicialmente, que sob o ponto de vista formal, as normas (não só as jurídicas, mas em

geral) são proposições, isto é, conjuntos de palavras que possuem um significado em sua unidade (BOBBIO, 2003, p. 25).

Dentre todos os tipos de proposições existentes, o autor passa a estudar, por mais adequados ao Direito, os comandos (a proibições também segue o mesmo raciocínio), quer dizer, a espécie de proposições que visam influir no comportamento alheio com o intuito de modificá-lo. Segundo o autor, os comandos ainda teriam uma particularidade, das três formas de linguagem possíveis (descritiva, expressiva e prescritiva), eles somente admitiriam a prescritiva.

As normas jurídicas, então, somente seriam as proposições prescritivas, distinguindo-se das descritivas principalmente no que se refere ao critério de sua valoração. Elas não comportariam juízos de verdade ou falsidade, conforme as normas descritivas, mas sim de validade ou invalidade (BOBBIO, 2003, p. 80).

Entretanto, o fato de serem proposições prescritivas, por si só, não seria suficiente para caracterizar uma norma jurídica, eis que, para Bobbio, outras ordens sociais fariam uso dessa espécie de proposição, como seria o caso da gramática, por exemplo (BOBBIO, 2003, p. 89).

Assim, o jusfilósofo entendeu que o critério meramente formal não seria também suficiente para identificar uma norma jurídica. Em outras palavras, a fórmula kelseniana “Se é A, deve ser B” também serviria para proposições descritivas gramaticais ou quaisquer outras normas técnicas, não individualizando as jurídicas.

Exatamente quando tece essa crítica, Bobbio salienta a importância do conceito de sanção para sua teoria do Direito. Ele propõe uma releitura da fórmula de Kelsen, no sentido de que o traço distintivo das normas jurídicas seria justamente o fato de que nelas²², o “A” sempre representaria um ilícito, e o “B” uma sanção²³.

Bobbio propõe, por conseguinte, um traço distintivo do ordenamento jurídico mais elaborado do que o aspecto simplesmente formal. Isso quer dizer que, além do Direito retirar sua validade de suas próprias normas e de possuir uma estrutura deontica (baseada na lógica do dever-ser), a própria existência da sanção para reforçar a eficácia das leis seria fundamental para a identificação de uma norma jurídica.

Em síntese, o autor afirma que norma jurídica é aquela “cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada” (BOBBIO, 1994, p. 27).

²² Observa-se que Bobbio trabalha com a divisão de normas primárias e secundárias feita por Kelsen em sua “Teoria Pura do Direito”, ou seja, em um contexto em que a norma de sanção seria a primária e, consequentemente, a mais importante, posição que, como demonstrado, foi revista pelo vienense.

²³ Importante ressaltar que, sem embargo, como demonstrado no item 2.1.5 acima, Kelsen, diferentemente da crítica elaborada por Bobbio, também coloca a sanção como traço distintivo do Direito. Não apenas a idéia de nexu imputação e a estrutura piramidal seriam os traços característicos das normas jurídicas.

Para Paulo Roberto Coimbra Silva, a sanção jurídica (externa e institucionalizada) possuiria três elementos indispensáveis:

- a) possibilidade de presciência de sua incidência diante do desrespeito a uma determinada norma jurídica primária, como consequência indesejável da violação de seu comando impositivo;
- b) estipulação da medida ou intensidade dessa consequência; e
- c) definição de competência para sua imparcial aplicação e execução. (SILVA, 2007, p. 49-50).

No que se refere à tipologia das sanções, segundo Marcel Vitor de Magalhães e Guerra, Bobbio divide em duas as medidas a que um sistema normativo pode recorrer: preventivas e sucessivas. As preventivas são aquelas tomadas anteriormente à ocorrência da violação de uma norma e podem ser de duas categorias: materiais (ou meio coativos ou de fiscalização) ou psicológicas (ou para desencorajar). Já as medidas sucessivas, aplicadas posteriormente ao ilícito, por sua vez, podem ser: reparativas (indenizatórias) ou punitivas. Formando, assim, quatro categorias de medidas. (GUERRA, 2008).

Explica, contudo que essas medidas podem se integrar e cumular mais de uma característica, exercendo funções diversas, como, por exemplo, uma medida reparativa pode ter a função psicológica de desencorajar também, misturando caracteres.

Todavia, não são apenas essas as contribuições do jusfilósofo de Turim para a teoria da sanção. De fato, em uma segunda fase de sua obra, Bobbio parece se preocupar menos com a estrutura das normas jurídicas, dando grande atenção para sua função, conseqüentemente se afastando do pensamento de Kelsen ao adotar essa nova ótica.

Nesse sentido, principalmente nos textos reunidos na obra “Da estrutura à função”, Bobbio complementa seus estudos sobre a estrutura da norma jurídica, aproximando sua análise de um viés mais sociológico, o que o levou a trabalhar temas como o da sanção positiva.

O termo sanção positiva não foi criado por Bobbio, muito pelo contrário, já vinha sendo estudado por autores de renome, como Parsons, Carnelutti e Jhering, citados inclusive por ele em sua obra (BOBBIO, 2007, p.8). O próprio Kelsen já previa a possibilidade de sanções que impusessem recompensas e não castigos. Entretanto, essa última concepção de sanção foi sendo deixada de lado pelo mestre de Viena eis não foi considerada fundamental para sua teoria (KELSEN, 2003).

Ao ressaltar o valor das sanções positivas, Bobbio, de certa maneira, rompe com o positivismo clássico, que considera apenas a faceta repressiva do Direito, privilegiando-se a

sanção em sua concepção negativa. Tal ideia predominante de sanção se adequaria ao modelo liberal de Estado, que simplesmente impunha as regras do jogo e cuidava de arbitrar os litígios. Uma postura passiva de Estado.

O autor percebe, então, com a mudança paradigmática do Estado (de liberal para bem-estar-social), a necessidade de se pensar para além de uma postura passiva, o que poderia ser capitaneado pelas sanções positivas, que buscariam incentivar os destinatários das normas a condutas eleitas como preferíveis pelo ordenamento jurídico.

As sanções positivas seriam possíveis para Bobbio porque, ao contrário do propugnado pela corrente analista do Direito, a sanção é uma reação ao descumprimento de um dever primário, que pode se dar, inclusive (mas não somente), pela força. Todavia, não haveria que se confundir, obrigatoriamente, sanção com força. A utilização da força seria a garantidora, em última instância, da norma jurídica.

Nesse sentido Bobbio propugna que:

a sanção jurídica não consiste, diferentemente das sanções sociais, no uso da força, ou seja, no conjunto de meios que são empregados para constringer pela força, isto é, para forçar o recalcitrante, mas consiste, sim, em uma reação à violação, qualquer que seja, mesmo econômica, social ou moral, que é garantida, em última instância, pelo uso da força. (BOBBIO, 2007, p. 29).

Esclarece-se, ainda, que a valorização da sanção positiva proposta por Bobbio não desnaturou sua teoria sobre a estrutura das normas jurídicas, apenas a completou, na medida em que se a sanção negativa (punição) é a consequência legalmente do descumprimento de uma norma de conduta, da mesma forma, a sanção positiva (recompensa) é a consequência, também legalmente estabelecida, do cumprimento de uma norma de conduta:

Tal como uma sanção negativa, uma sanção positiva se resolve na superveniência de uma obrigação secundária - lá, no caso de violação; aqui, no caso de supercumprimento de uma obrigação primária. Isso significa que podemos falar de sanção jurídica positiva quando a obrigação secundária, que é a sua prestação, é uma obrigação jurídica, isto é, uma obrigação para cujo cumprimento existe, por parte do interessado, uma pretensão à execução mediante coação. (BOBBIO, 2007, p. 32).

Importa ressaltar que, como legado, o autor italiano deixa o alerta de que a complexidade das sociedades inclina-se a aumentar, de modo que a sanção negativa tende a não mais obter, sozinha, o efeito de controle social pretendido. A sanção positiva seria, logo, mais uma forma de se operar esse controle e, mais do que isso, tentar implementar uma direção social (SALGADO, 2008, p. 124).

Essa complementaridade, contudo, de forma alguma significaria subverter a

importância que as sanções negativas teriam para o Direito: “longe de mim a idéia de inverter a tese tradicional, sustentando que as sanções positivas são tão importantes quanto as negativas.” (BOBBIO, 2007, p. 67).

2.2 As Funções da Sanção

Conforme verificado, apenas através da análise de algumas das várias teorias sobre a sanção já é possível verificar que esse instituto possui não só diversas acepções, mas desempenha distintas funções no Direito. Silva já observara que quanto mais complexas as sociedades, maior a tendência à inflação de normas sancionadoras na busca de um mais amplo e efetivo controle social. Com isso, toda essa gama de sanções acaba por ser imposta com as mais diversas finalidades, dependendo do campo em que são verificadas (SILVA, 2007, p. 60), o que requer um maior aprofundamento sob o tema.

De fato, como o presente trabalho visa a estudar a interação entre as normas gerais da repressão e as sanções tributárias, não pode deixar de tratar das funções da sanção, eis que elas contribuirão justamente para a determinação dos limites em que essa interação pode ocorrer.

Logo, cumpre analisar os fins da sanção, primeiramente levantando-se as principais correntes trabalhadas pelo Direito Penal, disciplina com grau de maturidade teórica sabidamente maior sobre o tema e, posteriormente, realizar o competente diálogo com o Direito Tributário Sancionador, ressaltado os matizes necessários em decorrência das diferenças de regime entre essas duas searas do ordenamento jurídico.

2.2.1 As principais correntes doutrinárias sobre as funções da sanção no Direito Penal

A doutrina penalista sobre o tema divide-se basicamente em três grandes correntes: a teoria retributiva ou absoluta da pena, a teoria preventiva ou relativa da pena e a teoria mista ou eclética da pena.

Nesse sentido, Daniel Brod Rodrigues de Sousa, citando Basileu Gracia, esclarece:

Três lemas indicam-lhes a essência: *punitur quia peccatum est* (absolutas); *punitur ut ne peccetur* (relativas ou utilitárias); *punitur quia peccatum est et ne peccetur* (mistas). Pune-se porque pecou; pune-se para que não peque; pune-se porque pecou e para que não peque. (GARCIA, apud SOUSA, 2002, p. 138).

Nos termos que serão demonstrados abaixo, insta ressaltar que a teoria preventiva ainda costuma ser dividida em prevenção geral (que possui uma subdivisão notável: a prevenção geral positiva) e prevenção especial. Já a teoria mista costuma ser separada em conservadora (mais próxima da retribucionista) e progressista (com mais afinidade com a preventiva).

Não obstante ter-se em mente que qualquer classificação é dotada de certo viés generalista e de constatação *a priori*, a distinção ora realizada possui fins didáticos relevantes para o desenvolvimento do trabalho, o que justifica sua apresentação.

2.2.1.1 A teoria retributiva da pena

No que se refere a essa corrente doutrinária, o pensamento de teóricos como Kant e Hegel já tratados neste estudo dão a tônica da essência da função da pena: a justa retribuição da violação do Direito causado pelo delinquente. Algumas são as vertentes que a tese retribucionista possui, mas todas com o mesmo cerne, ou seja, aquele que cometeu um ilícito deve ser punido porque cometeu um ilícito (contrariou a ordem jurídica), portanto merece uma punição. A pena teria um fim em si mesma (FALCÓN y TELLA, 2008), de forma que quaisquer concepções utilitaristas da sanção deveriam ser rejeitadas por transformar o homem em objeto, por exemplo.

Uma primeira vertente que pode ser verificada é a que se relaciona com a existência de um bem intrínseco em fazer sofrer o culpado. Desde a antiguidade essa ideia é verificada com relação à punição, sendo também adotada por doutrinadores modernos. Outra vertente seria a que a sanção propiciaria restaurar o equilíbrio que a ofensa alterou, na medida em que o ofensor não pode obter uma vantagem de seu ato ilícito. Há também os retribucionistas que entendem que a sanção anularia o mal causado, restaurando o *status quo ante*, conforme, por exemplo, o pensamento hegeliano.

Por outro prisma, a teoria absoluta da pena tem o princípio da retribuição manifestado de três formas distintas, dependendo do contexto histórico em que é observado: a retribuição divina, a retribuição moral e a retribuição jurídica.

A retribuição divina é verificada desde os tempos antigos até a revolução científica, que colocou o homem no centro do mundo e a razão como seu guia. Antes desse momento, para grande parte dos doutrinadores, principalmente para os calcados na matriz católica de pensamento, como Santo Tomás de Aquino e Santo Agostinho, ao desobedecer o Direito, o homem, em última instância, estaria desobedecendo a Deus, tornando-se necessária a sua punição para expiar o mal realizado.

A retribuição moral ou ética é representada, principalmente, por Kant, que escreve sua teoria já no século das luzes. Nesse contexto, não haveria que se buscar um fundamento divino para a pena, a razão é que deveria ser seu embasamento. Assim, a sanção deve ostentar sentido exclusivamente retributivo, sendo direcionada à concretização da justiça, cabendo ao soberano castigar de forma inflexível o agente que violou os preceitos legais, uma vez que nele é reconhecida a plena capacidade e liberdade de agir de acordo com o bem e que, portanto, tendo optado pelo mal, dever-lhe-ia recair as consequências da vida em sociedade.

O início da fase da retribuição jurídica é atribuído ao pensamento de Hegel. Como demonstrado anteriormente, ele concebe o fato criminoso como uma manifestação de rebeldia do indivíduo contra a vontade do ordenamento jurídico. Desse modo, ao se aplicar a pena (síntese entre o direito e o não direito, a negação da negação) estaria restabelecida a ordem jurídica.

Reconhecem-se outras importantes correntes retribucionistas, como a de Francis Herbert Bradley, Francesco Carrara, Enrico Pessina²⁴, dentre outros. Todavia, é importante esclarecer que, atualmente, são raros os defensores de um retribucionismo em sentido forte, ou seja, que defendem que a pena tenha como fim apenas a si mesma, independentemente de qualquer outro propósito finalístico, como a ressocialização ou a prevenção de novos crimes (FALCÓN y TELLA, 2008).

2.2.1.2 A teoria preventiva da pena

A teoria preventiva ou relativa da pena se diferencia da retributiva ou absoluta por atribuir à sanção uma finalidade, uma utilidade específica, diferentemente de sua própria existência. Essa corrente surge justamente para refutar o caráter metafísico da retribuição, de

²⁴ Sobre a corrente retribucionista de Enrico Pessina veja: PESSINA, 2006, p. 172-173.

modo que a função da pena não seria a de realizar justiça, mas sim a de proteger a sociedade, prevenindo a prática de ilícitos.

Para alguns autores filiados a essa corrente, a pena teria uma função de prevenção geral, ou seja, sua cominação em abstrato na norma sancionadora e sua efetiva aplicação aos infratores, quando verificados seus pressupostos, teriam o condão de compelir os homens ao abandono do propósito de praticar ilícitos. Assim, influiriam psicologicamente, mediante a intimidação, para que não surgisse a vontade criminosa (prevenção geral negativa) ou robustecendo, na sociedade, a confiança no ordenamento jurídico, vez que a impunidade de um ato ilícito colocaria em cheque a eficácia do ordenamento jurídico (prevenção geral positiva).

Outros seguidores dessa linha de pensamento sobre a função da pena preferem vincular a sanção ao infrator diretamente, intentando impedir que ele pratique novo ilícito, ressocializando-o (prevenção especial positiva) ou neutralizando-o (prevenção especial negativa), de ambos os modos resguardando o corpo social.

2.2.1.2.1 A prevenção geral da pena

Essa modalidade de prevenção geral não vê o fim da pena na ressocialização do delinquente a fim de evitar que este cometa novos delitos, mas sim na influência sobre a comunidade que, mediante as ameaças de penas e a execução dessas, deve ser instruída sobre os comandos legais e afastar-se de sua violação. Busca-se a prevenção de delitos, mas não com a sanção atuando especialmente sobre o condenado, mas sim sobre a generalidade das pessoas, considerando-as como potenciais delinquentes.

Em uma passagem de sua obra, Hassemer oferece uma boa síntese sobre a prevenção geral:

O velho princípio, segundo o qual um homem racional pune somente para o impedimento de futuros injustos, e não como resposta para os injustos passados, compreende a teoria da prevenção geral da pena, assim como a da prevenção especial. O futuro injusto não pode ser esperado somente daquele que já pecou uma vez, senão também de todos os outros. Estes outros são o ponto de referência da teoria da prevenção geral da pena. (HASSEMER, 2005, p. 403)

Logo, a ideia central é a de que a sanção deve coagir a sociedade a não praticar o ilícito, tornando clara a efetividade da norma sancionadora e a inexorabilidade que ela será

aplicada nas hipóteses de descumprimento de uma norma de conduta.

Anabela Miranda Rodrigues, ressaltando o pensamento de Feuerbach, importante representante da corrente da prevenção afirma que:

Os motivos pelos quais a pena deve ser aplicada *quia peccatum est revelam*, pois, em Feuerbach, de duas ordens de razões: da exigência de tornar séria – isto é, portadora de conseqüências efectivas – a ameaça contida na lei penal, de tornar operante a coacção psicológica que deve ser o efeito daquela ameaça; e da exigência de garantir a legalidade e a certeza do direito que resulta da inteira obra feurbachiana: a pena só deve ser aplicada se foi efetivamente cometido um fato previsto pela lei como crime; para justificar a aplicação da pena não é suficiente uma conduta perigosa por parte de um indivíduo (...), mas é necessário que tal conduta se concretize num fato qualificado pela lei como crime. (RODRIGUES, 1995, p. 170-171).

Importante ressaltar que, a partir da década de setenta do século passado a função de prevenção geral ganha uma nova roupagem, não mais como intimidação, mas com um aspecto positivo (prevenção geral positiva): o de reforçar o sentimento da sociedade na confiabilidade do sistema jurídico.

Nesse sentido, Günther Jakobs formula controversa teoria (funcionalista radical) da pena baseada na doutrina sistêmica de Niklas Luhmann. O Direito Penal não teria a função de mecanismo que tutela os bens jurídicos mais importantes da sociedade ou de retribuir, com critérios de justiça, a culpabilidade deduzida do fato, mas seria um instrumento protetor do ordenamento jurídico, implementando a estabilização das normas mediante a previsão e inexorável imposição de uma pena.

A sanção teria a exigência funcionalista de corroborar a confiança no Direito mediante a imposição alegórica do castigo. Isso porque a prática de uma infração penal representaria um comportamento disfuncional, provocando conturbações no sistema jurídico, que abalam a confiança institucional, cabendo à pena entrar em cena para confirmar a sua validade e vigência:

la misión de la pena es el mantenimiento de la norma como modelo de orientación para los contactos sociales. Contenido de la pena es una réplica, que tiene lugar a costa del infractor, frente al cuestionamiento de la norma. (JAKOBS, 1995, p. 14).

A menção ao pensamento de Jakobs é realizada em razão de suas implicações quanto a normas gerais da repressão aplicáveis ao Direito Penal, mas que, conforme é o cerne do trabalho, são permeáveis ao Direito Tributário Sancionador, observando-se, evidentemente, os matizes de cada ramo do Direito.

Assim, ao conferir maior importância ao sistema jurídico que ao homem, o

funcionalismo radical, em sua concepção mais forte, pode abrir espaço à mitigação dos direitos fundamentais relacionados com a sanção, abrindo brechas para um autoritarismo estatal contrário ao paradigma do Estado Democrático de Direito.

No mesmo sentido, Bianchini, Molina e Gomes defendem que:

A teoria sistêmica, por sua neutralidade axiológica, supõe um autêntico cheque em branco nas mãos de qualquer legislador assim como a legitimação *ex post* de todo sistema social. Não cabe a crítica ou valoração a partir de instâncias externas a esse sistema. (BIANCHINI; MOLINA; GOMES, 2009, p. 76).

Sem embargo, sequer o próprio Luhmann teria sido tão radical, possibilitando as trocas entre o sistema jurídico e o meio social através dos *inputs* e *outputs*²⁵. A neutralidade valorativa proposta por Jakobs para fins de resguardar a estabilidade sistêmica remontaria a uma faceta positivista quase exegética para seus seguidores mais extremistas.

2.2.1.2.2 A prevenção especial da pena

A teoria da prevenção especial pretende evitar a prática de delitos voltando-se exclusivamente ao indivíduo em particular, tendo por objetivo que esse não volte a delinquir. Para María José Falcón y Tella, a ideia regente desta corrente

não é o projeto ilustrado e puramente humanitário de castigar menos, senão o disciplinar e tecnológico de castigar melhor. Para lograr este objetivo a disjuntiva que se aborda é correção para os delinquentes corrigíveis, ou a eliminação para os incorrigíveis. (FALCÓN y TELLA, 2008, p. 126)

Nessa corrente a prevenção toma um sentido diferente ao mover a finalidade da pena para fora das estruturas do sistema (o foco das preocupações não seria o ilícito puramente, mas o infrator). Essa nova concepção de direito penal, construído sobre as bases do positivismo, faz com que a defesa social passe de uma responsabilidade moral para uma responsabilidade social, decorrente do determinismo e da periculosidade dos sujeitos. A sanção teria o objetivo de atuar diretamente sobre o delincente, reabilitando-o socialmente.

A teoria em análise parte da concepção de que o indivíduo que pratica um crime é

²⁵ Confira-se: LUHMANN, 1980, p. 37.

portador de um desvio social que necessita de correção²⁶. Compete, portanto, à pena efetuar essa função corretiva de acordo com as características pessoais de cada delinquente.

2.2.1.3 A teoria mista, eclética ou unificadora da pena

Atualmente dominantes na doutrina e jurisprudência²⁷, a teoria unificadora surge com a junção das funções de retribuição, prevenção especial e prevenção geral. Ressalta-se que não se trata, contudo, de uma mera justaposição das duas correntes anteriores, sob o risco de se tentar compatibilizar pressupostos teóricos inconciliáveis. A corrente mista, diferentemente, é aquela que “com a pretensão de reunir aspectos acertados das diferentes teorias penais do castigo em uma concepção superadora, suprime as debilidades de cada uma mediante um sistema dialético de complementação e limitação.” (FALCÓN y TELLA, 2008, p. 236).

Sendo assim, ressalta-se a finalidade retributiva, a uma, porque tem ela a vantagem de limitar o poder punitivo estatal e de estabelecer uma pena proporcional à culpabilidade do agente e, a duas, porque leva em conta, como Kant, que o homem é um fim em si mesmo, não o instrumentalizando. Também leva em consideração a prevenção especial, eis que esse fim está voltado diretamente para o indivíduo, procurando dar-lhe um futuro melhor. Por fim, valoriza-se o escopo da prevenção geral por estar referida finalidade preocupada com os interesses da sociedade.

Cabe ressaltar uma interessante orientação doutrinária de natureza mista, a “teoria unificadora dialética”, atribuída à Claus Roxin, mas que também tem como precursores, segundo Falcón y Tella, Antón Oneca, Cerezo Mir, Luzón Pena e Muñoz Conde na Espanha; bem como Eberhard Schimidhäuser na Alemanha (FALCÓN y TELLA, 2008, p. 239).

Roxin, então, abandonando concepções monistas tradicionais, propôs uma fusão coerente dos vários fins da pena. Segundo ele, seria possível distinguir três estágios ou fases do *iter penal*: a cominação, a aplicação e a execução, sendo que a sanção desempenharia uma diferente função em cada uma.

No momento em que o legislador elabora os tipos puníveis e comina as respectivas

²⁶ É justamente nesse contexto que Cesare Lombroso, mediante o emprego do método indutivo-experimental, inaugurou, em sua obra “*L'uomo delinquente*”, a tese revolucionária de que as causas da criminalidade estão associadas a determinadas características hereditárias, traçando, assim, um estereótipo do delinquente nato.

²⁷ A jurisprudência alemã foi a primeira a se posicionar no sentido de aceitar as teorias unificadas, conforme esclarece Claus Roxin (ROXIN, 2003, p. 94). Na legislação brasileira o artigo 59, do Código Penal determina expressamente a necessidade da pena cumprir as funções de prevenção e reprovação dos crimes.

consequências jurídicas, a finalidade precípua da pena é a de prevenir a prática dessas condutas lesivas, isto é, pela intimidação, compelir as pessoas a não realizar essas ações. Em um segundo momento, quando a prevenção geral falha, torna-se necessária a aplicação da pena ao agente infrator, sobressaindo a ideia retributiva. Finalmente, durante a execução da pena imposta, prevalece a finalidade da prevenção especial, eis que, nesta etapa, o objetivo seria alcançar a efetiva ressocialização do infrator:

se puede denominar dialéctica dicha concepción, en cuanto que acentúa lo antitético de los diversos puntos de vista e intenta reunirlos en una síntesis. Dicho procedimiento no es un esquema constructivo, sino que viene prefijado por la naturaleza de las cosas. En efecto, la realidad social exige terminantemente que la comunidad esté protegida de agresiones del individuo, pero también que el individuo lo esté de la presión excesiva por parte de la sociedad. Y el delincuente mismo, por una parte es una persona débil y urgentemente necesitada de tratamiento terapéutico-social, pero por otra parte hay que concebirlo de acuerdo con la idea de hombre libre y responsable, porque un ordenamiento jurídico que tiene una idea demasiado pequeña del hombre, termina convertido en pupilaje y falta de libertad. (ROXIN, 2002, p. 161).

Essa corrente foi propositalmente destacada eis que servirá de base para um interessante paralelo ao Direito Tributário Sancionador, em que as multas tributárias também podem assumir, em geral, as três diferentes funções apontadas pelo penalista alemão, apenas sendo necessária a devida interpretação para a seara da tributação, principalmente no que se refere aos objetivos de prevenção especial, o que se pretenderá nos seguintes itens do presente trabalho.

2.2.2 As teorias sobre funções da sanção e o Direito Tributário Sancionador

A sanção, em sua concepção mais ampla (conceito *latu sensu* de sanção), conforme será abordado com mais profundidade no presente trabalho, é considerada como a consequência jurídica da norma sancionatória (norma secundária ou perinorma), que pode ocorrer pelo descumprimento da norma de conduta (norma primária ou secundária) – sanção negativa; ou pela sua completa obediência – sanção positiva ou premial. Em outras palavras, é o conseqüente de um enunciado jurídico-normativo que visa reafirmar outro (e por consequência todo o ordenamento), pela punição da conduta oposta ou pela recompensa à conduta pretendida.

Dessa forma, em se tratando dessa ideia abrangente de sanção, consideram-se

múltiplas as suas funções, eis que variariam em razão do antecedente ou hipótese de sua norma. Portanto, caso seu antecedente seja um ilícito, por exemplo, costuma-se atribuir as funções retributivas ou preventivas à sanção. Na hipótese de ser um dano, a função reparatória é ressaltada. Sendo o antecedente a reafirmação direta da conduta, a função premial aparece, em termos gerais, como consequente.

Sobre o tema, cumpre salientar o trabalho de Marcel Vitor de Magalhães e Guerra que, analisando o artigo “Sanzione” de Norberto Bobbio, traz importantes considerações sobre os aparatos sancionatórios utilizados pelo Estado (GUERRA, 2008).

Nesse sentido, Guerra expõe o pensamento do autor italiano no sentido de que uma tipologia das medidas de reforço de um sistema normativo somente pode ser completa tendo em conta outros dois elementos: a norma de conduta pode ser um comando de fazer (comando em sentido estrito) ou um comando de não fazer (proibição); e, dependendo do tipo de norma a tutelar, as sanções podem ser positivas ou negativas.

Cada uma dessas duas grandes divisões (comando/proibição e positiva/negativa), para Bobbio, pode ser subdividida em preventivas e sucessivas (essa última apareceria caso a prevenção não fosse suficiente para garantir a conduta pretendida pelo ordenamento). Ademais, as sanções sucessivas ainda comportariam a dicotomia em retributivas e reparatórias, dependendo de seu objetivo; bem como as preventivas em dissuasivas e intimidatórias.

Paulo Roberto Coimbra Silva, também constatando essa multiplicidade, destacou seis funções da sanção *latu sensu*, a saber: a preventiva, a repressiva ou punitiva, a reparatória ou indenizatória, a didática, a incentivadora ou premial e a assecuratória (SILVA, 2007, p. 61-79).

No que se refere à função preventiva, Silva ressalta a teoria de Beccaria no sentido de que a pena deve gerar, na consciência dos destinatários das normas, a certeza da inconveniência do cometimento de um ilícito. A ideia central seria a de dissuasão mediante a intimidação.

O conceito prevenção, defendido acima, se remete, destarte, à doutrina da prevenção geral, função essa que efetivamente pode ser verificada nas sanções tributárias, em especial nas penalidades pecuniárias em matéria fiscal. A simples previsão *in abstracto* das multas é capaz de produzir um efeito intimidatório no contribuinte destinado a reduzir a inadimplência tributária, ainda que, como criticam os partidários da tese retributiva da pena, esse dados sejam de difícil comprovação empírica (o que não retiram sua validade teórico-argumentativa).

A respeito da função preventiva das sanções tributárias, Silva ressalta:

Atuando preventivamente, a sanção ao ilícito fiscal, de forma geral, tem a virtude de desestimular o descumprimento do dever fiscal, mediante a intimidação dos possíveis infratores. Nesse sentido, têm a virtude de reforçar a eficácia das normas tributárias primárias, salvaguardando-as das condutas contrárias aos seus preceitos. (SILVA, 2007, p. 118).

A repressão aos ilícitos também é uma das destacadas funções da sanção administrativa, em seu viés lato, para Paulo Roberto Coimbra Silva. Segundo o autor, a previsão da norma sancionadora como juízo hipotético apresenta nítida função preventiva, mas quando há sua aplicação *in concreto*, é o caráter repressivo que se sobressai. Em outras palavras, a sanção devidamente aplicada tem natureza punitiva, é um castigo ao infrator (caso, evidentemente, o antecedente da perinorma seja um ilícito).

Especificamente na seara fiscal, Silva confirma a função repressiva como uma das mais importantes a serem desempenhadas pelas sanções tributárias, ressaltando que esse é justamente um dos pontos que a identificam no ordenamento jurídico, afastando-a de qualquer caráter indenizatório, mesmo nos casos das chamadas infrações materiais²⁸ (nas infrações formais é ainda mais clara a natureza punitiva da sanção tributária).

Para o autor, no caso das infrações materiais o pressuposto da sanção tributária não seria o dano causado ao Estado pelo não adimplemento tempestivo das obrigações tributárias principais, mas sim o ato ilícito consubstanciado na ausência de quitação dessa obrigação conforme previsto na norma de conduta (SILVA, 2007, p. 124).

Logo, ainda que normalmente denominadas de moratórias²⁹, as sanções tributárias decorrentes da intempestividade do pagamento dos tributos possuiriam nítida função repressiva (além da preventiva supramencionada), jamais indenizatória.

Silva cita o contundente posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho sobre o tema:

De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não-indenizatória, da multa moratória.
(...) A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesa pelo tributo não recebido

²⁸ Salienta-se que, quando do item específico sobre o ilícito tributário, o trabalho abordará com maior profundidade os ilícitos materiais e formais, incluindo sua conceituação.

²⁹ As multas tributárias não possuem uma nomenclatura padronizada nos diferentes níveis do federalismo brasileiro, podendo receber denominações distintas na legislação tributária de cada ente tributante. No que se refere às sanções pecuniárias por descumprimento das obrigações principais, por exemplo, o Estado de Minas Gerais, diferentemente da União Federal, não adota o nome multa moratória, mas sim a expressão multa de revalidação para designar essa penalidade (art. 56, da Lei Estadual nº 6.763/75).

a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir a obrigação de indenizar. Isso, todavia, só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a causa da indenização; é a causa do dano. E o dano é o pressuposto, a hipótese, a que o direito liga o dever de indenizar, Nada tem a ver com a multa que é sancionatória (...). (COÊLHO apud SILVA, 2007, p. 125).

O professor Sacha Calmon, em obra específica sobre as multas tributárias, volta a ressaltar seu posicionamento acima, defendendo a possibilidade da cumulação da multa de mora com os juros de mora, como se observa das seguintes palavras:

Multa, quer a contratual quer a legal é sanção. Pune tanto o descumprimento da obrigação tributária principal ou noutra terminologia, o dever tributário quanto o descumprimento das obrigações secundárias (deveres instrumentais de fazer e não fazer) (...). Ora, se carregam caráter punitivo já podem ser impostas justamente com juros de mora. (COÊLHO, 2001b, p. 75).

Feitas as considerações sobre a inequívoca possibilidade das funções preventiva e repressiva das sanções em geral e nas de natureza tributária, Silva salienta a existência, ainda, da função reparatória ou indenizatória (SILVA, 2007, p. 65-68).

Nesses casos, a pena visaria à indenização do dano causado à vítima do ato ilícito, ensejando ao infrator o dever de repará-lo. Assim, como destacado acima, o antecedente da norma sancionante indenizatória não seria, propriamente, o ilícito cometido, mas sim o dano normalmente dele decorrente.

De fato, para que possa incidir uma sanção reparatória, sequer seria indispensável a verificação da ocorrência de um ilícito, eis que, reitera-se, o dano é que configuraria seu pressuposto. Dito de outro modo, poderia haver sanções indenizatórias nos casos em que não se verificasse qualquer ilícito como, por exemplo, nas desapropriações realizadas pelo Estado. Também poderia haver ilícitos sem que se atribuisse qualquer sanção reparatória, de modo que bastaria que não houvesse dano ou não se pudesse comprovar o nexo de causalidade entre ele e o ilícito, como costuma ocorrer nas infrações tributárias de caráter formal.

Importante frisar, contudo, que em razão de sua ligação com o dano e não com o ilícito, o que implica a impossibilidade de que as sanções indenizatórias tenham, também, natureza punitiva, Silva as exclui de sua análise sob a ótica do Direito Tributário Sancionador:

No presente estudo, entretanto, não serão abordadas as conseqüências indenizatórias do ilícito tributário, mais especificamente, os juros exigidos em decorrência da extemporaneidade no pagamento da obrigação tributária principal, concentrando-se a análise nas diversas sanções tributárias de índole punitiva e de natureza não-delituosa. (SILVA, 2007, p. 129).

Continuando a tratar da questão das funções da sanção, reconhece que as penalidades também podem ser didáticas, “contribuindo para a educação e correição do perpetrante, auxiliando-o a apreender as lições a que não se dispôs espontaneamente seguir, impedindo-o, assim, de ser nocivo à sociedade no futuro.” (SILVA, 2007, p. 68).

Ademais, o ordenamento jurídico ao impor uma sanção negativa como consequência de ato, tornaria mais evidente a pretensão de que a sociedade deixe de realizá-lo, explicitando, a *contriu sensu*, quais seriam as condutas que objetiva preservar. Em outras palavras, a sanção *in abstracto* também auxilia a difícil tarefa da hermenêutica jurídica, apontando o caminho correto a ser seguido pelos destinatários das normas.

Especificamente no que tange às sanções tributárias, Silva é manifesto defensor de sua função didática, mormente em decorrência da complexidade das obrigações impostas a contribuintes em nosso país, que contribui, na feliz expressão de Alfredo Augusto Becker, para um verdadeiro “carnaval tributário”³⁰. Confira-se:

A função didática das sanções, independentemente de sua natureza, há de ser reconhecida, enaltecida e implementada, especialmente na área de maior interesse (a fiscal), mercê da notória complexidade e instabilidade da legislação tributária, que erige as obrigações cujo descumprimento enseja sua aplicação. (SILVA, 2007, p. 69).

Segundo Silva, haveria de se lembrar, ainda, da função incentivadora ou premial que as sanções (em sentido amplo) podem realizar. Nesse caso, a sanção abandonaria sua tradicional faceta de punição, e assumiria a condição de medida incentivadora dos comportamentos pretendidos pelo legislador.

Cumprido salientar que o seu pressuposto deixaria de ser um ilícito, passando a se caracterizar como atos e fatos convenientes ao ordenamento jurídico que, dessa forma, ao serem realizados, ensejariam a concessão de prêmios ou incentivos.

Apesar da ideia de sanção ser geralmente vinculada a de pena ou castigo, os prêmios ou incentivos não deixariam de estar inclusos no seu conceito lato. Isso porque, a uma, segundo o critério teleológico, ambos (castigos ou prêmios) visam a reforçar a eficácia da norma de conduta, ou seja, compelir a sociedade a observá-las. A duas, sob o enfoque da

³⁰ Note-se que Alfredo Augusto Becker escreveu “Carnaval Tributário” na década de sessenta do século passado já atribuindo as seguintes palavras ao nosso sistema tributário: “Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de ‘empréstimos’ é tão grande que formam um bloco carnavalesco: ‘Unidos da Vila Federal’. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os ‘abre-alas’. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também fornecem a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: ‘Fraude contra o Contribuinte’.” (BECKER, 1999, p. 14).

estrutura da norma, os dois instrumentos estatais se caracterizariam como o consequente da norma secundária ligada a uma norma de primeiro grau, visando à sua observância³¹.

Entretanto, Silva ressalta que, apesar de não ser tecnicamente incorreto reconhecer as sanções premiaias, tal fato seria inconveniente. Primeiro, porque esvaziaria o conceito semântico do vocábulo sanção, que sempre demandaria um qualificativo: punitiva ou premial. Segundo, porque a aceitação da sanção incentivadora em nada acrescentaria para a sistematização do estudo da sanção, apenas gerando maiores dificuldades em sua investigação. Conclui sobre as sanções premiaias, afastando-as de seu estudo:

- a) prêmio e sanção não se confundem, porquanto, não obstante terem por finalidade comum o estímulo ao cumprimento do dever jurídico, têm pressupostos distintos e suas respectivas normas jurídicas demandam estruturas lógicas peculiares;
- b) a rigor, nem toda norma secundária é uma norma sancionadora, na medida em que poderá contemplar a possibilidade do adimplemento de um dever, imputando-lhe um galardão;
- c) o reconhecimento do prêmio como uma espécie de sanção, se não equivocado, revela-se inconveniente, uma vez que turvaria a teoria da sanção, obnubilando o seu objeto. (SILVA, 2007, p. 75)

Interessante ressaltar que, como abordado anteriormente, Bobbio confere grande importância às sanções premiaias (que chamou de positivas), atribuindo a elas o papel de auxiliar na construção de um direito transformador da sociedade, condizente com a superação do paradigma do liberal e com a transição para o social ou de bem-estar. Isso, na medida em que o novo papel do Estado seria o de tomar frente nas ações, não apenas tutelando direitos dos particulares, o que se poderia fazer mediante a maior utilização de sanções incentivadoras.

Bobbio, nesse diapasão, propugna que:

Nas constituições liberais clássicas, a principal função do Estado parece ser a de tutelar (ou garantir). Nas constituições pós-liberais, ao lado da função de tutela ou garantia, aparece, cada vez com maior frequência, a função de promover. (BOBBIO, 2007, 13).

A última função das sanções em geral apontada por Silva é a que ele denominou de assecuratória, verificada quando o legislador, ao antever a possibilidade da ocorrência de atos que possam comprometer, dificultar ou inviabilizar a realização de direitos, imputa-lhes conseqüências determinadas a garantir a sua satisfação (SILVA, 2007, p. 76).

Nesses casos, o antecedente da norma sancionatória seria a ocorrência de algum fato

³¹ Silva apenas esclarece, com razão, que deveria se proceder a adaptação da conhecida fórmula kelseniana: “Se A, deve ser B” (norma primária) / “Se não-B, deve ser Sanção” (norma secundária). Isso porque, evidentemente, o pressuposto de uma norma sancionatória premial não poderia ser “não-B”, mais sim o próprio “B”. A fórmula de uma norma de sanção incentivadora ficaria, então, da seguinte forma: “Se A, deve ser B” / Se B, deve ser Prêmio”. (SILVA, 2007, p. 73-75).

que, potencial ou efetivamente, inviabilizaria a realização da conduta descrita na norma primária, sendo seu conseqüente uma medida destinada a suprimir (ou, ao menos, minorar) as possibilidades de seu descumprimento.

Desse modo, a concepção mais ampla de sanção comportaria como hipóteses da perinorma: um ilícito (sanções punitivas/preventivas); atos e fatos pretendidos pelo ordenamento (sanções premiais); e eventos que dificultam ou tornam impraticável a efetivação de direitos (sanções assecutorias). Em todas elas também haveria a função didática, com maior ou menor intensidade, dependendo da forma como forem implementadas.

Especificamente na seara tributária, Silva equipara as sanções assecutorias às garantias ao recebimento do crédito tributário, como se verifica no trecho abaixo de sua obra:

Dentre os direitos especialmente protegidos pelo legislador contra a superveniência de fatos impeditivos ou obstantes, digo de destaque é a satisfação do crédito tributário, porquanto é reinante a noção de sua imprescindibilidade à manutenção do Estado e à consecução de seus fins. (SILVA, 2007, p. 76)

Estariam, portanto, no rol de sanções assecutorias em matéria tributária, por exemplo, não apenas a transferência ou inclusão de responsáveis na obrigação tributária, bem como a utilização de presunções para fins de constituição do crédito tributário, tudo com o fim de evitar possíveis óbices à arrecadação tributária.

Entretanto, Silva chega a conclusões semelhantes às que realizou quando do afastamento das sanções premiais de seu objeto de estudo, ou seja, ainda que sua constatação seja correta, é inconveniente a inclusão das sanções assecutorias no esboço das normas relativas ao Direito Tributário Sancionador (SILVA, 2007, p. 79).

Em síntese, a posição de Paulo Roberto Coimbra Silva é no sentido de que, apesar das seis funções possíveis de serem atribuídas às sanções em geral, somente seriam objeto de seu estudo, para fins de doutrina a respeito do Direito Tributário Sancionador, aquelas com fins preventivos, punitivos e didáticos.

Nesse sentido, Fábio Medina Osório é um dos expoentes nacionais no que se refere ao estudo do Direito Sancionador. Sua obra “Direito Administrativo Sancionador” simboliza um grande passo na consideração de que os princípios constitucionais normalmente trabalhados pelo Direito Penal podem ser utilizados em outros ramos nos quais o Estado exercer seu *ius puniendi*.

Ao tratar das funções da sanção administrativa, dentre as quais, segundo Osório, as sanções tributárias estariam inseridas, esse autor discorda do posicionamento de Paulo Roberto Coimbra Silva, defendendo a impossibilidade de fins preventivos nesses casos.

Osório afirma categoricamente que as sanções administrativas somente podem ter funções repressoras e disciplinares, de modo que as finalidades preventivas geral e social somente teriam lugar nas sanções penais. Inclusive, a inexistência de função preventiva seria justamente um dos critérios de diferenciação entre ambas as searas do aparato sancionador estatal (a penal e a administrativa):

Outro fato digno de menção diz respeito às finalidades ambicionadas pelas penas criminais. Claro que, em linhas gerais, sempre se pode resumir, correndo o risco da simplificação, em finalidades especial e geral, além da finalidade ressocializadora das penas, São finalidades próprias do direito penal, especialmente das sanções penais. (OSÓRIO, 2000, p. 130).

Em suma, Osório defende as sanções administrativas em espécie somente podem possuir duas funções: a repressiva e a disciplinar. Esta última está em sintonia com a finalidade didática apontada por Silva, como se verifica no seguinte trecho do “Direito Administrativo Sancionador”:

A finalidade punitiva da sanção administrativa não é incompatível, a meu ver, com uma finalidade disciplinar, embora se aparte, por óbvio, de pretensão ressarcitória. O exercício do poder disciplinar é, necessariamente, em alguma medida, também punitivo, embora busque acentuado objetivo pedagógico. Ocorre, de um lado, que essa pretensão pedagógica tampouco está descartada ou é estranha às finalidades repressivas ordinariamente presentes nas penas ou sanções administrativas. Ao contrário, o direito penal há de perseguir finalidades ressocializantes e de reeducação do sujeito. (OSÓRIO, 2000, p. 130).

Na doutrina espanhola, grandes referências no Direito Administrativo Sancionador, tais como Jose Suay Rincón (RINCÓN, 1989, p. 56), Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 2000, P. 163), rechaçam a possibilidade de sanções administrativas com finalidade preventiva. Pelo contrário, para esses autores elas teriam finalidade unicamente repressiva.

Na mesma linha de pensamento, Alejandro Nieto é ainda mais contundente em sua descrença quanto a funções preventivas ou didáticas das sanções administrativas. Afirma o autor que a pretendida tarefa de prevenção geral das potestades sancionatórias administrativas, em verdade, não se operaria, pois o número de infrações previstas na legislação tornaria impossível a tarefa de o cidadão conhecer todas materialmente. Trata-se, inclusive, de uma tarefa árdua para os próprios juristas, pois:

El repertorio de ilícitos comunitarios, estatales, autonómicos, municipales y corporativos ocupa bibliotecas enteras. No ya un ciudadano cualquiera, ni el jurista más estudioso ni el profesional más experimentado son capaces de conocer las infracciones que cada día pueden cometer. En estas condiciones, el requisito de la

reserva legal y el de la publicidad de las normas sancionadoras son una burla, dado que ni físicamente hay tiempo de leerlas ni, leídas, son inteligibles para el potencial infractor de cultura media. (NIETO, 2008, p.29).

Heraldo Garcia Vitta, em livro dedicado à sanção no Direito Administrativo, ao contrário de Fábio Medina Osório e dos doutrinadores espanhóis citados acima, propugna que o principal fim das sanções administrativas é, justamente, o de desestimular a prática de condutas ilícitas mediante a cominação de medidas aflitivas, logo, intimidatórias. Confira-se:

A previsão de sanções existe para atemorizar os eventuais infratores (caráter repressivo), fazendo com que os indivíduos ajustem seus comportamentos aos padrões definidos pelo Direito. Tem por fim específico desestimular a prática de condutas proibidas pela ordem normativa, por meio de ‘desagradáveis efeitos’. Logo, não comungamos com o entendimento, segundo o qual as sanções têm por fim punir os infratores. (VITTA, 2003, p. 65).

Não obstante o desvio conceitual realizado por Vitta, que denomina repressivo o que, por fim parece entender por preventivo, importa ressaltar que ele afasta completamente a aplicação da teoria retributiva ou absoluta da pena às sanções administrativas, que teriam finalidade única e exclusivamente de prevenção geral.

Outro autor que, sem embargo, recaiu na mesma contradição acima demonstrada, é Rafael Munhoz de Mello, em sua obra “Princípios Constitucionais de Direito Administrativo Sancionador”. Isso porque, ao tratar dos fins da sanção administrativa, parece, inicialmente, se filiar à tese absoluta da pena (inclusive mencionando repetidas vezes o vocábulo retributiva para designá-la). Todavia, ao concluir a questão, acaba por afirmar categoricamente que sua finalidade só pode ser preventiva:

A Administração Pública, no exercício de sua competência sancionadora, aplica uma medida com caráter aflitivo ao infrator, punindo-o pela prática do ilícito administrativo. Daí se falar em medida aflitiva; pune-se o infrator, impondo-lhe um mal, uma situação desfavorável (...).

A sanção administrativa retributiva esgota-se na aplicação de um mal ao infrator. Trata-se de medida de simples retribuição, sem qualquer pretensão de ressarcimento do dano causado pela conduta delituosa ou de restauração do *status quo ante* (...).

A finalidade da sanção retributiva, penal ou administrativa é preventiva; pune-se para prevenir a ocorrência de novas infrações, desestimulando a prática de comportamentos tipificados como ilícitos. (MELLO, 2007, p. 72 e 76).

Novamente, o que mais interessa ao presente trabalho é que Mello atribui às sanções administrativas *stritu sensu* (incluindo-se, para ele, as tributárias) unicamente a função preventiva.

Ives Gandra da Silva Martins, distanciando-se por completo da tese da aproximação

das esferas sancionatórias tributária e penal em sua obra “Da sanção tributária”, assevera que a única função possível para as sanções tributárias é a de coação do contribuinte para o adimplemento de suas obrigações para com o Fisco:

Nesta perspectiva é que devermos buscar a natureza jurídica da sanção tributária, que não visa tanto à preservação da ordem, à tranquilidade da sociedade, à reparação de criminosos, à reparação do dano, mas principalmente coagir o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas. (MARTINS, 1980, p. 14).

Qualquer que seja a sanção tributária, desde a mais ínfima prestação pecuniária até àquela cominada com a perda de liberdade, sua meta é a mesma, ou seja, forçar o contribuinte a pagar. Desestimular a sonegação. Desincentivar os protestos contra a prestação desmedida. (MARTINS, 1980, p. 14).

De tal modo, Martins filia-se à corrente que defende a função de prevenção geral para as sanções tributárias, excluindo a retribuição e principalmente a prevenção especial e qualquer caráter ressarcitório do rol das possíveis finalidades das potestades sancionatórias em matéria fiscal.

Sacha Calmon Navarro Coêlho defende uma dupla função das sanções tributárias: a preventiva (intimidatória) e a repressiva (punitiva). No paralelo aqui realizado com as teorias da pena, seria o autor, portanto, filiado à corrente mista. O catedrático de Direito Tributário, citando José Washington Coelho, pondera, sobre as funções das sanções tributárias, que:

Ambas [as multas moratórias e as isoladas ou formais], para citar Carnelutti, possuem característica de ser ‘um evento danoso a que não cumpre o preceito’ e à semelhança da sanção penal, comportam duplo efeito: ‘o intimidativo, (psicológico) que visa a evitar a violação do direito, e o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito à norma fiscal’, no magistério de festejado autor brasileiro. (COÊLHO, 2001b, p. 39-40).

À guisa de conclusão sobre as funções das sanções, há de se realizar, primeiramente, uma divisão que, para fins didáticos, será muito útil à análise das finalidades desses instrumentos estatais. Nesse sentido, propõe-se a questão deve ser analisada levando-se em conta o conceito lato de sanção, de um lado; bem como o conceito estrito de sanção, de outro, eis que são grandes as implicações decorrentes desse corte metodológico.

Ao estudarmos a sanção em sua acepção mais ampla, ou seja, como o conseqüente de uma norma de segundo grau instituída em decorrência de uma norma primária, visando a reforçar sua observação, é possível abonar todas as finalidades apontadas por Paulo Roberto Coimbra Silva, ou seja, punitiva, preventiva, didática, premial, indenizatória e assecuratória.

Por outro lado, caso a pretensão seja a de estudar a sanção em termos mais específicos,

atinentes a determinado ramo do Direito em especial, há de se apontar quais das funções acima se adaptam de forma mais precisa a esse ramo. No caso das sanções tributárias, tema central do presente trabalho, apontam-se as funções punitiva, preventiva e didática como as compatíveis com o Direito Tributário Sancionador.

Cumpra salientar, contudo, que não se afasta, por completo, a ideia de que as sanções tributárias possam ter fins diferentes dos apontados. Não é esse o caso, tendo sido citados, inclusive, exemplos de sanções com outras finalidades que se encaixam à matéria fiscal. O que se defende é que, delimitando-se a questão para o Direito Tributário Sancionador e, conseqüentemente, para os princípios a ele inerentes (reitera-se: normas gerais da repressão, normalmente abordadas pelo Direito Penal), são essas as funções a serem admitidas.

Além disso, uma espécie das sanções tributárias é particularmente destacada no presente trabalho: as multas tributárias. Nessa hipótese fica ainda mais claro que o antecedente das normas que tratam desse tipo de sanção somente pode se caracterizar como um ilícito (de natureza, por óbvio, tributária), o que exclui a possibilidade de fins ressarcitórios, premiais ou assecutorários para tais penalidades pecuniárias.

Tecidas as bases teóricas que se pretende adotar, é possível finalizar o paralelo intentado entre as teorias da pena e as finalidades das sanções tributárias, em especial, valendo-se da corrente unificadora dialética que tem o alemão Claus Roxin como principal expoente.

Nesse sentido, a divisão do *iter penal* realizada pelo citado autor pode ser transportada para o Direito Tributário Sancionador sem grandes problemas, ou seja, também nessa seara é possível constatar a cominação, a aplicação e a execução da pena, tendo cada uma das etapas uma função ressaltada.

Destarte, tal como ocorrido no Direito Penal, no Direito Tributário Sancionador, a cominação da pena possui natureza nitidamente preventiva (prevenção geral), visando a que os contribuintes, pela mera existência da sanção *in abstracto*, sejam coagidos a adimplir suas obrigações tributárias.

De início, poder-se-ia concordar com a crítica formulada pela teoria absoluta da pena de que seria complicada a comprovação empírica da eficiência da edição de uma norma sancionadora estabelecendo mais uma multa para o descumprimento de obrigação na seara da tributação. Certamente tal verificação, com conclusões quantitativas, é muito difícil de ser realizada.

Todavia, também seria possível se questionar se, após os diálogos de Popper e Kuhn, criticando veementemente a indução como princípio regente das ciências, o retorno para o

método cartesiano e para o empirismo verificacionista deveria ser o melhor caminho, somente se admitindo como válidas proposições jurídicas empiricamente testadas.

Sobre a crítica os modelos verificacionistas e falsificacionistas de ciência na contemporaneidade, confira-se a obra “O Discurso Científico na modernidade: o conceito de paradigma é aplicável ao Direito?” do professor Álvaro Ricardo Souza Cruz. Inclusive, concorda-se com o autor quando este propõe que:

Quando se colacionam informações e dados estatísticos nas Ciências Sociais, a indução não deve e não pode assumir um caráter ‘verificacionista’ ou ‘falsificacionista’. Não temos aqui uma hipótese a ser falsificada ou a ser verificada. Em verdade, tem-se uma avaliação crítica, uma visão de mundo com a qual é possível a concordância, a discordância, parcial ou total, mas jamais uma testificação. A crítica desde já pressupõe essa discordância como forma de crescimento e refinamento dessa própria avaliação. A finalidade não será provar que sua perspectiva, que sua leitura/visão de mundo é a única correta, ou desafiar o mundo acadêmico a provar que esta visão está errada. Ela é mais uma contribuição para a compreensão dos nossos problemas, e deve ser tratada assim. Sua aceitação, em geral pela adesão de parcela significativa do meio acadêmico se fará sempre de modo a constituir-se em um saber provisório. (...). O conhecimento humano vai muito além do raciocínio metódico, e mesmo a metodologia em si desborda o ‘método da tentativa e do erro’ típico do falsificacionismo ingênuo! (CRUZ, 2009, p. 226).

Assim, considera-se que, mesmo sendo difícil a comprovação empírica da eficácia preventiva geral das sanções, sob um viés teórico-argumentativo é possível defender que o efeito intimidatório das multas tributárias tem o condão de evitar o descumprimento das obrigações instrumentais ou materiais por boa parcela dos contribuintes. Isso, até mesmo em razão de que, dialeticamente, não se pode negar que a ausência de penalidades, senão incentivaria, pelo menos contribuiria para o aumento o descumprimento de obrigações tributárias.

Outra crítica à aplicação da teoria da prevenção geral às sanções tributárias, capitaneada por Alejandro Nieto, seria a de que a complexidade da legislação sobre o tema seria tanta que, inviabilizaria, mesmo para um jurista, o conhecimento de todo o aparato sancionador estatal, mitigando seus fins preventivos.

Não se nega que, realmente, o emaranhado de normas tributárias de conduta e sancionadoras prejudica a compreensão de todo o sistema, o que leva, não raras vezes, ao cometimento de infrações mesmo com a intenção de se agir dentro da mais absoluta licitude. Entretanto, essa dificuldade não implica, necessariamente, que se afaste a natureza preventiva das multas tributárias, posto que os principais deveres e as consequências de seu inadimplemento são (ou deveriam ser) plenamente conhecidos pelos contribuintes.

Ademais, a ausência de prejuízos ao Erário pode levar, principalmente no caso de

infrações formais em que não é constatada a reincidência, ao cancelamento da penalidade, seja em decorrência da própria aplicação direta da legislação tributária de alguns entes tributantes que possuem dispositivos nesse sentido, ou mesmo em atendimento às normas gerais da repressão, como será abordado com mais profundidade no presente trabalho.

De fato, observa-se que a complexidade do sistema tributário, em vez de rechaçar a função preventiva geral das multas, deveria ser motivo para implementação de sanções com maior finalidade didática (prevenção especial), evitando que sejam utilizadas como mais uma forma de arrecadação tributária, eis que esse, efetivamente, não pode ser um de seus fins.

Esclarece-se, entretanto, que as diferenças entre as searas penal e tributária devem ser sempre observadas nas comparações realizadas em prol de uma doutrina sobre o Direito Tributário Sancionador. Nesse diapasão, quanto à cominação da pena, o Direito Penal deve observar seu caráter subsidiário, somente intervindo quando as demais esferas tiverem falhado no intento de reforçar a eficácia das normas de conduta³². Por outro lado, as sanções tributárias devem observar o caráter de *ultima ratio*, sendo imponíveis, pelo menos *a priori*, a todo e qualquer descumprimento das endonormas tributárias.

Dando continuidade ao paralelo com a doutrina unificadora dialética da pena, verifica-se que a aplicação *in concreto* das multas tributárias coaduna-se perfeitamente com a função punitiva das sanções. Isso porque, tentada a prevenção geral e não havendo êxito, emerge a faceta mais ostensiva do *ius puniendi* estatal, aplicando-se uma punição ao infrator, como direta consequência de sua violação ao ordenamento jurídico.

Ressalta-se, que não mais se trata de uma mera retribuição de um mal ao infrator em razão de que ele teria cometido mal a outrem. A função repressiva da aplicação das sanções não mais adviria de uma noção metafísica de justiça, mas sim em decorrência da observância do próprio ordenamento e, principalmente, em atenção ao princípio da igualdade. O contribuinte se sujeita ao pagamento da multa, portanto, porque descumpriu uma norma de conduta prevista no ordenamento jurídico, devendo assumir sua condição coautor dessa norma e de membro da sociedade em igual submissão a direitos e deveres que outros cidadãos em mesma situação.

Roxin afirma, inclusive realizando uma crítica direta à retribuição kantiana, que:

Daqui se retira para a justificação da pena que, embora se possa imputar a sua existência à pessoa do delinqüente, este estará obrigado em atenção à comunidade, a suportar a pena. Tal é justo e legítimo, não porque aquele tenha que suportar que outros lhe inflijam um mal devido a um imperativo categórico, mas porque, como

³² Nesse mesmo diapasão confira-se: OSÓRIO, 2000, p. 121.

membro da comunidade, em de responder pelos seus actos na medida de sua culpa, para a salvaguarda da ordem dessa comunidade. Deste modo, não é utilizado como meio para os fins dos outros, mas, ao co-assumir a responsabilidade pelo destino, confirma-se a sua posição de cidadão com igualdade de direitos e obrigações. Quem não quiser tal aceitar como justificação da pena, terá de negar a existência de valores públicos e, com eles, o sentido e a missão do Estado. (ROXIN, 2004, P. 34).

Por fim, quando da execução da pena, segundo a teoria de Roxin, seria o carácter de prevenção especial, ou seja, a ressocialização do infrator, a principal função da penalidade. Especificamente quanto a essa etapa do *iter* sancionatório, maior distância pode ser verificada entre a esfera penal e a tributária, o que não inviabiliza suas comparações.

Enquanto a preocupação do Direito penal com a ressocialização do delinquente e a tentativa de fazer com que ele não seja reincidente é tónica de constantes discussões, no Direito tributário essa questão parece não atrair tanta atenção³³. Tal fato, longe de ocorrer em razão de alguma incompatibilidade jurídica entre as sanções tributárias e os fins de prevenção especial, demonstra apenas uma tradição criticável de nossa legislação, doutrina e jurisprudência.

Salienta-se que, como ressocialização do infrator tributário, com os matizes que essa seara do Direito exige, deve-se entender não só a criação de uma cultura de cidadão-contribuinte, em que o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos seria visto como qualidade (o que, em nosso país é bastante complicado em razão de questões políticas relacionadas com o retorno para a população do montante arrecadado a título de receitas tributárias), mas também, e principalmente, a maior utilização da função didática das multas tributárias. Nesta última hipótese, atenuando ou mesmo afastando as consequências pecuniárias da multa quando constada a ausência de prejuízo ao Erário e a boa-fé do contribuinte apenado.

São válidas, portanto, as críticas de Paulo Roberto Coimbra Silva formuladas ainda na introdução de sua obra e que já foram citadas no presente trabalho, no sentido de que o ideal seria a vinculação das receitas decorrentes das multas tributárias com projetos de educação fiscal e aprimoramento de recursos da fiscalização (SILVA, 2007, p. 28).

De fato, como verificado, dentre as funções das sanções tributárias pecuniárias, a arrecadação de receitas não pode ser incluída, sob pena de se realizar um indevido amálgama entre normas primárias e secundárias, esvaziando o próprio conceito de sanção.

³³ Luciano Amaro, contudo, também reconhece uma função didática das sanções tributárias, assemelhada à corrente da prevenção especial do Direito Penal (AMARO, 2008, p. 439).

2.3 A sanção e as mudanças paradigmáticas do Estado

Ressaltadas as funções que a sanção pode exercer, tanto em sua acepção geral, quanto específica, mister realizar uma breve reconstrução histórica da evolução paradigmática do Estado, ressaltando as finalidades que as potestades sancionatórias alcançaram em cada um, bem como traçando o perfil de como elas devem se impor no contexto do Estado Democrático de Direito, especialmente no tocante à matéria fiscal.

2.3.1 O Estado Absoluto e o Terror Penal

A queda do Império Romano trouxe profundas alterações na sociedade ocidental a partir do século V, eis que, em razão de seu caráter fragmentado, consequência direta da decadência do poder central romano, pôde-se verificar a existência de vários centros de poder (os feudos), onde, em seu desenvolvimento, vigoravam relações de vassalagem e suserania. O *ius puniendi* era, portanto, mero arbítrio do senhor feudal.

Com o desenvolvimento do comércio, uma nova classe social, ainda que em fase embrionária, emergia, ficando posteriormente conhecida como burguesia (termo verdadeiramente identificado no contexto do Estado Liberal). Essa crescente classe, tendo em vista seu dinamismo econômico, romperia com o sistema feudalista de produção, de natureza estanque, o que, em última escala, representaria o fim dos limites territoriais do feudo como área de atuação.

Nesse cenário era interesse da própria burguesia uma maior centralização de poder, ideia que encontrou, evidentemente, completa aceitação por parte da realeza. Assim, monarcas e burguesia viveram em uma relação de verdadeiro mutualismo, eis que enquanto o crescimento do poder do real atendia aos anseios burgueses, as riquezas acumuladas por essa classe eram muito bem-vindas para os governantes. Surge o Estado, institucionalizando esse tênue equilíbrio com a ajuda indispensável do poder secular.

Nesse contexto, o Direito se fazia unicamente em função do interesse do Estado e na manutenção de sua soberania, de forma que o *ius puniendi* se estabelecia como verdadeira propriedade estatal e daqueles que o representavam. As penas eram aplicadas brutal, desigual e arbitrariamente, privilegiando-se o rei e aqueles a que ele estavam ligados.

No mesmo norte, Thomas Hobbes chegou a afirmar que: “o medo é a única paixão que impede o homem de violar as leis.” (HOBBS, 1979, p. 233). Ressalta, ainda, a obra “Vigiar e Punir” de Michel Foucault, em que o autor propugna: “diante da justiça do soberano, todas as vozes devem calar-se.” (FOUCAULT, 2002, p. 33).

As sanções poderiam assumir caráter pecuniário (privação de dinheiro e confisco de bens), corporais (morte, tortura, flagelação e prisão) ou de ignomínia (declaração de indignidade), cuja aplicação era realizada sem qualquer proporcionalidade com o injusto cometido, geralmente constituindo-se em mera vingança ou revide. Esse direito pré-liberal também era marcado pela não submissão ao princípio da legalidade e pelo fato de que as penas tinham feição de intimidação, expiação e vingança.

Esse absolutismo penal também era verificado quando se tratava de sanções tributárias, eis que a instância punitiva era única e a tudo legitimava em prol do soberano, como deixa transparecer a célebre frase atribuída a Luís XVI da França, que sintetizaria o Estado Absoluto: *L'État c'est moi*³⁴.

2.3.2 O Estado liberal e o Classicismo Penal

Ocorre, todavia, que foi justamente uma das principais características do absolutismo que levou a sua derrocada. Dito de outro modo, a divisão do Estado em três ordens — o clero (que rezava), a nobreza (que lutava) e o campesinato (que trabalhava e sustentava todo o Estado com tributos) — chegou a um ponto de tensão não mais suportável, culminado na dissolução dessa forma de governo.

A França, como a maior parte da Europa Ocidental, vivia uma situação bastante tumultuada no final do século XVII e início do século XVIII. A burguesia, responsável pelo desenvolvimento financeiro e comercial do país, passou a encontrar sérias dificuldades para garantir o atendimento de seus interesses particulares. Isso porque, a nobreza e o clero se sustentavam por meio de uma carga tributária onerosa e imposta brutalmente, que comprometia seriamente a expansão das atividades burguesas.

Como se não bastassem tais problemas com relação à burguesia, a França ainda tinha grande parte de sua população vivendo no campo, sob antigas tradições e exigências

³⁴ “O Estado sou eu” (tradução nossa).

medievais. A opressão dos nobres proprietários de terra (protegidos pela monarquia) contra a classe campesina abriu outro foco de tensões que viria a ser agravado com a crise de abastecimento que atingiu a França um pouco antes da revolução.

Ademais, as descobertas científicas de Isaac Newton e Galileu Galilei, bem com o método desenvolvido por René Descartes, dentre outros avanços, influenciaram importantes pensadores da época, contribuindo para a consolidação do movimento iluminista que realizava consistente crítica contra os privilégios e problemas causados pelo modelo centralizador das monarquias nacionais. Muitos desses pensadores viam na figura do soberano um obstáculo ao exercício das liberdades, legitimador, portanto, da desigualdade que atingia a sociedade.

O frágil equilíbrio entre a burguesia e os reis era, então, quebrado, tornando insustentável essa forma de Estado. A Revolução Francesa de 1789, decorrente de todas essas influências, torna-se um marco para a queda desse regime.

Assim, partir da reconstrução de pensamentos até então isolados na Idade Média, tais como as influências, ainda no medievo, de Jean de Paris, Marsílio de Pádua e Bartolo de Saxoferrato³⁵ e, após as intensas modificações ocorridas nesse período de transição, a modernidade se volta para construção de um novo e central tema: o indivíduo, sendo que em seu entorno se desenvolveriam todos os saberes, inclusive o Direito.

Nesse sentido, o Direito era entendido apenas como forma de assegurar a proteção dos interesses individuais, de forma que o Estado somente poderia intervir para garantir a liberdade e a propriedade, ideais influenciados claramente pela burguesia, que acumulava cada vez mais riquezas e, conseqüentemente, mais poder.

O Direito Penal acompanharia, então, essas mudanças, sendo que a clássica obra de Cesare Beccaria, “Dos delitos e das penas”, um marco para essa nova forma de pensar o aparato punitivo estatal. Ideias como a legalidade, a igualdade e a separação dos poderes começaram a permear o Direito Penal. Beccaria inauguraria, destarte, a primeira fase do classicismo penal ou fase filosófica. Segundo essa corrente, a função da pena era eminentemente preventiva.

A segunda escola do classicismo penal é capitaneada por Francesco Carrara, sendo denominada de fase jurídica, aquela em que o crime seria um ente jurídico racionalmente posto. Por meio de uma análise lógico-formal, nessa fase se desenvolvem os elementos estruturais do crime.

³⁵ Sobre o tema, confira-se: SKINNER, 1996.

A função da pena, na fase jurídica, distancia-se da prevenção pretendida por Beccaria e se aproxima da retribuição hegeliana, eis que o ilícito seria decorrência da liberdade do homem que, justamente em sua decorrência, deve suportar o castigo.

O Estado Liberal caracterizou-se, então, pela repressão e pela proteção, ideias que permearam não só o Direito Tributário, mas também o Direito Tributário Sancionador, com as noções de tipicidade, legalidade estrita e subsunção.

A respeito do legado deixado pela revolução científica, no contexto do Estado Liberal, ao Direito Tributário, Felipe Faria de Oliveira afirma que:

Reparem como o delineamento das certezas aritméticas aqui trabalhadas se encaixa perfeitamente na construção doutrinária referente à legalidade e tipicidade tributárias (...). É entendimento que bem coadunou com a visão liberal de contenção absoluta das vontades estatais que, quando do Absolutismo real, adentravam de forma excessiva na esfera dos direitos individuais, de liberdade (Direito Penal) e patrimônio (Direito Tributário). Afinal, estavam a buscar elementos que garantissem, com a certeza que Descartes prometia, o enlaçamento dos arbítrios da coroa. Nessa trilha, caso pudesse o intérprete 'intrometer-se' no resultado interpretativo, restaria desvirtuada a rigidez das leis científicas que apenas a razão conseguiria alcançar. (OLIVEIRA, 2010, p. 17-18).

2.3.3 O Estado Social e o Positivismo Penal

A concepção liberal de Estado, em que a construção e a interpretação do Direito eram voltadas unicamente para um sentido individualista burguês, bem como a completa omissão do Estado diante dos problemas econômicos e sociais, fomentou a proliferação de um capitalismo marcado pela exploração humana sem precedentes na história. Tal fato fez eclodir, na Europa industrializada, revoltas de operários, movimentos sindicais e lutas por melhores condições de trabalho.

Diante de tais pressões, os Estados Liberais tiveram que começar a ceder, o que culminou na difusão da ideia de que a simples existência formal de direitos elencados em Declarações não era o suficiente para garantir a igualdade, a liberdade e a propriedade reais. Era preciso que o Estado e o Direito reconhecessem as diferenças entre os homens, protegendo, efetivamente, os mais fracos.

A crise e superação do paradigma do Estado Liberal contribuiu, dessa forma, para o surgimento da concepção de Estado Social (*Welfare State*), tendo a doutrina convencionado a citar como marcos inaugurais dessa nova conjectura a Constituição mexicana, de 1917, e a de

Weimar, de 1919, ambas preocupadas com a materialização de direitos sociais, a fim de conferir respostas às desigualdades que resultaram na derrocada do paradigma anterior.

Salienta-se que, mais do que uma simples agregação dos chamados direitos de segunda geração aos de primeira, a transição mencionada acima (como ocorrido também na próxima mudança paradigmática) acaba por redefinir o próprio conteúdo e a extensão desses direitos.³⁶

Fato é que o Estado passa, nesse contexto, a intervir nas mais diversas áreas da sociedade, destinando-se a tentar cumprir as diretrizes constantes da Constituição. Os deveres estatais anteriormente de caráter negativo, assumem também papel positivo, no sentido de que o Estado deveria agir concretamente para garantir direitos sociais mínimos à população.

Exatamente nesse panorama, conforme destacado anteriormente no presente trabalho, Bobbio defendeu sua teoria sobre a necessidade de se conferir mais importância ao que chamou de sanções positivas. Era justamente a alteração do papel do Estado no modelo social que estava surgindo, para um ente mais ativo e determinado à implementação de direitos, que justificaria a adoção não apenas do modelo punitivo/preventivo de sanção, típico do liberalismo. Caberia ao Estado induzir os particulares por meio de sanções incentivadoras ou premiaias.

Paralelamente, a ciência continuava legatária da revolução industrial. Seguia seu caminho de busca pela certeza empírica, fato que influenciava diretamente o Direito. Tanto é verdade que teve como tônica a completa eliminação dos resquícios metafísicos presentes na filosofia clássica de base iluminista. Houve, portanto, a substituição de um conceito imaterial de justiça pela sólida presença da lei como vetor do ordenamento jurídico.

Logo, o positivismo, que já estava presente desde a escola da Exegese (início do século XIX), amplo defensor da certeza legal, deu margem ao surgimento da corrente denominada positivismo penal. Tal escola elege como objeto de preocupação a apreensão das causas da criminalidade, com vista à proposição de instrumentos de controle, em benefício do corpo social, tão agredido pelo crime (as análises sociológicas foram, então, afastadas dos holofotes). O Direito Penal deveria resguardar não mais o indivíduo contra os excessos perpetrados pelo Estado, mas sim proteger a sociedade do crime: “há um claro deslocamento do direito pela do fato (crime) para o autor (criminoso).” (FREITAS apud FERNANDES, 2007, p. 66).

Nessa ordem de ideias, a obra de Cesare Lombroso, “O homem delinqüente”, era o

³⁶ Confira-se, nesse diapasão: OLIVEIRA, 2002, p. 103.

resultado de uma busca pela cientificidade do Direito Penal, calcada na antropometria do crime³⁷, capaz de fornecer as bases para a constatação de um criminoso nato. O criminoso detinha, então, uma anomalia, que precisava ser enfrentada pelo Estado (FERNANDES, 2007, p. 67-68).

A pena seria, por conseguinte, fundada na defesa social, com caráter claramente de prevenção especial. A sanção deveria ser um meio de desativar o delinquente ou ressocializá-lo, afastando as penas atroztes que, nesse prisma, não teriam qualquer efeito terapêutico. No entanto, somente os criminosos considerados passíveis de uma reinserção social seriam tratados, aos demais caberia o confinamento, o afastamento da sociedade.

Ademais, em razão de natural resposta ao liberalismo dominante no paradigma anterior, o Estado aumentou de modo significativo as suas formas de intervenção na sociedade, eis que a sociedade não mais tolerava sua passiva postura de simples árbitro. Dessa forma, referido incremento do intervencionismo veio acompanhado do correlato aumento da atividade punitiva do Estado.

Segundo Eduardo Correia:

o espírito do Estado Social conduziu, como é sabido, a uma longa intervenção, quer através da lei, quer da Administração, nos mais variados domínios, desde o económico, social ou cultural até ao do tráfego. À sua luz elaboram-se planos, tomam-se providências, ordenam-se controlos, impõem-se directivas e condutas, com vista à prossecução de obtenção do bem-estar social. (...) Para conseguir obediência a todos estes comandos tem, porém, o Estado que ameaçar a sua violação com certas reacções. (CORREIA apud MELLO, 2007, p. 47).

No campo do Direito Tributário, o Estado Social culminou em uma ampliação do espectro de incidência das normas impositivas, destinando, justamente, a obtenção de receitas públicas destinadas à satisfação dos novos direitos (os sociais) que estavam surgindo. A tributação não alcançava somente a propriedade e a renda, mas as diversas manifestações de riqueza da sociedade. As contribuições sociais são exemplos claros dessa nova fase arrecadatória. Note-se, inclusive, que ditas contribuições sociais (de regramento nos art. 149 e 195, da Constituição Federal), no entender de parte da doutrina e da jurisprudência pátria, teriam como fundamento o princípio da solidariedade social, de forma que a sua incidência independeria de qualquer retribuição específica ao contribuinte³⁸.

³⁷ Fernandes aponta que Rafael Garfalo, outro expoente do positivismo penal, expunha a aplicação de princípios da teoria de Darwin ao estudo do Direito Penal (darwinismo social), de forma que os criminosos seriam más sementes que deveriam ser extirpadas da sociedade. (FERNANDES, 2007, p. 69).

³⁸ No julgamento do AgRg no Ag nº 787.684/RJ, o STJ ressaltou que: “9. Em se tratando de contribuição de intervenção no domínio econômico, que dispensa seja o contribuinte virtualmente beneficiado, deve ser paga pelas empresas prestadoras de serviços à vista do princípio da solidariedade social (CF/88, art. 195, caput).”

Além disso, a pureza buscada pelo positivismo jurídico encontrou campo fértil no Direito Tributário, de forma que conceitos como a legalidade estrita, a tipicidade cerrada e a subsunção pelo simples método indutivo (causa e consequência), ganharam ainda mais importância.

No Direito Tributário Sancionador, verifica-se, ainda, a prevalência das sanções punitivas e destinadas à prevenção geral. Apesar da crescente tendência ressocializadora do Direito Penal, a finalidade didática das sanções tributárias, bem como a tributação extrafiscal e as normas tributárias indutoras³⁹, passíveis de serem caracterizadas como sanções positivas, no entender de Norberto Bobbio, continuaram relegadas a segundo plano.

2.3.4 O Estado Democrático de Direito: Tensões entre o Garantismo Penal e a Efetividade

A dificuldade de efetivação de todas as promessas do Estado Providência, bem como o aumento da complexidade das sociedades, colocou em xeque o paradigma social de Estado (*Welfare State*), fato que se agrava com a desaceleração da economia e a crise do petróleo, ocorridas na década de 70 do século XX.

O Estado Social realmente necessitava de um incessante crescimento econômico para manter as diretrizes constitucionalmente estabelecidas, de forma que as incertezas na economia mundial acabaram por abalar as concepções de que caberia unicamente ao Estado a tutela, praticamente paternal, dos cidadãos.

Mesmo nos países em que o Estado de Bem-Estar Social aparentemente se apresentava como bem sucedido, a pluralidade crescente das sociedades, que implicava cada vez mais projetos distintos, e até mesmo incompatíveis, de vida boa, acabou por suscitar questionamentos sobre o papel dos indivíduos na construção de seus próprios ideais.

O paternalismo era tão exacerbado que fazia com que o Estado tomasse para si toda a

(AgRg no Ag 787.684/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 07/05/2007, p. 281).

³⁹ Expressão utilizada por Luís Eduardo Shoueri em sua obra “Normas tributárias indutoras e intervenção econômica” (SHOUERI, 2005), para designar as normas tributárias que visam à intervenção do Estado na economia, através da concessão de vantagens/estímulos para os comportamentos pretendidos (como por exemplo, a adoção de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou a condição estrutural do mercado de trabalho, nos termos do §9º, do art. 195, da Constituição da República) ou desvantagens/agravamento da incidência tributária, nos casos de comportamentos que se deseja evitar (tais como a instituição do IPTU progressivo em razão do tempo, com fulcro no art. 182, § 4º, inciso II, da Carta Política de 1988).

dimensão do público, causando déficit de liberdade nos indivíduos, transformando-os em meros destinatários dos ideais de seus governantes, o que, em última instância, acabou por minar a legitimidade estatal⁴⁰.

Logo, a falibilidade das promessas do Estado Providência, o aumento da complexidade das sociedades e a consequente impossibilidade de concepções pré-constituídas pelo Poder Público se amoldaram a todos mais distintos projetos de vida boa e criaram o ambiente propício para a derrocada do paradigma social.

O Estado Democrático de Direito surge, então, como uma proposta de redefinição de conceitos como a democracia, a soberania popular, a cidadania, o público e o privado, evitando, por outro lado, um retorno não tolerável pela sociedade ao Estado Liberal, até mesmo para que todas as conquistas acumuladas durante todo esse período não desaparecessem por completo.

Nesse caminhar evolutivo, percebeu-se que toda construção sobre os direitos individuais foi um avanço fundamental, mas seu simples reconhecimento formal não garantiu a autonomia privada dos cidadãos. Ademais, tornou-se possível compreender que a materialização de direitos sociais, por si só, também não garantiu a liberdade e a democracia pretendidas pelas sociedades plurais da modernidade.

Os paradigmas jurídicos que antecedem o do Estado Democrático de Direito simplesmente buscaram valorizar a pretensão de um bem-estar dos cidadãos que se apresentavam, ora como cidadãos-proprietários, num primeiro estágio, ora como cidadãos-clientes do Estado, no segundo, mas em nenhum momento pretenderam inseri-los como atores efetivos nos processos de tomadas de decisões.

Na atualidade, o que se pretende é justamente unificar os avanços ocorridos em cada um dos paradigmas anteriores, por intermédio do reconhecimento, pelo Estado, das autonomias pública e privada dos cidadãos. Em outras palavras, busca-se a legitimidade do Direito por procedimentos que façam com que os destinatários das normas jurídicas considerem-se, ao mesmo tempo, como seus próprios autores.

A respeito do paradigma atual, importante ressaltar que, para Jürgen Habermas, o Estado Democrático de Direito, diferenciando-se dos paradigmas jurídico-constitucionais anteriores:

não antecipa mais um determinado ideal de sociedade, nem uma determinada visão de vida boa ou de uma determinada opção política. Pois ele é formal no sentido de que apenas formula as condições necessárias segundo as quais os sujeitos do direito

⁴⁰ No mesmo sentido veja: CARVALHO, 2004, p. 282.

podem, enquanto cidadãos, entender-se entre si para descobrir os seus problemas e o modo de solucioná-los. Evidentemente, o paradigma procedimental do direito nutre a expectativa de poder influenciar, não somente a autocompreensão das elites que operam o direito na qualidade de especialistas, mas também a de todos os atingidos. E tal expectativa da teoria do discurso, ao contrário do que se afirma muitas vezes, não visa à doutrinação, nem é totalitária. Pois o novo paradigma submete-se às condições da discussão contínua (...). (HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*. vol. II, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003, p. 190).

Nesse Contexto, o Direito Penal atualmente se viria, então, suscitado a trabalhar as tensões entre as garantias do indivíduo, calcadas em um modelo liberal de Estado; e a defesa social (a efetividade do Direito Penal), que era a tônica do positivismo penal. Haveria, então, a necessidade de se conciliar o “discurso do homem como limite do poder punitivo e o discurso do homem como objeto de intervenção positiva desse mesmo poder, em nome da sociedade.” (FERNANDES, 2007, p. 72).

Nesse contexto, a norma penal não mais se apresenta como hermética, ligada simplesmente ao autor, nem mesmo naquela relação empírica e material, puramente causal, capaz de impor uma sanção penal pelos atos de uma pessoa no querer volitivo e final, sem qualquer valoração legislativa. No entender de A. L. Chaves Camargo, no Estado Democrático de Direito:

O direito penal pressupõe um sistema aberto, que tem por base uma norma jurídico-penal que, na dinâmica interpretativa terá em vista o pluralismo da sociedade. O pluralismo aceita a sociedade como grupos de pessoas, que no seu conjunto representam o Estado. A maioria é dominante com respeito integral às minorias. Isto se contrapõe à idéia que predomina entre nós de uma sociedade unitária com valores prévios e aceitos por todos como verdadeiros. (...) Assim, para um sistema moderno de direito penal há a necessidade da apreensão pelo intérprete destas variantes de relações interpessoais, ou mesmo intergrupais, que revelam o conceito vigente dos bens jurídicos protegidos pela norma. (...) Os conceitos valorativos do bem jurídico não mais serão prévios, como pretendia o positivismo jurídico, ou ontológicos, como no finalismo, mas dependerão, em cada fato, do agir comunicativo, determinando a ocorrência do dano relevante social, quando o dissenso na comunicação concretizar este dano capaz da interferência do direito penal. (CAMARGO, 1997, p. 86-87).

Nessa aproximação do Direito Penal com a realidade social, as questões relacionadas com a política-criminal tomam cada vez mais importância. A busca é por uma dogmática que obtenha a maior eficácia na reprovação criminal, sem que sejam abandonados os direitos fundamentais conferidos a qualquer acusado⁴¹.

⁴¹ Ressalta-se que as tensões atuais entre o garantismo e a eficácia do Direito Penal, diferentes correntes foram verificadas, algumas de cunho mais conservador, como o Direito Penal do inimigo de Günther Jakobs, outras de natureza completamente progressista, tais como o Abolicionismo Penal de Louk Hulsman, Thomas Mathiesen e Nils Christie. Contudo, o que se propõe é justamente um direito sancionador dialético, capaz de levar em

No Direito Tributário, mesmo ainda com a forte presença da lógica indutivista, é possível verificar avanços notáveis⁴², permeáveis, inclusive, na seara do Direito Tributário Sancionador. Os próprios esforços de alguns autores em referendar o caráter cogente dos princípios da repressão para além da seara exclusivamente Penal (em sua grande maioria direitos fundamentais do cidadão-acusado) é um grande passo na construção de um sistema sancionatório democrático e condizente com os ditames da Carta de 1988.

No tocante às funções da sanção, novamente se critica a pouca adesão à finalidade didática e a sua utilização com fins arrecadatórios. Além disso, continuando o paralelo com o Direito Penal, carece nosso Direito Tributário Sancionador de uma maior integração com a política fiscal do Estado, visando não somente à educação dos contribuintes e à criação de uma cultura relacionada com o dever fundamental de pagar tributos, mas também no que se refere à adoção de um maior número de normas tributárias indutoras⁴³ e de tributação extrafiscal em geral. As imensas desigualdades verificadas na sociedade brasileira deveriam ser levadas mais a sério a fim de se implementar a verdadeira igualdade tributária. Tudo isso, sem olvidar a maior participação da população na esfera pública de tomada de decisões.

No contexto do paradigma atual, a ideia central deveria ser a da busca pelo adimplemento das obrigações tributárias não apenas pela imposição de sanções punitivas, mas também por meio de políticas fiscais mais adequadas, com a adoção cada vez maior de sanções positivas e didáticas.

Caso haja necessidade de punição efetiva do contribuinte, fato que em momento algum pode ser abolido, que, por um lado, sejam respeitadas as normas gerais da repressão e os princípios constitucionais tributários; e, por outro, que a norma sancionadora seja direcionada a todos, extirpando-se qualquer possibilidade de privilégios paternalistas, que acabam por retirar a legitimidade do sistema punitivo tributário.

consideração as particularidades de cada caso, dentro da lógica do processo, garantido pelos princípios constitucionais a ele inerentes.

⁴² Humberto Ávila, em sua obra relacionada com os princípios, afirma que: “como os dispositivos hipoteticamente construídos são resultado de generalizações feitas pelo legislador, mesmo a mais precisa formulação é potencialmente imprecisa.” (ÁVILA, 2010, p.57). O professor Marciano Seabra de Godoi tece importantes considerações sobre a técnica da subsunção no paradigma atual: “(...) mesmo que a norma de incidência tributária seja redigida sem o auxílio de cláusulas gerais, conceitos vagos ou indeterminados; mesmo que a lei de incidência tributária defina ela própria os elementos do tributo sem delegar tal tarefa ao Poder Executivo, mesmo que a lei de incidência tributária retire qualquer margem de discricionariedade administrativa no procedimento de fiscalização e cobrança do tributo, ainda assim não será possível subsumir fato a normas por simples dedução lógica e sem qualquer valoração da realidade.” (GODOI, 2008, p. 81-82). A conclusão final a que chega Felipe Faria de Oliveira também é passível de nota: “Por óbvio, não se trata de menosprezo da ‘garantia legal’ que tanto seduz tributaristas, espera-se que se tenha claro! Mas, sim, de colocar a legislação como ponto de partida para uma análise interpretativa e construtiva muito mais rica (e também muito mais complexa).” (OLIVEIRA, 2010, p. 246).

⁴³ Confira-se: SCHOUERI, 2005, p. 2-3.

3 A SANÇÃO JURÍDICA E SUAS ESPÉCIES

Como salientado anteriormente, dois são os enfoques que se pode analisar a sanção jurídica: em sua acepção geral e específica.

Em sua concepção *latu sensu*, a sanção pode ser definida, estruturalmente, como a consequência atribuída pela norma sancionadora (secundária ou perinorma), em decorrência de (ou que tenham como antecedente/hipótese): um ilícito (sanções punitivas e preventivas); a própria conduta que pretende ver-se reafirmada (sanções premiais); um dano (sanções indenizatórias); ou um ato ou fato que pode impedir a consecução dos direitos (sanções assecuratórias). Tudo isso em prol de reforçar a eficácia da respectiva norma de conduta (primária ou endonorma) prevista pelo ordenamento⁴⁴.

Por outro lado, para a conceituação das sanções *stritu sensu*, é indispensável verificar as particularidades dos regimes jurídicos aos quais elas serão submetidas. Nesse caso, a doutrina costuma dividir essas potestades sancionatórias em: sanções penais (impostas mediante atividade jurisdicional, com finalidades majoritariamente punitivas e preventivas e passíveis de penas privativas de liberdade), civis (jurisdicionais ou contratuais e com finalidade ressarcitória) e administrativas (impostas mediante procedimento administrativo e com finalidades principalmente punitivas e preventivas)⁴⁵. Contudo, antes de se assumir a classificação normalmente adotada pela doutrina, há necessidade de se verificar a correção de seus pressupostos e, principalmente, se ela contribui para a investigação do tema ora proposto, ou seja, a utilização das normas gerais da repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias, especialmente, as de natureza pecuniária.

Nesse desiderato, cumpre realizar a diferenciação entre as diferentes espécies de potestades sancionatórias estatais e, principalmente, estudar as sanções tributárias, situando-as no ordenamento, ou seja, como subespécies das sanções civis, penais, administrativas ou salientando sua autonomia.

⁴⁴ María José e Fernando Falcón y Tella apontam as seguintes características para a sanção em termos gerais: deve impor um sofrimento ou desprazer; não pode prescindir de uma prévia ofensa jurídica; há de ser infligida ao autor da ofensa; há de ser intencionalmente infligida por pessoas distintas do ofensor, que possuem autoridade institucionalizada para castigar. (FALCÓN y TELLA, 2008, p. 31-45).

⁴⁵ Nesse sentido, Montoro Puerto salienta a geralmente adotada divisão em ilícito penal, civil e administrativo, defendendo, contudo, a impossibilidade que eles se tratem de que sejam efetivamente distintos (MONTORO PUERTO, 1965, p. 30). Ives Gandra da Silva Martins, exatamente sobre o tema, ressalta que as sanções jurídicas estariam divididas em quatro grandes áreas: sanções penais; sanções civis; sanções administrativas e sanções tributárias; todas ligadas ao ramo específico do direito a que pertencem. (MARTINS, 1980, p. 54-55). No mesmo sentido, confira-se: ARAÚJO, 1994, p. 23-28.

3.1 A sanção penal

Inicialmente cumpre esclarecer que, conforme entendimento da maioria da doutrina, o Brasil expressamente adotou a teoria dualista das infrações penais, de modo que, quanto à natureza jurídica, as transgressões criminais podem ser divididas em crimes (ou delitos) e contravenções, nos termos do art. 1º, da Lei de Introdução ao Código Penal (Decreto-lei nº 3.914/41):

Art 1º - Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

Assim, a sanção penal pode ser entendida como a consequência jurídica prevista na norma penal à prática de um crime (delito) ou de uma contravenção penal. Em termos estruturais, pode-se traduzir esse enunciado de forma que a sanção penal é o consequente de uma norma sancionadora, que tem como antecedente um ilícito penal, sendo imposta, mediante procedimento jurisdicional, em decorrência de uma norma de conduta que se estabelece a *contrariu sensu* do ato considerado como crime ou contravenção.

Ressalta-se que, no caso do Direito Penal geralmente não há, de forma expressa, uma norma primária (ou endonorma) a ser seguida e que, caso seja contrariada, ensejaria a incidência de uma norma secundária (ou perinorma), cuja consequência direta seria a sanção. Nessa seara, o Direito parece ter adotado a postura inicial de Kelsen, considerando a sanção mais importante do que a própria conduta.

Não obstante tal fato, o presente trabalho permanece adotando a concepção de que a norma primária indica uma conduta e a secundária uma sanção, bastando que, no caso do Direito Penal, se ressalte que a norma de conduta é obtida mediante a adoção da postura contrária indicada no antecedente da norma de sanção. Assim, por exemplo, quando a norma sancionadora prevista no art. 121, do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848/40) determina que matar alguém (antecedente) implica a pena de reclusão de seis a vinte anos (consequente), pode-se obter a norma de conduta a ela ligada: “Se é uma vida humana, deve-se preservá-la”.

Do ponto de vista material, sanção penal seria a resposta do ordenamento jurídico ao comportamento humano indesejado, eis que causador de relevante e intolerável lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico tutelado, podendo ter, de acordo com a corrente adotada, função retributiva, preventiva ou mista.

O conceito de bem jurídico é central para a definição das sanções penais e do próprio Direito Penal. Sua determinação é complexa, eis que se trata de um conceito, por natureza, amplo e flexível. Mesmo diante dessas dificuldades, Bianchini, Molina e Gomes enfrentaram a tarefa de tecer uma doutrina do bem jurídico no Estado Democrático de Direito, concluindo que:

Não importa se o bem jurídico concerne a uma relação social material (vida, propriedade v.g.) ou imaterial (a honra, v.g.); se é individual (bem pertencente a uma pessoa determinada) ou supra-individual (bem de interesse da coletividade); o fundamental, segundo a perspectiva do princípio da ofensividade, é que seja algo determinado ou determinável e suscetível de (concreta) ofensa. Os bens jurídicos, com efeito, devem ser situações de fato (relações sociais) permeáveis de valores, que podem ser modificadas e que podem por isso ser tuteladas contra tais modificações; em uma palavra: são situações de fato passíveis de ofensa, tuteláveis. (BIANCHINI; MOLINA; GOMES, 2009, p. 283).

Conforme ressaltado por Paulo Roberto Coimbra Silva, as sanções penais assumem formas distintas quando da sua aplicação, sendo principalmente classificadas em duas modalidades: as penas e as medidas de segurança:

O ilícito penal pode ensejar a aplicação de diversas conseqüências jurídicas. As duas principais sanções à prática da conduta descrita no tipo penal são a pena e a medida de segurança. Esta última, reservada aos inimputáveis ou semi-imputáveis, não pode jamais ser cumulada com a pena criminal, em razão da adoção na Reforma Penal de 1984 do sistema vicariante em substituição ao chamado duplo binário, servindo a culpabilidade como fundamento para a aplicação da pena e a periculosidade, para a aplicação da medida de segurança. (SILVA, 2007, p. 99).

Sobre as diferenças entre penas e medidas de segurança, esclarece Damásio E. de Jesus:

As penas têm caráter retributivo-preventivo; as medidas de segurança têm natureza eminentemente preventiva. O fundamento da aplicação da pena é a culpabilidade; a medida de segurança fundamenta-se exclusivamente na periculosidade. As penas são determinadas; as medidas de segurança são por tempo indeterminado. Só findam quando cessar a periculosidade do agente. As penas são aplicáveis aos imputáveis e semi-imputáveis; as medidas de segurança são aplicáveis aos inimputáveis e, excepcionalmente, aos semi-imputáveis, quando estes necessitarem de especial tratamento curativo. (JESUS, 2003, p.545).

Frisa-se que as penas⁴⁶, em nossa legislação, podem ser privativas de liberdade (reclusão, detenção e prisão simples), multas e restritivas de direitos. Essas últimas são

⁴⁶ O presente trabalho demonstrou que o conceito de pena varia de acordo com a evolução da sociedade e os paradigmas de estado. Entretanto, cabe a menção do pensamento do professor Tobias Barreto que, há mais de um século, já defendia seu caráter eminentemente político (extrajurídico), em suas clássicas palavras, afirmava ironicamente que quem procurava o fundamento jurídico da pena deveria também procurar o fundamento jurídico da guerra. (BARRETO, 2000, p. 179).

subdivididas em: prestação pecuniária (art. 45, § 1º, do CP), prestação inominada (art. 45, § 2º, do CP), perda de bens e valores (45, § 3º, do CP), prestação de serviços comunitários (46, do CP), interdição temporária de direitos (47, do CP) e limitação de fim de semana (48, do CP).

Por outro lado, as medidas de segurança⁴⁷ são divididas em: detentiva (internação em hospital de custódia, ou estabelecimento adequado para tratamento psiquiátrico); e restritiva (sujeição a tratamento psiquiátrico em liberdade).

Por fim, cumpre ressaltar que, além de se consubstanciarem como consequência de um ilícito de natureza eminentemente penal, sendo inclusive matéria de competência exclusiva do legislador federal, outro traço distintivo das sanções em matéria criminal é que somente na seara do Direito Penal é possível, no Brasil, a imposição de restrições ao direito de liberdade, exceto em casos muito especiais, usualmente denominados pela doutrina de prisões extrapenais⁴⁸.

3.2 A sanção administrativa

Se a sanção penal possui traços distintivos marcantes, mesmo que puramente dogmáticos, tais como a consequência de um ilícito previsto na legislação penal e a possibilidade da imposição de penas privativas de liberdade, a sanção administrativa desafia a doutrina no que se refere à construção de seu conceito, que pode variar bastante em decorrência do critério utilizado pelo intérprete para sua determinação. Fato que culmina em acepções desse instituto mais ampliadas (englobando diversos ramos do Direito Público) ou restritas (especificamente regidas pelo Direito Administrativo *stritu sensu*).

Seguindo a mesma metodologia aplicada às sanções penais, ou seja, analisando a estrutura da norma, poder-se-ia definir as sanções administrativas como as consequências previstas na norma secundária (perinorma), decorrentes de ilícitos administrativos, previstos em normas primárias relacionadas com as atividades da Administração Pública, entre esta e os particulares e entre os particulares, mas que tenham implicância na coletividade.

⁴⁷ Sobre o conceito de medidas de segurança veja: PRADO, 2007, p. 704.

⁴⁸ São os casos de prisão disciplinar (transgressão militar e crime próprio militar), administrativa (de constitucionalidade duvidosa, englobavam a prisão do síndico, já declarada inconstitucional pelo STF – RHC nº 76.741/MG, e do estrangeiro) e civil (nesse caso, a prisão do depositário infiel foi declarada inconstitucional pelo STF – Súmula Vinculante nº 25, permanecendo em vigor a prisão pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia).

Entretanto, essa definição, por si só, não seria suficiente, eis que careceria de uma determinação do que seriam atividades da Administração Pública e relacionadas, sob pena de se formular um conceito de sanção administrativa tão amplo que não contribuiria para qualquer sistematização ou estudo de seu regime jurídico específico.

Dessa forma, a boa parte dos administrativistas elege critérios de distinção e passam a definir o que seria sanção administrativa segundo tais critérios, exatamente como fez Fábio Medina Osório, em sua obra “Direito Administrativo Sancionador”, anteriormente mencionada.

Osório aponta, então, quatro elementos fundamentais para a definição das sanções administrativas: o elemento subjetivo (a autoridade sancionadora), o elemento objetivo (a aflição imposta ao sancionado), o elemento teleológico (os fins da sanção) e o elemento formal (o regime jurídico adotado).

Analisando o elemento subjetivo, Osório afasta qualquer possibilidade de que a sanção administrativa seja identificada unicamente pelo órgão sancionador. Não haveria mais como prevalecer a dicotomia baseada na teoria clássica da separação dos poderes de Montesquieu: sanções administrativas são aplicadas por órgãos da Administração Pública e sanções penais pelo Poder Judiciário.

No modelo atual de Estado, não há mais espaço da distribuição estanque de funções na forma idealizada pelo iluminista francês. É claro que os poderes continuam desempenhando suas tradicionais funções, ou seja, o Legislativo legisla, o Judiciário soluciona conflitos e o Executivo governa. Entretanto, também não há dúvidas de que o Legislativo e o Judiciário desempenham cada vez mais funções executivas internas, administrando seus respectivos orçamentos e repartições. Também não se pode questionar que o processo administrativo, calcado em um modelo constitucional de processo (baseado nos pilares da ampla defesa, do contraditório e da isonomia)⁴⁹, ganha importância no contexto do Estado Democrático de Direito, aproximando o Executivo de funções jurisdicionais, ainda que prevaleça em nosso país o princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, inciso XXXV, da Constituição da República).

Ademais, conforme aponta Osório, que o critério subjetivo para identificação da sanção administrativa cai totalmente por terra no cenário atual, eis que o Poder Judiciário pode ser autorizado pelo legislador a impor essa espécie de penalidade (administrativa), ainda que no desempenho de funções jurisdicionais, como seria o caso das sanções por improbidade

⁴⁹ Sobre o processo administrativo no paradigma do Estado Democrático de Direito confira-se: BERNARDES; AZEVEDO, 2009, p. 6.418-6.442.

administrativa (Lei nº 8.429/92) e por violações ao Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei nº 8.069/90).

Para Fábio Medina Osório:

Não configura, portanto, elemento indissociável da sanção administrativa a figura da autoridade administrativa, visto que podem as autoridades judiciárias, de igual modo, aplicar essas desde que outorgada, por lei, a respectiva competência repressiva, na tutela de valores protegidos pelo Direito Administrativo. (OSÓRIO, 2000, p. 63-64).

Haveria ainda, para o autor, a possibilidade de imposição de sanções administrativas por autoridades corporativas, nomes dados aos órgãos de fiscalização das atividades das profissões legalmente regulamentadas, tais como os conselhos (de medicina, engenharia, administração, etc.) e a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB⁵⁰. Sobre a questão Osório defende que:

Não apenas as autoridades públicas que podem impor sanções administrativas. Também as chamadas autoridades ‘corporativas’ que estão dotadas de poderes sancionadores no âmbito da fiscalização de algumas atividades profissionais, podem impor, nos termos legais, sanções administrativas. (OSÓRIO, 2000, p. 64).

Sem embargo, considera-se que as observações de Medina são somente parcialmente procedentes, eis que os órgãos de fiscalização das profissões legalmente regulamentadas, os conselhos integram a Administração Pública⁵¹, sendo regidos por suas normas, portanto não havendo dúvidas de que as sanções por eles impostas se caracterizariam, dentro dessa ótica, como sanções administrativas.

Todavia, o caso da OAB poder-se-ia encaixar na observação proposta por Osório, o que valida, em parte, seu entendimento. Isso porque, segundo posicionamento do Supremo Tribunal Federal⁵², essa entidade não tem qualquer vinculação com a Administração Pública. Desse modo, possuindo poderes sancionadores conferidos por lei, suas punições estão inseridas no conceito de sanção administrativa, mesmo não se tratando de órgão vinculado à Administração Pública.

No que se refere ao elemento objetivo, ou seja, ao efeito aflitivo da sanção, Osório

⁵⁰ Nesse sentido, o Tribunal Constitucional Espanhol entendeu que deve se reconhecer o caráter público-administrativo das *Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación*, sendo possível a filiação obrigatória, eis que tais órgãos teriam regime de continuidade ao administrativo, sujeitando-se aos seus princípios (RTC 1996\107, Sentencia de 12.06.1996, Cuestión de Inconstitucionalidad 1027\1995, Relator D. Francisco Javier Delgado Barrio).

⁵¹ Entendimento proferido pelo STF, em seu Tribunal Pleno, na ADI 1717, Relator Min. Sydney Sanches, julgado em 07/11/2002, DJ 28-03-2003.

⁵² Confira-se: ADI 3026, Relator Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2006, DJ 29-09-2006.

ressalta que potestade sancionatória administrativa deve impor um sofrimento, uma dor ao infrator. Equipara a sanção administrativa a um mal ou um castigo.

Acrescenta-se que, no intuito de infligir uma punição ao infrator, o Direito Administrativo pode se valer de diversas formas, desde a cominação de advertência, até a restrição de direitos, passando pelas sanções pecuniárias. Entretanto, tal diversidade quanto aos graus e efeitos aflitivos das medidas punitivas não implicaria uma quebra de seu regime jurídico que, segundo Osório, permaneceria sob o manto do Direito Administrativo Sancionador:

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 da medida, porém isso é normal e inerente ao Estado de Direito. (...) No Direito Administrativo Sancionador, o grau do efeito aflitivo da medida punitiva não quebra a unidade do regime jurídico. (OSÓRIO, 2000, p. 77).

Quanto ao elemento teleológico, o administrativista ressalta, inicialmente, o caráter eminentemente punitivo das sanções administrativas. Contudo, não afasta desse conceito a função disciplinar, fazendo com que o autor se aproxime de uma teoria mista da pena, aglutinando as funções de punição (retribuição), com as de prevenção especial (que pode ser traduzida para o fim didático-pedagógico no caso das sanções não delitivas)⁵³.

No tocante ao elemento formal, quer dizer, a natureza administrativa do procedimento, Osório não explicita seu pensamento de forma clara como fez com os demais elementos. Apenas salienta que essa espécie deve ser aplicada no âmbito formal e material do Direito Administrativo.

Para Fábio Medina Osório, este seria, portanto, o conceito de sanção administrativa:

um mal ou castigo, com alcance geral e potencialmente pro futuro, imposto pela Administração Pública, materialmente considerada, pelo Judiciário ou por corporações de direito público, a um administrado, agente público, indivíduo ou pessoa jurídica, sujeitos ou não a especiais relações de sujeição com o Estado, como consequência de uma conduta ilegal, tipificada em norma proibitiva, com uma finalidade repressora ou disciplinar, no âmbito de aplicação forma e material do Direito Administrativo. (OSÓRIO, 2000, p. 80).

Paulo Roberto Coimbra Silva adota o conceito geral de sanção administrativa decorrente da estrutura da norma sancionatória nessa seara do Direito, ou seja, como a consequência jurídica de um ilícito de natureza administrativa.

Tentando delimitar essa abrangente definição, ressalta que o poder sancionador da

⁵³ Nesse diapasão, confira-se o item 2.2.2 do presente trabalho.

Administração Pública, no entanto, estaria limitado “às condutas dotadas de um mínimo de transcendência intersubjetiva digna de proteção” (SILVA, 2007, p. 107-108). Dessa forma, questões como a intimidade e privacidade do administrado, crença religiosa, planejamento familiar, círculo social, desenvolvimento cultural, dentre outras, estaria, fora da ingerência estatal.

Ressalta-se que, mesmo com a delimitação acima, o conceito de sanção administrativa continua amplo, podendo se manifestar em diferentes áreas da atuação fiscalizadora e repressiva do Estado, tais como o trânsito, meio ambiente, urbanismo, orçamento, saúde pública, ordem pública e tributação, etc. Pode-se dizer que esse seria o conceito lato de sanção administrativa, que se contrasta com o de sanção penal e sanção civil.

Entretanto, também é possível restringir o espectro de abrangência dessa concepção ampliada de sanção administrativa, observando-se os ramos do Direito que já conquistaram sua autonomia (relativa/didática), como é o caso das sanções ambientais e tributárias, por exemplo. Nessas hipóteses, sua vinculação é muito maior com o Direito Ambiental e Tributário, sendo estes afastados de um conceito *stritu sensu* de sanção administrativa, que englobaria apenas aquelas penalidades regidas pelo regime jurídico do Direito Administrativo.

O critério da autoridade competente para aplicação da sanção também não é para Silva, nos mesmos termos de Fábio Medina Osório, seguro para a definição da sanção administrativa, eis que existiriam sanções mais graves de natureza administrativa que se sujeitariam à reserva jurisdicional, tais como as decorrentes da lei de improbidade administrativa.

Por outro lado, não obstante o amplo espectro das sanções administrativas, algumas de suas subespécies careceriam de distinção em decorrência de particularidades a respeito, por exemplo, de suas fontes, aplicação, responsabilidade, procedimento e prescrição. Dessa forma, Silva expressamente adota “a tese da autonomia da natureza jurídica das sanções tributárias não-delituosas.” (SILVA, 2007, p. 107).

Heraldo Garcia Vitta, sem maiores considerações e se inspirando na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, conceitua sanção administrativa como sendo aquela imposta por autoridade administrativa (no exercício de função administrativa), em virtude de o ordenamento jurídico conferir-lhe tal competência, e em decorrência da realização de uma conduta contrária ao comando da norma (ilícito administrativo) (VITTA, 2003, p. 35).

Para tanto, Vitta toma como fundamento a aceção de função administrativa do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, que entende tal conceito como sendo:

a função estatal, exercida normalmente pelo Poder Executivo e seus sujeitos auxiliares e atipicamente por órgãos de outros Poderes, sempre na conformidade de um regime hierárquico, e que, tal como resulta do sistema constitucional brasileiro, caracteriza-se juridicamente pelo fato de ser desempenhada mediante comportamentos infralegais ou, excepcionalmente, infraconstitucionais vinculados, submissos todos a controle de legalidade pelo Poder Judiciário. (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 349).

Rafael Munhoz de Mello conceitua sanção administrativa como sendo “a medida aflictiva imposta pela Administração Pública em função da prática de um comportamento ilícito” (MELLO, 2007, p. 63). Dessa forma, o autor expressamente adota como critério distintivo o elemento subjetivo, ou seja, a Administração Pública como autoridade sancionadora, discordando de Fábio Medina Osório e de Paulo Roberto Coimbra Silva. Para Mello:

O principal traço característico das sanções administrativas é o sujeito competente para impô-las: as sanções administrativas são impostas pela Administração Pública. Trata-se de elemento decisivo para identificá-las. Se a medida punitiva não é imposta pela Administração Pública de sanção administrativa não se trata. (MELLO, 2007, p. 63).

Frisa-se que, posteriormente, o mesmo autor, afirma categoricamente que: “o traço que identifica a sanção administrativa é formal” (MELLO, 2007, p. 65), ou seja, seria o regime jurídico adotado o principal elemento distintivo.

Mello tenta, então, distanciar-se da distinção de Osório, que classificou de ultrapassada, pois calcada em critérios qualitativos (os valores defendidos pelo Direito Administrativo). Todavia, nesse desiderato, parece que acabou recaindo em uma aporia, eis que, para ele, a sanção administrativa seria aquela imposta por uma Autoridade Administrativa a um ilícito administrativo, sendo que o ilícito só possui essa natureza porque a ele é imposta uma sanção administrativa:

Complementando o que acima foi afirmado, o ilícito é administrativo porque a ele é atribuída uma sanção administrativa; a sanção é administrativa porque a autoridade competente para impô-la integra a administração pública. (MELLO, 2007, p. 63-64).

Tentando traduzir seu argumento, pode-se concluir que, para Mello, os critérios subjetivo e formal se complementam, ou seja, ao ser imposta por uma autoridade administrativa (ou revestida em função administrativa), o regime jurídico adotado pela sanção é de Direito Administrativo, portanto, essa seria a natureza de tal potestade sancionatória.

Considerando-se a tradução de seu entendimento, seria possível entender por que Mello defende que os Poderes Legislativo ou Judiciário poderiam impor sanções

administrativas, fato reconhecido praticamente de forma pacífica pela doutrina em geral.

Ademais, também ficaria mais fácil entender a sua crítica a Fábio Medina Osório no que se refere a considerar possível a imposição de sanções administrativas, pelo Judiciário, mesmo em sua função jurisdicional (v.g., nos casos de improbidade administrativa):

Identificar sanção administrativa com ‘o campo de incidência do direito administrativo formal e material’ ou com os ‘valores protegidos pelo direito administrativo’ significa retornar às ultrapassadas concepções qualitativas do ilícito administrativo, que pretendiam identificá-lo pela natureza da atividade. Como afirmado, não é a natureza da atividade que separa os ilícitos penais dos administrativos, mas sim o regime jurídico das respectivas sanções. (...) A posição de Fábio Medina Osório conduz a uma ampliação indesejável. (MELLO, 2007, p. 68).

Na verdade, tal crítica seria desferida em razão não de que o Poder Judiciário não poderia impor sanções administrativas, mas sim de que essas sanções somente poderiam efetivamente ser consideradas administrativas, caso seu regime jurídico fosse vinculado à Administração Pública, e não a um procedimento jurisdicional. Dito de outro modo, somente poderiam ser consideradas como sanções administrativas as potestades punitivas aplicadas pelos Poderes Legislativo e Judiciário, desde que relacionadas com a função administrativa e segundo o regime jurídico específico do Direito Administrativo.

Assim, pelo fato de não se submeterem ao regime jurídico próprio do Direito Administrativo, as sanções impostas pelo Judiciário nos casos da Lei de Improbidade Administrativa e do Estatuto da Criança e do Adolescente, por exemplo, não poderiam ser consideradas como sanções administrativas, a elas não se aplicando os princípios do Direito Administrativo Sancionador.

Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández também parecem render-se ao elemento subjetivo como o principal critério para distinção das sanções administrativas das demais, eis que as conceitua como “un mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal” (ENTERRÍA, 2000, p. 159).

No mesmo sentido, Suay Rincón entende a sanção administrativa como sendo: “cualquier mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal a resueltas de un procedimiento administrativo y con una finalidad puramente represora” (RINCÓN, 1989, p. 56).

Ainda na doutrina espanhola, Alejandro Nieto ressalta que o critério subjetivo é fundamental, eis que “quien sanciona es un órgano administrativo, que actúa conforme a un procedimiento administrativo, aplica unas normas administrativas, (...) su encuadramiento en el derecho administrativo está, pues, por encima de cualquier duda.” (NIETO, 2005, p. 182).

Sem embargo, após toda controvérsia demonstrada, o cerne da discussão parece inequivocamente remontar ao conceito de ilícito administrativo que, por sua vez, implicará, quando verificado como o antecedente de uma norma sancionatória, a adoção de um regime jurídico específico, vinculado ao Direito Administrativo. O problema é que o ilícito administrativo, conforme restará demonstrado, não possui qualquer diferença ontológica com o ilícito vinculado a outros ramos do Direito, sendo rotulado como tal única e exclusivamente em razão de uma escolha do legislador⁵⁴.

Em síntese, o conceito de sanção administrativa está vinculado ao de ilícito administrativo, que tem definição puramente dogmática, de forma que quaisquer dos elementos que se possa utilizar para essa definição podem sofrer críticas. Isso porque compete ao legislador definir quais tipos de injusto submeterá ao regime jurídico das potestades penais, potestades administrativas em geral ou das potestades administrativas *stritu sensu* (específicas para ramos do Direito que já conquistaram sua autonomia, tais como o Direito Tributário e o Ambiental, por exemplo).

Vale, por conseguinte, o conceito estrutural de sanção administrativa, ou seja, consequência de uma norma jurídica sancionadora, que tem em sua hipótese um ilícito administrativo, definido como tal pelo legislador, dentro dos contornos delineados pela Carta Política.

3.3 A sanção civil

Utilizando novamente a estrutura da norma, podem-se definir as sanções cíveis como os consequentes da norma sancionatória (secundária ou perinorma), legal ou contratual, decorrentes do descumprimento de uma norma de conduta de natureza civil, prevista em lei ou em contrato.

A primeira particularidade a ser ressaltada é que a sanção civil pode ser infligida em decorrência do descumprimento de obrigações legais (v.g., pagamento de pensão alimentícia) ou contratuais (por exemplo, a mensalidade de uma faculdade). Em razão desse fato, quando decorrem de obrigações contratuais, geralmente podem ser cobradas e resolvidas sem a

⁵⁴ De fato, defende-se que o legislador não possui completa discricionariedade para definir entre sanção penal e administrativa (*latu sensu*) para todas as condutas ilícitas. Alguns atos, os de ofensa mais grave, devem obrigatoriamente ser submetidos a sanções penais, eis que a Constituição outorga “mandados de criminalização”, conforme será abordado no Capítulo 5.

necessidade de procedimentos judiciais, como ocorre no caso dos protestos de títulos. Nessas hipóteses, apenas em último caso o Poder Judiciário seria chamado para solucionar a controvérsia.

Outra característica da sanção civil é que, na grande maioria das vezes, sua função é ressarcitória (ou indenizatória), visando a recompor o patrimônio do ofendido. Em geral, seu antecedente é um dano, o que implica figurar no consequente da norma a sua reparação.

Entretanto, cumpre salientar que, apesar de a principal função das sanções civis ser a recomposição do dano, nada impede que essas potestades sancionatórias também tenham fins punitivos, repressivos ou, até mesmo, didáticos. A multa imposta normalmente pelas operadoras de telefonia nas hipóteses em que o cliente se desliga antes do prazo de fidelização, independentemente da análise de sua legalidade frente ao Direito do Consumidor, possui clara finalidade punitiva e repressiva. Uma advertência aplicada por um clube campestre a seu sócio têm função didática, não obstante seus fins preventivos e repressivos. Em ambos os casos citados, a sanção não deixará de ser civil.

Válida, portanto, a advertência de Paulo Roberto Coimbra Silva no sentido de que “a função exercida por uma sanção não é um critério válido para a identificação de sua natureza jurídica” (SILVA, 2007, p. 90).

Cumpre esclarecer, contudo, que pelo fato de que uma sanção civil pode realizar funções indenizatórias e punitivas não quer dizer que possa fazê-lo cumulativamente. Por sua própria natureza, essas finalidades não são compatíveis entre si, eis que decorrem de antecedentes completamente distintos. A sanção punitiva deve ter no antecedente da norma um ato ilícito e a sanção ressarcitória um dano. Assim, para que se possa apenar um infrator com ambas as funções, hão de se impor duas normas sancionatórias distintas, uma com cada função. Além disso, o ilícito que justificou a imposição da sanção punitiva também deve ter acarretado em um dano ao ofendido, sendo que será justamente esse dano que fundamentará a sanção indenizatória que também se pretende infligir. Em outras palavras, o mesmo ato do infrator tem que ser considerado um ilícito e ter ocasionado um dano, o que nem sempre ocorre ao mesmo tempo.

Por fim, Silva ressalta, ainda, a impossibilidade de cumulação de sanções civis com exatamente a mesma função, tendo em vista a incidência do princípio do *non bis in idem* e da proporcionalidade, caracterizados como princípios gerais da repressão (SILVA, 2007, p. 91)⁵⁵.

⁵⁵ A incidência das normas gerais da repressão parece bem clara no caso de obrigações *ex lege*, tais como o pagamento de pensão alimentícia em que as sanções são manifestações do *ius puniendi* estatal, restando impedida, sob pena de *bis in idem*, a dupla penalização do inadimplente (v.g., prisão e multa). Entretanto, a

3.4 A sanção tributária

O português José Casalta Nabais, em obra já anteriormente citada, desenvolve a lúcida tese de que o imposto é um dever fundamental do cidadão, categoria autônoma, mas vinculada aos direitos fundamentais, indispensável para a sua concretização. Isso, mormente no contexto atual em que praticamente todos os Estados do globo podem ser caracterizados, na expressão do autor, como Estados Fiscais, em que suas necessidades financeiras são essencialmente financiadas por impostos (melhor dizendo, tributos, na experiência brasileira).

Nesse sentido, mister transcrever trecho da obra do citado autor português:

Os deveres fundamentais [para o autor, inclusive os de pagar impostos], ao contrário do que seu esquecimento ou fraco tratamento constitucional parecem sugerir, não são nem aspecto – o aspecto dos limites – dos direitos fundamentais, nem um aspecto – o aspecto dos reflexos individuais – dos poderes estatais, mas sim uma categoria constitucional própria colocada ao lado da dos direitos fundamentais. (...) os deveres fundamentais, tomada essa expressão em sentido próprio ou estrito, não são nem matéria da (sub)constituição política (ou do estado) nem matéria da (sub)constituição econômica (ou da sociedade), mas sim matéria *latu sensu* dos direitos fundamentais, entendida esta como identificadora de todo o estatuto constitucional do indivíduo polarizado na categoria dos direitos fundamentais e que é constitucionalmente legítimo considerar uma matéria específica dotada de autonomia face às outras matérias (ou partes) da constituição, autonomia que, por força da própria unidade da constituição (global), não pode deixar de ser negativa. (NABAIS, 2004, p. 36-37).

Em razão da importância das obrigações tributárias, portanto, o Direito Tributário conquistou sua autonomia (relativa, tendo em vista a unidade da Constituição, na lição de Nabais), bem como é dotado de ordem sancionadora própria, o Direito Tributário Sancionador, nos termos em que se defende no presente trabalho.

Assim, a toda norma de conduta (primária ou endonorma) prevista na legislação tributária é verificada uma norma sancionatória (secundária ou perinorma), visando justamente reforçar a sua eficácia. A sanção tributária caracteriza-se, nesse sentido, em termos estruturais, como o conseqüente da perinorma, que tem como hipótese um ilícito tributário, caracterizado como a conduta oposta ao mandamento da endonorma tributária na qual ela se

aplicação de referidas normas da repressão no caso de obrigações contratuais ainda carece maiores aprofundamentos, tendo em vista não se tratar de aplicação do *ius puniendi* do Estado. Apesar de tal análise se desviar do tema proposto, eis que, inequivocamente, tais sanções não se submetem ao regime próprio do Direito Tributário Sancionador, pode-se, pelo menos, ressaltar a tendência manifestada pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da chamada “horizontalização dos direitos fundamentais”. Tal teoria, inclusive defendida pelo STF no RE nº 201.819/RJ, pode sinalizar o caminho a ser seguindo no caso de obrigações contratuais. Nesse sentido, confira-se: RE 201819, Relator(a) Min. Ellen Gracie, Relator p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 11/10/2005, DJ 27-10-2006.

conecta.

Exemplificando, se há uma endonorma tributária determinando que “Se auferida renda” (hipótese), “Deve-se pagar imposto de renda” (consequente), a sanção tributária se caracteriza como sendo a consequência da perinorma tributária quando essa conduta não for realizada, que pode ser assim representada: “Se não realizado o pagamento do imposto de renda” (hipótese), “Deve incidir multa de vinte por cento sobre seu valor” (consequente).

Paulo Roberto Coimbra Silva confirma o conceito estrutural de sanção tributária, ressaltando que os entes tributantes, ao imporem uma conduta a ser cumprida pelo contribuinte ou responsável (obrigação tributária), não podem deixar de tratar da possibilidade de seu descumprimento, prevendo uma consequência aflitiva para aqueles que deixaram de atender ao comando legal, ou seja, à sanção. No caso específico do Direito Tributário, uma sanção não penal.

Para o autor, o ordenamento jurídico brasileiro não adotou a tese da unidade do *ius puniendi* estatal, de modo que as sanções tributárias não possuem natureza penal. Ademais, vários outros fatores de distinção seriam apontados pela doutrina nacional para afastar as duas esferas sancionatórias. Pode-se afirmar, por exemplo, que a sanção penal tem como características diversas da tributária: a reserva jurisdicional, a obrigatoriedade da responsabilidade objetiva, a competência legislativa da União.

Entretanto, ainda que não submetidas ao regime jurídico do Direito Penal, existem fatores de aproximação que não podem ser desprezados, sendo importantes as seguintes considerações de Silva:

Todavia, abra-se breve parêntese para ponderar, desde logo, que se, de um lado, não podem as sanções estritamente tributárias ser consideradas de natureza penal, como tem prevalecido em diversos países da Europa Ocidental, em virtude de seus inegáveis fatores distintivos, de outro lado, há de se reconhecer, também, a presença de fatores de aproximação entre ambas, cujas relevantes conseqüências serão oportunamente destacadas [dentre elas, a permeabilidade de princípios]. (SILVA, 2007, P. 113).

Ademais, Silva ressalta que a autonomia conquistada pelo Direito Tributário impõe ser inconveniente a submissão das sanções tributárias ao Direito Administrativo Sancionador, merecendo ser segregadas e emancipadas em subespécie autônomas das demais sanções administrativas, por diversas particularidades que assim aponta:

- a) sendo derivativas do poder de tributar, sujeitam-se aos princípios retentores do poder de tributar, a exemplo do princípio que veda seu efeito confiscatório;
- b) por idêntica razão, ou seja, por consistirem em manifestação do *ius tributandi*, diferentemente das sanções penais, a competência legislativa para sua estipulação

acompanha as mesmas regras da repartição da competência tributária;

c) decorrem da prática de ilícitos fiscais, materiais ou formais, de cujo estudo, interpretação e escorreita aplicação jamais poderá prescindir;

d) contêm inúmeras particularidades, tais como aquelas decorrentes de suas limitações quantitativas e qualitativas;

e) o seu subserviente entrelaçamento aos princípios e normas gerais da repressão, em sua maioria oriundas do Direito Penal, algumas delas já incorporadas pelo legislador tributário, como a retroação benéfica da lei que estipule sanção menos severa (106, II, do CTN), a interpretação mais favorável ao acusado (art. 112, CTN), e outras sem previsão explícita, conforme exposto mais adiante;

f) extinção da responsabilidade do infrator por força da denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido, quando for o caso (art. 138, CTN), ou, mesmo, a possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento de valores devidos a título de tributos e consectários, quando criminalizada a infração tributária. (SILVA, 2007, p. 113-114).

Ives Gandra da Silva Martins possui entendimento diferente, inclusive divergente daquele defendido na presente obra, ou seja, em seu intento de diferenciar as sanções tributárias do Direito Penal, prefere aproximá-las às sanções civis. Até mesmo às sanções penal-tributárias, o autor atribui-lhes natureza jurídica de prisão civil, à semelhança do peculatório, do depositário fiel e do devedor de pensão alimentícia.

Sobre a equiparação das sanções tributárias às sanções civis, Ives Gandra da Silva Martins afirma:

Para o peculatório, para o depositário infiel e para o marido que está obrigado a prestar alimentos provisionais a prisão como uma forma de coação, a fim de que os bens a que têm direito o Estado, o mandante e a família sejam recebidos. O mesmo se pode dizer da sanção pecuniária, da perda de direitos ou até da liberdade, no campo tributário, onde inexistem características penais, mas apenas sanções inerentes a uma 'economia de aquisição compulsória', que visa, fundamentalmente, forçar a recepção do crédito público. No caso de prisão, pode-se falar, inclusive, em prisão de natureza tributária, como nos casos retro citados se falou em prisão de natureza civil. Sendo esta a mais relevante razão da sanção tributária, em nossa opinião, preferimos, a ter de adotar uma divisão apenas párea efeitos didáticos – já que consideramos a sanção integrante e constitutiva do direito tributário – o nome de 'direito tributário sancionatório', visto que a natureza jurídica da sanção tributária difere essencialmente das penas do direito criminal. (MARTINS, 1980, p. 16).

Interessante que Martins adota a divisão didática que chamou de Direito Tributário Sancionatório, semelhante à nomenclatura adotada no presente trabalho, mas por razões distintas. O estudo em comento adota a expressão Direito Tributário Sancionador para designar o sub-ramo do Direito Tributário que trata de suas sanções e o faz a fim de ressaltar sua adequação às normas gerais da repressão, mormente desenvolvidas pelo Direito Penal. Por outro lado, Ives Gandra Silva Martins utiliza semelhante expressão, mas para definitivamente afastar as potestades punitivas em matéria fiscal do campo do Direito Penal, ou seja, para evitar a utilização da denominação Direito Tributário Penal.

Apesar de se concordar com Martins no sentido de que as sanções tributárias são inerentes ao Direito Tributário, submetendo-se ao seu regime geral, diverge-se a respeito de sua conclusão no sentido da natureza civil dessas sanções.

Giuliani Fonrouge aproxima-se do entendimento ora defendido no sentido que atribui às sanções tributárias caráter autônomo, bem como funções de prevenção e repressão, afastando-as de finalidades ressarcitórias, típicas das sanções civis. Na verdade, confere-lhes natureza penal em sentido lato (de punição, e não submissão ao regime jurídico do Direito Penal propriamente dito):

As sanções fiscais oferecem acentuado particularismo, que justifica a sua consideração independente, porém essencialmente têm caráter sancionatório, para prevenir e reprimir as transgressões e não para reparar qualquer dano, como muito bem entendeu um tribunal argentino de maneira que, em sua essência, são de natureza penal – com a condição de ser entendida esta expressão em sentido genérico e não circunscrita à ilicitude contemplada pelo código penal. Não se regem pelas normas deste, nem tampouco pertencem ao que já se chamou de “direito penal administrativo” ou “direito penal econômico” cuja autonomia é, para nós, inadmissível. (FONROUGE, 1973, p. 239).

A particularidade da posição de Fonrouge, provavelmente decorrente de questões impostas pelo próprio ordenamento jurídico argentino (v.g., as províncias possuem competência legislativa para impor sanções tributárias delitivas relativas a impostos internos de sua jurisdição), é a que tanto as sanções tributárias não-delitivas, quanto às delitivas, dever-se-iam submeter ao Direito Tributário, afastando o Direito Penal em ambos os casos.

O supramencionado tributarista argentino defende, dessa forma, que:

As sanções por infrações tributárias, de ordem substancial ou formal, já consistam em penas corporais ou pecuniárias ou em outros tipos de condenações (fechamento de estabelecimento, inabilitação, etc.) pertencem a uma só e única categoria jurídica como dissemos; não só como conseqüência da autonomia do direito financeiro – e de sua parte principal, o direito tributário – mas também por circunstâncias inerentes à ordenação institucional argentina e até por exigências do princípio da certeza do direito. (FONROUGE, 1973, p. 243-244).

Paulo de Barros Carvalho, ressaltando a polissemia do vocábulo sanção⁵⁶ e da pluralidade de tipos sancionatórios, indica traços em comum para as sanções tributárias, possibilitando a sua identificação como: “ações ou omissões que, direta ou indiretamente

⁵⁶ Cabe salientar que Paulo de Barros Carvalho não entende, invocando o pensamento de Carlos Cossio e a doutrina de Lourival Vilanova, que as sanções chamadas “administrativas” (pode-se entender também as tributárias) como figurante no conseqüente da perinorma. Elas não seriam normas sancionadoras em sentido estrito, pois para tanto deveriam ser impostas pelo Estado-juiz, em uma relação de cunho jurisdicional. As normas impositivas de sanções tributárias seriam, então: “normas primárias que se justapõem às outras normas primárias, entrelaçadas, lógica e semanticamente, a específicas normas secundárias.” (CARVALHO, 2008b, p.757).

representam o descumprimento de deveres estatuídos por leis fiscais.” (CARVALHO, 2008b, 773).

Importante frisar que a sanção tributária, em razão de suas finalidades, afasta-se da sanção civil, nos termos já demonstrados. Ademais, mesmo com semelhanças, inclusive no que se refere aos fins punitivos, repressivos e didáticos, as sanções tributárias se aproximam das penais, mas com elas não se confunde. De fato, as potestades sancionatórias se identificam com o conceito lato de sanção administrativa presente na maioria da doutrina sobre o Direito Administrativo Sancionador.

Ocorre, contudo, que em razão da sua inequívoca submissão ao Direito Tributário, que, por sua vez, é considerado como ramo didaticamente autônomo do Direito, é que se afasta a sanção tributária do conceito estrito de sanção administrativa, relegando sua regência ao sub-ramo do Direito Tributário Sancionador.

Giuliani Fonrouge afirma, exatamente nesse diapasão, que:

As sanções fiscais não pertencem ao direito penal comum, nem ao direito administrativo ou ao direito econômico e, certamente, tampouco ao chamado direito penal administrativo (ou direito administrativo penal); nem acreditamos que possam constituir disciplina autônoma com seria o direito penal tributário. Consideramos que simplesmente constituem um capítulo do Direito Tributário, disciplina que integra o direito financeiro e, como tal, é independente, porém concedendo o direito fiscal como um todo orgânico com aspectos diversos – porém interrelacionados e não separados (...). (FONROUGE, 1973, p. 240-241).

Em conclusão, para fins de prosseguimento do estudo, pode-se afirmar que, em termos materiais, a sanção tributária é toda medida aflitiva imposta pela Administração Tributária ou entes paraestatais a um contribuinte, responsável ou destinatário da obrigação acessória, como consequência de um ilícito tipificado na legislação tributária, com finalidades punitiva, repressiva e didática, sujeitando-se ao regime jurídico próprio do Direito Tributário e observando-se as particularidades do Direito Tributário Sancionador a ele vinculado.

Medida aflitiva, tendo em vista que, conforme já apontado, o conceito estrito de sanção tributária, para fins de submissão às normas gerais da repressão, somente pode ser considerado em seu viés negativo, sendo excluídas as medidas com finalidade premial.

Imposta pela Administração Tributária, eis que, em termos gerais, o art. 119, do CTN determina que o sujeito ativo da obrigação tributária (principal ou acessória – não houve discriminação por parte do legislador complementar) é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência tributária para exigir seu cumprimento.

Por outro lado, cumpre esclarecer que foram acrescentados os entes paraestatais, tendo em vista que, principalmente no contexto do Estado Democrático de Direito e na busca por

um sistema tributário que visa adequar-se a esse paradigma, não se pode deixar de proferir críticas sobre a restrição realizada pelo citado dispositivo do Código Tributário Nacional.

A interpretação literal do art. 119, do CTN determinaria que somente pessoas jurídicas de direito público poderiam colocar-se na condição de sujeitos ativos tributários, com capacidade para exigir tributos e suas respectivas sanções, eliminando completamente o conceito de tributação parafiscal, tão cara a sociedades como a brasileira, em que o poder público, por si só, não consegue solucionar nem os anseios mais básicos da população.

Realmente o dispositivo acima deixa transparecer que o legislador acabou por utilizar um conceito lato de competência tributária (equiparado à competência legislativa) a fim de indicar o sujeito ativo da obrigação tributária. Tal fato acabou por causar os problemas narrados, como bem aponta o professor Sacha Calmon:

Ao que tudo indica, o autor do CTN utilizou 'competência' em sentido lato, significando competência legislativa e, também, competência enquanto capacidade ativa. Mas, ao fechar a capacidade ativa exclusivamente nas pessoas jurídicas de Direito Público, sem dúvida apequenou o universo dos sujeitos ativos das obrigações que estamos acostumados a ver todos os dias. A realidade briga com a norma, em desfavor dessa última. (COELHO, 2001, p. 591).

Não há dúvidas, contudo, que, em se tratando de determinar o polo ativo da obrigação tributária, não são apenas os entes dotados de competência tributária plena (ou seja, com poderes para legislar sobre o determinado tributo) que devem figurar nesse rol, mas sim aqueles entes que, mediante determinação legal, possuam capacidade tributária ativa, ou seja, os chamados entes paraestatais.

Nesse diapasão, confira-se o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

Em alguns casos, porém, verificamos que a lei instituidora do gravame indica sujeito ativo diferente daquele que detém a respectiva competência, o que nos conduz à conclusão de que uma é a pessoa competente, outra a pessoa credenciada a postular o cumprimento da prestação. (...) Podemos definir parafiscalidade como o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares. (CARVALHO, 2008, 254-255).

Roque Antônio Carrazza também não diverge do entendimento acima esboçado:

A arrecadação tributária é feita, em geral, pelo órgão destinatário do tributo, por meio de seus competentes órgãos. Nada impede, porém, que tal incumbência seja confiada a uma pessoa qualquer (pública ou privada), estranha à organização administrativa do mesmo. (...) A parafiscalidade é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa a pessoas

públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou interesse público) diversas do ente impositor, que, por vontade dessa mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado para a consecução de seus objetivos. (CARRAZZA, 1977, p. 40).

A competência tributária, que envolve o poder de legislar, não pode ser confundida com capacidade tributária ativa, que representa o direito de cobrar e receber tributos. Geralmente os dois institutos são verificados no mesmo ente, mas nem sempre isso ocorre, como nos casos, justamente, da tributação parafiscal, de que são exemplos os tributos arrecadados pela Ordem dos Advogados do Brasil (contribuições sociais de interesse da respectiva categoria profissional)⁵⁷ e pelos sindicatos (contribuições sindicais).

A sanção tributária é imposta a contribuintes e responsáveis em razão de que são esses os sujeitos passivos da obrigação tributária, figurando no polo passivo, não só da relação jurídica principal, mas também da acessória, conforme determina o art. 121, do Código Tributário Nacional.

Nesse tocante, cumpre realizar um esclarecimento, ou seja, nos termos do art. 113, § 3º, do CTN, as sanções tributárias de natureza pecuniária, mesmo quando impostas em decorrência do descumprimento de uma obrigação acessória (formal), são consideradas como obrigações tributárias principais. As multas fiscais *in concreto*, por conseguinte, serão sempre obrigações principais em nosso ordenamento⁵⁸.

Cumpre esclarecer, ainda, que os responsáveis tributários situam-se nessa posição em decorrência de dois fenômenos: a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição. No primeiro caso, o dever de adimplir a obrigação, que seria do contribuinte, é transferido para o responsável, por opção do legislador. No segundo caso, o contribuinte que naturalmente deveria arcar com o ônus tributário, sequer se insere na obrigação tributária, ele é antecipadamente substituído por terceiros, pelos motivos previstos na lei. Em outras palavras, a sanção tributária pode ser dirigida ao responsável ou ao substituído, como costuma denominar a doutrina e a jurisprudência o sujeito passivo por substituição.

⁵⁷ Não se desconhece, contudo, posições contrárias à conceituação da anuidade paga à OAB como tributo. Confira-se, nessa linha, o entendimento de José Eduardo Soares de Melo (MELO, 2006, p. 162). O Colendo Superior Tribunal de Justiça possui, inclusive, recente entendimento considerando de natureza civil a contribuição para a OAB (REsp 1066288/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09/12/2008, DJe 27/02/2009).

⁵⁸ Esclarece-se que não há relação direta entre norma primária (de conduta) e obrigação principal, nem entre norma secundária (sancionatória) e obrigação acessória. Tanto uma obrigação principal, quanto uma obrigação acessória são representadas por normas de primárias, ensejando, conseqüentemente, a aplicação de normas secundárias em caso de seu descumprimento. Por outro lado, o conseqüente pecuniário de uma norma secundária (a multa fiscal), quando verificado, se transformará sempre em uma obrigação principal, nos termos mencionados.

Ademais, inclui-se o destinatário da obrigação acessória como susceptível de receber a sanção tributária, tendo em vista que, apesar de nem sempre figurar como contribuinte ou responsável pelo recolhimento de um tributo, por lhe ser imposto um dever formal, é possível a incidência da conseqüente sanção em caso de seu descumprimento. Geralmente o sujeito passivo da obrigação tributária é o sujeito passivo da obrigação acessória. Todavia, em decorrência, até mesmo, do caráter autônomo da obrigação acessória, há casos em que essa situação não ocorre.

Nesse sentido, o art. 122, do CTN, determina que “o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituem seu objeto”, de modo que, combinando esse dispositivo com o art. 197, também do Código Tributário Nacional (principalmente seu inciso VII), é juridicamente possível a atribuição de deveres instrumentais a terceiros que não se inserem na qualidade de contribuintes, nem de responsáveis tributários⁵⁹. Tal imposição, contudo, deve respeitar o sigilo profissional no que se refere ao repasse de informações de terceiros⁶⁰.

Importante, ainda, realizar duas observações quanto aos destinatários das sanções administrativas. A primeira é que, não obstante tenham se inserido os responsáveis no conceito de potestades punitivas em matéria tributária, a sua penalização comporta uma análise mais detida em cada caso concreto, eis que essa situação, como ainda será abordada no presente trabalho, pode atrair a incidência dos princípios da culpabilidade e da intranscendência da pena, aplicáveis ao Direito Tributário Sancionador com os devidos matizes, vetando a punição de pessoa diferente daquela que efetivamente cometeu o ilícito tributário.

A segunda observação é a de que a sanção por descumprimento da obrigação acessória destinada a fornecer informações ao fisco pode ser afetada pelo princípio da vedação à autoincriminação, que será objeto de futura análise, sem se olvidar a importância do dever de prestar informações à fiscalização.

⁵⁹ Não se desconhecem posições contrárias a esse entendimento, que se utilizam, inclusive, da decisão do STJ no REsp 539.084/SP, como sucedâneo. Todavia, sem embargo, tal posicionamento judicial apenas afirma que a imposição de obrigações acessórias deve atender aos interesses da fiscalização, fato não observado no caso concreto. Algo muito diferente de se afirmar que o STJ veda a imposição de obrigações tributárias a terceiros, não contribuintes ou responsáveis.

⁶⁰ Inclusive cabe ressaltar que há antigo julgado do STF em que foi considerada ilegítima penalidade imposta à contabilista em razão de que não teria cumprido obrigação acessória destinada a informar a inadimplência tributária de seus clientes (RE 86420, Relator Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/05/1978).

A expressão como consequência de um ilícito tipificado na legislação tributária foi inserida em razão do fato de que, ontologicamente, o ilícito é idêntico em todas as searas do Direito em que é verificado⁶¹. Assim, o que diferencia uma sanção tributária de cunho não delitiva de uma sanção penal tributária, e até mesmo de uma sanção administrativa *stritu sensu*, é justamente a escolha do legislador (dentro dos limites do Texto Maior), que preferiu atribuir ao primeiro caso uma penalidade tutelada pelo Direito Tributário, no segundo, uma outra tutelada pelo Direito Penal e no terceiro, pelo Direito Administrativo.

Com finalidades punitiva, repressiva e didática, eis que são essas as funções da sanção tributária delimitadas no estudo para fins de submissão ao Direito Tributário Sancionador e às normas gerais da repressão a ele permeáveis. Funções como a indenizatória, por exemplo, foram descartadas para fins de caracterização das sanções tributárias, aproximando as potestades sancionatórias com essa função mais das sanções civis, eis que possuem como antecedente da perinorma, não um ilícito, mas um dano. A função premial, apesar de tecnicamente possível para as sanções tributárias, também não se submetem, como visto, ao regime do Direito Tributário Sancionador, até mesmo por questões de sua natureza e estrutura, não havendo que se falar em repressão nesses casos. A função assecuratória, da mesma forma, também não se compatibiliza com a aplicação dos princípios gerais da repressão, o que, didaticamente, levou à sua desconsideração.

A menção à sujeição ao regime jurídico próprio do Direito Tributário foi realizada para reafirmar que o caráter formal também é importante para a conceituação da sanção tributária. Mesmo que o regime a que é submetido uma sanção seja decorrência da determinação do legislador, após sua veiculação, ele caracteriza, sim, a natureza da sanção. O que não se pode afirmar é que esse critério (o formal) é o fator central de identificação da natureza de uma potestade sancionatória estatal, eis que tal caracterização é dogmática.

Por outro lado, ao se ressaltar que as sanções tributárias se submetem ao regime jurídico próprio do Direito Tributário, procura-se tornar expresso que todas as normas relativas a esse ramo do Direito devem ser utilizadas para fins de sua imposição. São os conceitos, princípios e as estruturas lógicas do ordenamento jurídico-tributário que devem servir de base para as sanções tributárias, e não o Direito Penal ou Administrativo. Com a autonomia (relativa/didática) do Direito Tributário é a ele que as sanções tributárias devem se vincular.

⁶¹ A teoria da unicidade do injusto será abordada com mais profundidade no Capítulo 5, específico sobre o tema no presente estudo.

Além disso, para a compreensão das sanções tributárias, deve-se observar as particularidades do Direito Tributário Sancionador, sub-ramo específico do Direito Tributário. Isso porque trata especificamente das penalidades em matéria fiscal, possibilitando, em razão de seu enfoque e metodologia, um estudo mais aprofundado sobre a aplicação das normas gerais à repressão, sobretudo por interseções entre as potestades sancionatórias em matéria fiscal e o Direito Penal, ramo historicamente mais desenvolvido no tratamento das manifestações do *ius puniendi* estatal.

Sobre o tema, Paulo Roberto Coimbra Silva assevera que:

Por essas e outras razões disseminadas, com maior ou menor ênfase, no presente trabalho, sustenta-se a conveniência de reconhecer-se o Direito Tributário Sancionador como um sub-ramo específico e importante do Direito Tributário, que atrai a prevalente aplicação e princípios e normas gerais da repressão. (SILVA, 2007, p. 115).

Por fim, cabe esclarecer que não se pretendeu realizar um conceito fechado, indene de críticas, das sanções tributárias, até mesmo porque se assume a premissa de que toda conceituação, por mais precisa que possa parecer, jamais conseguirá abordar todas as particularidades do objeto conceituado. Além disso, todas sofrem as consequências inerentes à linguagem, ou seja, carecerão sempre da atividade do intérprete que, subjetivamente, contribui na sua construção, eliminando qualquer pretensão de certeza e imutabilidade.

As seguintes palavras de Paulo de Barros Carvalho ajudam a compreender a afirmação mencionada no parágrafo acima:

A instável relação entre os homens no turbulento convívio social, gera inevitáveis mutações semânticas, numa sucessão crescente de alterações que se processam no interior do espírito humano. Aquilo que nos parecia objeto de inabalável convicção, em determinado momento de nossa existência, fica desde logo sujeito a novas conformações que os fatos e as pessoas vão suscitando, no intrincado entrelaçamento da convivência social. O mundo experimenta mudanças estruturais de configuração sob todos os ângulos de análise que possamos imaginar. E essa congênita instabilidade, que atinge as quatro regiões óticas, está particularmente presente no reino dos objetos culturais, território onde se demoram as prescrições jurídico-normativas. Os signos do direito surgem e vão se transformando ao sabor das circunstâncias. Os fatores pragmáticos, que intervêm na trajetória dos atos de comunicação provocam inevitáveis modificações no campo de irradiação desses valores significativos, motivo pelo qual a historicidade é aspecto indissociável do estudo das mensagens comunicacionais. (CARVALHO, 2008b, p. 198).

Diante disso, o objetivo do conceito ora formulado é, tão somente, demarcar uma acepção de sanções tributárias coerente e compatível com o cerne do trabalho, ou seja, analisar a forma como as normas gerais da repressão lhe podem ser aplicadas.

3.4.1 A sanção tributária e suas espécies

Cabe frisar que ainda que se defenda a ideia de que o injusto ontologicamente é semelhante em todas as searas do Direito, as sanções, como demonstrado, possuem natureza penal, civil, administrativa, tributária, dentre outras classificações que possam ser utilizadas didaticamente para fins de melhor identificação das normas aplicáveis a cada uma delas.

Ademais, mesmo trabalhando no conceito estrito de sanções tributárias mencionado acima, ainda é possível realizar algumas dicotomias, que têm como função organizar e facilitar o estudo ora proposto.

Nesse sentido, propõe-se a classificação segundo três diferentes critérios: o regime jurídico (se penal ou tributário), a obrigação descumprida (se principal ou acessória) e o tipo de pena aplicada (se pecuniária ou não).

3.4.1.1 Classificação segundo o regime jurídico: Sanções Tributárias Não delitivas e Sanções Tributárias Delitivas

O descumprimento de normas de conduta em matéria tributária pode ensejar, segundo critérios adotados pelo legislador (observando-se os mandamentos constitucionais de criminalização), sanções tributárias unicamente regidas pelo Direito Tributário, com as particularidades do Direito Tributário Sancionador; ou sanções relacionadas com a matéria tributária, mas regidas pelo Direito Penal, atualmente indicadas na Lei nº 8.137/90, como aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária. Em outras palavras tem-se: sanções tributárias não delitivas (ou estritamente tributárias), regidas pelo Direito Tributário; e sanções tributárias delitivas (sanções penal-tributárias ou sanções penais de índole fiscal) regidas pelo Direito Penal.

Sacha Calmon Navarro Coêlho pondera que a expressão delito tributário é bastante utilizada. Para o professor, delito é uma espécie de ilícito, de infração, mas que tem a particularidade de ser determinada pelo Direito Penal, portanto sujeitas à jurisdição criminal.

Conforme propugna o professor Sacha Calmon sobre o tema cima:

É preciso deixar claro que o ferimento da lei fiscal pode fazer com que o legislador

tipifique a conduta como um delito. (...) Todavia, se a infração é tal que não merece os cuidados do legislador penal, então não adentra o Código Penal, mantendo-se nos lindes do Direito Administrativo e do Direito Tributário. Nesta última hipótese, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas, rege-se pelas disposições legais de Direito Administrativo e Direito Tributário aplicáveis, e as sanções são aplicadas, igualmente, pelas autoridades administrativas competentes. (COELHO, 2001, p. 633).

Ainda para esse autor, em entendimento corroborado pelo presente estudo, é o legislador que define se uma infração tributária será rotulada unicamente de sanção estritamente tributária ou sanção penal-tributária: “o que ocorre é que algumas infrações tributárias merecem a atenção do legislador e tornam-se delitos penais (sonegação, contrabando, descaminho etc.).” (COELHO, 2001b, p. 21).

Assim como mencionado anteriormente, o cerne da discussão em comento trata-se apenas das sanções estritamente tributárias, eis que regidas pelo regime jurídico-tributário, e inseridas no sub-ramo do Direito Tributário Sancionador, que analisa as suas interseções com as normas gerais da repressão.

3.4.1.2 Classificação segundo o tipo de obrigação descumprida: Sanções Tributárias Materiais e Sanções Tributárias Formais

As normas de conduta tributárias, da forma previstas no art. 113, § 1º a 3º, do CTN, implicam obrigações que destinam aos cofres públicos quantias em dinheiro a título do pagamento de tributo ou penalidade (obrigações principais) ou implicam dever de fazer ou não fazer algo em prol da fiscalização (obrigações acessórias). Em ambos os casos, como demonstrado, haverá, na hipótese de descumprimento, a correspondente aplicação da penalidade.

Dessa forma, quando o antecedente da perinorma for um ilícito relacionado com o dever de entregar quantias ao Erário, ou seja, quando for o descumprimento de uma obrigação principal, a consequente sanção é denominada de sanção tributária material ou substancial. Por outro lado, na hipótese do antecedente da perinorma for um ilícito relacionado com prestações positivas ou negativas exigidas pela legislação, quer dizer, caso configure-se como o descumprimento de uma obrigação acessória, a respectiva sanção é chamada de formal⁶².

⁶² Para Sacha Calmon Navarro Coêlho o descumprimento da obrigação tributária, seja principal ou acessória, implica em ilicitude. Dessa forma, as infrações tributárias seriam de duas espécies: infração à obrigação principal

Cumpra esclarecer que ambas as sanções tributárias, materiais e substanciais, podem se revestir de caráter pecuniário ou não. As que se materializarem na forma de pecúnia serão objeto do presente estudo, independentemente se decorrerem de obrigações principais (multas moratórias) ou de obrigações acessórias (multas isoladas).

3.4.1.3 Classificação segundo o tipo de pena: Sanções Tributárias Pecuniárias e Sanções Não Pecuniárias

As consequências de um ilícito tributário, seja ele material (relacionado com a obrigação principal) ou formal (relacionado com obrigações acessórias), podem ser traduzidas em forma pecuniária ou não.

No primeiro caso, as sanções ganham normalmente a denominação de multas fiscais e consistem em entregar quantia em dinheiro ao Estado. Não se confundem com o tributo eis que possuem pressupostos completamente distintos, como anteriormente analisado. Isso quer dizer, decorrem da imposição de uma potestade sancionatória estatal, uma punição, tendo como hipótese um ilícito tributário (tributos não possuem natureza de sanção e não podem ter ilícitos em sua hipótese, nos termos do art. 3º, do CTN).

Exatamente nesse sentido é o entendimento de Navarro Coelho:

As sanções tributárias mais difundidas são as multas (sanções pecuniárias). Sancionam tanto a infração tributária substancial quanto a formal. As multas que punem a quem descumpriu obrigação principal são chamadas de 'moratórias' ou de 'revalidação'; e as que sancionam aos que desobedeceram obrigação acessória respondem pelo apelido de 'formais' ou 'isoladas'. (COELHO, 2001b, p. 39).

Os juros também são considerados como espécie de sanções tributárias de natureza pecuniária⁶³. Todavia, tendo em vista sua função ressarcitória, como demonstrado alhures, prefere-se aproximá-los das penalidades de natureza civil, excluindo-os do estudo sobre a aplicação das normas gerais da repressão.

Na segunda hipótese, as sanções tributárias não pecuniárias são geralmente chamadas de sanções políticas e constituem-se na restrição de direitos do infrator, tais como: interdição

e infração à obrigação acessória. As primeiras poderiam ser chamadas de substanciais e as segundas, de formais. (COELHO, 2001b, p. 24). No mesmo sentido: SILVA, 2007, p. 111-112.

⁶³ O entendimento de Ives Grandra da Silva Martins é nesse sentido (MARTINS, 1980, p. 61). De forma semelhante dispõe Paulo Roberto Coimbra (SILVA, 2007, p. 126-128).

de estabelecimentos, impedimento no desenvolvimento de atividades, negativa de autorização da impressão de documentos fiscais, não emissão dos comprovantes de cadastramento nos registros de contribuintes (CNPJ ou inscrições estaduais e municipais), etc.

Verifica-se que as multas tributárias vêm sendo apontadas pela doutrina e pela jurisprudência como as mais adequadas para os ilícitos fiscais, tendo em vista que se compatibilizam com o princípio constitucional do livre exercício de atividade profissional e econômica, nos termos dos arts. 5º, XIII e 170, parágrafo único da Constituição da República, bem como possibilitam melhor individualização e graduação, sendo, por conseguinte, adotadas como objeto do estudo em tela⁶⁴.

Sacha Calmon Navarro Coelho é incisivo sobre o tema:

Quanto ao primeiro aspecto, o qualitativo, as sanções fiscais só podem mesmo ser pecuniárias (multas). (...) As sanções fiscais, quer as que punem os deveres instrumentais, quer as que castigam o descumprimento do dever de pagar tributo, não devem ser privativas de liberdade – no Brasil especificamente – não podem ser privativas de liberdade. (...) as sanções por descumprimento do dever de pagar tributo não devem ser privativa de direitos. (COELHO, 2001b, p. 51-52).

⁶⁴ Sobre a impossibilidade de aplicação de sanções tributárias não-pecuniárias, veja-se: SILVA, 2007, p. 315-317 e MACHADO, 1988, 46-47. Confira-se, ainda, a jurisprudência do STF (RE 370212 AgR/RS; RE 413782/SC; RE 374.981/RS, e Súmulas n^{os} 70, 323 e 547). Ressalta-se que a questão é complexa, mormente com a discussão do “Caso American Virginia” (RE 550.769/RJ e AC 1.657/RJ) em que o Supremo Tribunal Federal pode rever sua posição histórica a respeito da impossibilidade da aplicação de sanções políticas. Todavia, apesar de instigante, o tema foge no objeto de análise proposto, que se concentra nas multas tributárias.

4 A SANÇÃO E A ESTRUTURA DAS NORMAS JURÍDICAS

Como verificado no decorrer do presente trabalho, vários autores se remetem à estrutura das normas jurídicas, geralmente calcadas em uma perspectiva kelseniana (também influenciada pela teoria egológica do Direito de Carlos Cossio), para explicar e conceituar as sanções jurídicas. Realmente, apesar das críticas passíveis de serem realizadas ao modelo fechado de normas jurídicas (centrado em normas apenas de cunho hipotético-condicional), as contribuições do mestre de Viena são bastante úteis para o estudo do tema proposto, em especial sobre a tese da unicidade do injusto, que se estabelecerá como o principal fundamento para as interseções entre as normas gerais da repressão, historicamente trabalhadas pelo Direito Penal, e as sanções tributárias.

Nesse sentido, a doutrina pátria, capitaneada por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 1981) e criticada /complementada por outros autores, tais como Sacha Calmon Navarro Coelho (COELHO, 2000), Werther Botelho Spagnol (SPAGNOL, 2002) e Flávio Couto Bernardes⁶⁵, se baseia justamente nos modelos de Hans Kelsen e Carlos Cossio para desenvolver uma própria teoria da norma jurídica tributária.

Tais esforços doutrinários se caracterizam por focar sua análise na norma de conduta que impõe deveres tributários (a norma impositiva tributária ou a regra-matriz de incidência tributária), dissecando os critérios de seu antecedente e de seu conseqüente. Entretanto, em todas as correntes mencionadas, a estrutura dual das normas é ressaltada (normas primária e secundária), o que auxilia na caracterização da sanção tributária e, mais especificamente, na constatação de que o ilícito tributário não se distancia, estruturalmente, dos demais ilícitos verificados no ordenamento jurídico, dentre eles o ilícito penal.

Diante dessas observações, cabe tecer considerações sobre as teorias da norma jurídica tributária, mormente no sentido de analisar suas implicações na norma sancionadora, importantes para o desenvolvimento do presente estudo.

⁶⁵ O professor Flávio Couto Bernardes, em sua tese de doutoramento pela Universidade Federal de Minas Gerais, denominada “O aspecto procedimental como elemento da Norma Jurídica Tributária e seus reflexos na formação do título executivo”, também se debruçou sobre o tema da estrutura da norma tributária, dissecando-a nos diversos aspectos que compõem sua hipótese e sua conseqüência. Assim, tomando como base a teoria de Sacha Calmon Navarro Coelho que será abordada com mais profundidade no presente trabalho, Bernardes irá acrescentar o aspecto procedimental ao mandamento da norma jurídica tributária, sendo essa, sem embargo, sua grande contribuição para o tema. Desse modo, por ser integrante à estrutura da norma tributária, o aspecto procedimental (conjunto ordenado de atos desenvolvido segundo as regras estabelecidas no direito positivo) deve obrigatoriamente ser seguido pela Administração Pública, sob pena de nulidade de todos os atos praticados após a efetiva ocorrência de fato previsto no aspecto pessoal da hipótese normativa. (BERNARDES, 2006).

Todavia, é de suma importância esclarecer que não se pretende filiar, de maneira cega, à afirmação de que todas as normas jurídicas se estabeleceriam como juízos hipotético-condicionais expressos unicamente da forma “Se é A, deve ser B”, tal como proposto por Kelsen. No paradigma atual, principalmente após a convocação de Dworkin para que os direitos sejam levados a sério, não há mais como não se conceber a normatividade dos princípios⁶⁶, que possuem caráter cogente em nosso ordenamento jurídico, embora geralmente⁶⁷ não possam ser descritos nos moldes da fórmula kelseniana citada.

Assim, não se desconhece todo o esforço da doutrina atual, principalmente no que se refere aos trabalhos de Ronald Dworkin⁶⁸ e Robert Alexy⁶⁹, na distinção entre regras e princípios, sendo ambos considerados como espécies do gênero norma jurídica. Tanto é verdade que se preferiu a adoção do termo normas gerais da repressão a princípios gerais da repressão ou a princípios gerais do Direito Penal para se designar as normas (que podem operar como princípios ou regras) geralmente tratadas pelo Direito Penal, mas que são aplicáveis, com os devidos matizes, em todos os casos em que há manifestação do *ius puniendi* estatal.

De fato, o que se verifica é que as normas jurídicas impositivas em matéria tributária normalmente adotam a concepção de regras, podendo, destarte, serem exprimidas nos termos da fórmula kelseniana. Além disso, as normas sancionatórias a elas relacionadas seguem a mesma lógica, ou seja, costumam apresentar-se na forma de juízos hipotético-condicionais. Nesse sentido, se por um lado, concorda-se que a estrutura da norma não é um critério

⁶⁶ A respeito da normatividade dos princípios, Ronald Dworkin escreve a importante obra “Levando os direitos a sério”, importante marco na hermenêutica principiológica. Dworkin visa justamente criticar o positivismo (em especial a vertente abraçada por H. L. A. Hart), afirmando que essa teoria se restringe a um modelo de regras, que desconsidera outros padrões, como os princípios, o que gera problema na solução de casos difíceis (*hard cases*) que, em última instância, acabam sendo solucionados mediante o emprego da discricionariedade (DWORKIN, 2007, 35-36). Luís Roberto Barroso atribui justamente a Dworkin a “abertura da constituição” realizada pelos princípios (BARROSO, 2009, p. 330). Lenio Streck também defende que a superação do modelo de regras implica uma profunda alteração do direito, porque, através dos princípios, passa a canalizar para o âmbito das Constituições o elemento do mundo prático. (STRECK, 2008, p. 229). No mesmo diapasão, confiram-se a análise de Paulo Bonavides sobre a conquista da normatividade dos princípios, desde a “Velha Hermenêutica”, o jusnaturalismo, o positivismo jurídico (sua codificação) e o pós-positivismo (sua consideração como normas cogentes). (BONAVIDES, 2003). Misabel Abreu Machado Derzi, ao comentar a clássica obra de Aliomar Baleeiro “Limitações ao Poder de Tributar” também aponta a normatividade dos princípios no contexto do Estado Democrático de Direito, em especial, os princípios constitucionais tributários. (DERZI in BALEEIRO, 2001, p. 36).

⁶⁷ Emprega-se a expressão “geralmente”, eis que simplesmente o critério estrutural não é suficiente para que seja realizada a dicotomia entre regras e princípios, como apontado por Humberto Ávila. É possível, em alguns casos, estruturar um princípio da forma “Se é A, deve ser B” (ÁVILA, 2010, p. 39). Da mesma forma, normas chamadas de “princípios” podem representar verdadeiras regras, como, por exemplo, o caso do princípio da legalidade tributária (art. 150, inciso I, Constituição da República), que culmina em invalidar o aumento de um tributo sem a edição de lei formal, com a exceção dos casos expressamente previsto na Carta Magna (modelo de interpretação tudo-ou-nada, aplicável às regras, na concepção de Dworkin).

⁶⁸ Nesse sentido: DWORKIN, 2007.

⁶⁹ Confira-se: ALEXY, 2008.

confiável⁷⁰ para a distinção entre regras e princípios⁷¹; por outro, didática e pragmaticamente, a sua análise é válida para o fim de demonstrar, não só a unicidade do injusto, mas como as normas gerais da repressão atuam nos critérios do antecedente e do conseqüente das perinormas em matéria tributária.

O próprio Humberto Ávila, defensor da normatividade dos princípios e da questionável utilização do método do sopesamento de valores para a solução de problemas jurídicos, vê utilidade no critério estrutural das normas jurídicas (demonstram seu caráter descritivo), apesar de entender que ele não pode ser indene de críticas:

O critério diferenciador referente ao caráter hipotético-condicional é relevante na medida em que permite verificar que as regras possuem um elemento frontalmente descritivo, ao passo que os princípios apenas estabelecem uma diretriz. (ÁVILA, 2010, p. 40).

Feitas as ressalvas sobre a adoção e estudo da estrutura das normas tributárias impositivas e sancionatórias segundo a lógica hipotética-condicional, passa-se a apontar como a doutrina pátria vem tratando a questão, para posteriormente serem realizadas as considerações pertinentes ao Direito Tributário Sancionador.

4.1 A regra-matriz de incidência tributária de Paulo de Barros Carvalho

Nos termos mencionados acima, as teorias da norma tributária realizadas pela doutrina pátria geralmente utilizam como base o pensamento de Kelsen e Cossio⁷², sendo que

⁷⁰ A questão é tão complexa que o próprio Dworkin reconhece a dificuldade da distinção em alguns casos, onde as regras desempenham papéis semelhantes ao dos princípios. Como exemplo, o autor cita a norma do *Sherman Act* que afirma ser nulo todo contrato que implique proibição de comércio. Nesse caso, a Suprema Corte Americana teria que definir se tal norma atuaria como regra, anulando todos os contratos que proibirem o comércio, ou se ela atuaria como princípio, trazendo para a interpretação outros padrões que não apenas a regra. A Suprema Corte Americana acabou entendendo a norma como regra, mas teve que acrescentar a expressão “não razoável” antes da proibição de comércio, ampliando o espectro da norma, quase a transformando em princípio. (DWORKIN, 2007, 44-45). Ávila critica os critérios adotados pela doutrina para a dicotomia supramencionada, inclusive, aqueles utilizados por Dworkin e Alexy. (ÁVILA, 2010, p. 35-64). Sousa Cruz vai além, afirma que ontologicamente não há qualquer diferenciação entre regras e princípios no paradigma atual (CRUZ, 2008, p. 235-323).

⁷¹ A distinção entre princípios e regras e a forma de sua aplicação no ordenamento jurídico é, certamente, um dos maiores desafios do jurista contemporâneo, justamente por isso merece um estudo mais aprofundado, distanciando-se do tema ora proposto. Para o presente trabalho, importante apenas restar clara a normatividade dos princípios, fato que se espera ter realizado. Para uma melhor análise do tema, além das obras fundamentais de Alexy e Dworkin, importante consultar, dentre outros, ÁVILA, 2010; CRUZ, 2007 e STRECK, 2008.

⁷² Também merece destaque a obra de Lourival Vilanova “As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo”. Nela o professor pernambucano estuda lógica jurídica e contribui marcadamente para as considerações sobre a norma jurídica em geral e tributária. (VILANOVA, 1977, p. 51).

a tese de doutoramento de Paulo de Barros Carvalho, que culminou na fundamental obra “Teoria da Norma Tributária”, não fugiu dessa realidade.

Cumprе esclarecer, contudo, que diferentemente do adotado no presente trabalho, a teoria de Paulo de Barros leva em consideração o modelo kelseniano de sua teoria pura, quer dizer, as normas jurídicas são construídas de forma dúplice, divididas em norma primária (sancionatória) e norma secundária (de conduta). Sua estrutura complexa (ou completa) poderia ser descrita, então, em: “Se não B, deve ser Sanção” (primária) / “Se é A, deve ser B” (secundária)⁷³.

Outra influência na obra de Paulo de Barro é a teoria egológica do Direito, idealizada pelo argentino Carlos Cossio. Nessa teoria, Cossio une os dois juízos hipotéticos de Kelsen (normas primária e secundária) em uma única norma que aglutina as duas estruturas proposicionais pela conjunção disjuntiva “ou”. Assim, dado um fato “F”, deve ser a conduta “C” (endonorma) ou não dada a conduta “C”, deve ser a sanção “S” (perinorma). Em outras palavras, o juízo hipotético disjuntivo cosseniano apresenta, em uma só equação, a norma de conduta e a de sanção, ligadas disjuntivamente (“ou”).

Assim, considerada como um marco no estudo da estrutura da norma impositiva tributária (ou regra-matriz de incidência, como prefere Barros Carvalho), a tese do livre-docente pela Universidade de São Paulo leva em consideração o caráter dual (norma dupla ou norma complexa) das teorias citadas, de forma que a norma tributária também pode ser decomposta em: norma primária (como ainda considerada a sancionatória, equivaleria à perinorma de Cossio) e norma secundária (endonorma). Entretanto, Paulo de Barros expressamente faz a ressalva de que, não obstante as duas normas integrem uma única estrutura lógica, ou seja, a norma jurídica como um todo, sua análise dessas duas proposições jurídicas se fará em separado, tendo em vista a complexidade e dificuldade que o estudo em conjunto poderia causar. Em síntese, o autor efetua um corte metodológico se dispondo a estudar unicamente a endonorma tributária:

Realmente, se virmos o Direito na sua plenitude, na conformidade daquela norma dupla ou norma complexa a que aludem Kelsen e Cossio, decididamente haveremos que conceber que a medida sancionadora integra aquela formulação. Todavia, impende esclarecer que essa norma dupla ou norma complexa, que teria a possibilidade de abarcar a sanção é demasiadamente ampla e genérica para prestar-se à sistematização e estudo, em termos particulares. (CARVALHO, 1981, p. 31).

⁷³ Reitera-se que, como mencionado na introdução, a obra póstuma de Kelsen “Teoria geral das normas” demonstra que o mestre de Viena modificou seu entendimento, considerando a norma de conduta como primária e a sancionante como secundária (KELSEN, 1996), postura que se passou a adotar no presente trabalho.

Apesar disso, Barros Carvalho não deixa de ressaltar que tanto as endonormas, como as perinormas em matéria tributária possuem a mesma estrutura estática, ou seja, uma hipótese (ou suposto) e uma consequência (ou pressuposto). Posteriormente será demonstrado que o autor entende ser possível aplicar suas considerações sobre os critérios da norma de conduta tributária também às normas sancionatórias em matéria fiscal, o que, sem dúvida, é relevante para o estudo em tela.

Realizadas essas considerações, Carvalho passa a dissecar a norma de conduta (endonorma), apontando quais seriam os critérios a serem analisados para a definição de sua hipótese (hipótese tributária ou suposto tributário⁷⁴), bem como aqueles que devem ser verificados em sua consequência (dever jurídico ou vínculo abstrato).

Desse modo, Carvalho definiu como três aqueles que chamou de critérios da hipótese (antecedente) da endonorma tributária, capazes de identificar qualquer norma impositiva em termos de tributação. Para o autor, tais critérios seriam: o material (núcleo ou o fato em si), o temporal (condições de tempo em que o fato teria ocorrido) e o espacial (condições de lugar relativas ao acontecimento do fato): “na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial).” (CARVALHO, 2008b, p. 585).

O critério material, como referido acima, seria o núcleo da hipótese tributária, a descrição do comportamento humano *in abstracto* que, posteriormente a toda estruturação da norma tributária, acarretará um conseqüente que, por sua vez, implicará um dever. Esse núcleo seria constituído por um verbo e um complemento, tais como vender mercadorias, auferir renda, prestar serviços etc.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se, como dissemos, no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerarmos os condicionantes de tempo e de lugar (critérios temporal e espacial). (CARVALHO, 1981, p. 79).

O critério espacial visa oferecer os elementos necessários para se identificar a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico. Tal critério, como salienta Carvalho, não explicita tão somente a aplicabilidade territorial da norma jurídica, eis que poderão ocorrer alterações em seu contexto que modificam toda a norma jurídica

⁷⁴ Confira-se as críticas de Paulo de Barros Carvalho à expressão “fato gerador” em: CARVALHO, 1981, p. 70-74 e CARVALHO, 2008, 272-275).

tributária, sem que seu âmbito de validade territorial sofra qualquer alteração.

Nesse sentido, o autor cita do caso da endonorma tributária que determine o pagamento do imposto sobre produtos industrializados (IPI) por parte do industrial. Seu âmbito territorial se consistiria nas fronteiras geográficas do país, eis que se trata de tributo de competência da União. No entanto, tendo o fato ocorrido na zona franca de Manaus, não haveria que se falar na incidência do imposto. Em outras palavras, o critério especial prevê outras importantes considerações para a norma jurídica, além de seu âmbito de validade.

Ademais, segundo Barros Carvalho, o estudo do critério espacial da endonorma tributária, além de auxiliar na solução de conflitos de competência, pode ser muito útil para o legislador no objetivo constitucional de reduzir as desigualdades sociais de um país de dimensões constitucionais como o Brasil.

O critério temporal do antecedente da endonorma tributária caracteriza-se como aquele que limita o fato (critério material) no tempo. Seu conhecimento permite determinar, portanto, o momento em que surge o direito subjetivo do Estado exigir de alguém prestações pecuniárias, por força de um acontecimento previsto na norma, ainda que contrário à sua vontade.

Carvalho afirma que é possível encontrar disposições normativas em que o critério temporal não seja determinado com clareza. Todavia, ressalta que inexistem fatos que não se realizem no tempo, mas apenas no espaço. Nesse sentido, é justamente a função do jurista estabelecer, de forma lógica, qual seria a limitação temporal do critério material nesses casos. Logo, ele sempre estará presente, ainda que implicitamente.

Continuando seu intuito de dissecar a endonorma tributária, o autor supracitado identifica dois critérios para o seu consequente (o tributo no sentido dinâmico ou a relação jurídica tributária): o pessoal (sujeitos ativo e passivo) e o quantitativo (modo pelo qual será estabelecido o valor do dever jurídico – base de cálculo e alíquota): “já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoa (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), em se tratando de regra tributária. (CARVALHO, 2008b, p. 585).

Para Carvalho, então, “o critério pessoal é o conjunto de elementos, contido na consequência das endonormas tributárias e segundo o qual podemos identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto.” (CARVALHO, 1981, p. 98-99). Consequentemente, esse critério divide-se em sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Interessante ressaltar que o critério pessoal não visa esgotar, em si mesmo, a individualização do sujeito passivo. Ele somente fornecerá o esquema de raciocínio aplicável às circunstâncias que cercam o fato jurídico para que se possa extrair de quem se exigirá o cumprimento do dever jurídico. Como ocorrido com os demais critérios, eles apenas indicarão a lógica das normas jurídicas, sendo que somente após a efetiva ocorrência do fato descrito no aspecto material da hipótese é que se verifica concretamente a relação jurídica tributária. (CARVALHO, 1981, p. 99). O esquema proposto por Paulo de Barros refere-se à norma jurídica in abstracto, que deve passar pelo respectivo processo de concretização em sua aplicação caso a caso.

O sujeito passivo é, destarte, a pessoa jurídica que detém o direito subjetivo de receber a prestação devida pelo sujeito passivo, quando materializada a hipótese normativa. Pode ser o próprio ente dotado de competência tributária ou outra pessoa a que esse ente expressamente atribuir a capacidade tributária (como ocorre no fenômeno da parafiscalidade anteriormente mencionado).

Por outro lado, o sujeito passivo é a pessoa (física ou jurídica, privada ou pública) de quem será exigido o cumprimento do dever tributário (no caso da regra-matriz de incidência tributária analisada por Paulo de Barros Carvalho, a prestação pecuniária de natureza tributária).

Com relação ao tema, Carvalho ressalta a doutrina de Rubens Gomes de Sousa no sentido de que haveria casos em que o Estado teria interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa distinta do contribuinte, fato que o ilustre coautor do Código Tributário Nacional denominou de sujeição passiva indireta, dividida em duas modalidades: transferência (que comportaria as subdivisões em: solidariedade, sucessão e responsabilidade) e substituição, como anteriormente ressaltado no presente estudo.

Interessante, no entanto, que Paulo de Barros Carvalho opõe críticas a esse pensamento, afirmando que ele é fruto de indevidas influências do campo econômico no Direito. Para o autor, não seria possível a divisão juridicamente fundamentada em sujeito passivo direto e indireto. Essa dicotomia levaria em conta considerações de ordem econômica e não jurídica, merecendo ser afastadas.

Nesse sentido, Carvalho explica que o fenômeno da transferência de responsabilidade tributária não se encontra na endonorma tributária, mas na perinorma. Dito de outro modo, esse fenômeno seria uma sanção (teria como pressuposto o descumprimento de um dever tributário – portanto, um ilícito tributário) e não particularidade de uma hipótese pertencente à norma de conduta. A fim de fundamentar suas colocações, o autor paulista cita, inclusive, as

seguintes palavras de Cléber Giardino:

Ora, calcada em ato ilícito, fundada no descumprimento a dever jurídico, a obrigação pecuniária que se imputa ao representante, não pode revestir-se de outra natureza se não a de sanção, pena, inconfundível por todos os títulos, com o tributo. (GIARDINO apud CARVALHO, 1981, p. 102).

Sem embargo, a posição de Paulo de Barros (CARVALHO, 1981, p. 103) parece estar de acordo com a sanção assecuratória apontada por Paulo Roberto Coimbra Silva e já descrita no presente estudo. Entretanto, tendo em vista a delimitação de objeto já realizada, entende-se que essa discussão foge do objetivo ora proposto, eis que, ainda que configurada a transferência de responsabilidade como uma sanção⁷⁵, em razão de sua função (assegurar o recebimento do crédito tributário), não poderia ser considerada como sanção tributária em sentido estrito, quer dizer, para fins de receber as influências das normas gerais da repressão.

Importante, para fins de continuação da investigação proposta, é marcar a existência de apenas três critérios na hipótese da endonorma tributária (material, espacial e temporal); bem como dois em seu consequente (pessoal e quantitativo).

Nesse diapasão, o critério quantitativo se destina a exprimir o conteúdo da prestação que deverá ser cumprida pelo sujeito passivo. Lembrando que, como a análise de Paulo de Barros Carvalho se faz sobre a endonorma tributária relacionada com a obrigação principal, ou seja, aquela que impõe a incidência tributária (e não um dever instrumental), a prestação devida será sempre pecuniária.

A fim de mensurar esse dever, o legislador pode adotar, de antemão, uma importância determinada (tributos fixos, como o caso das taxas); ou se preocupar em dimensionar a materialidade do fato jurídico tributário. Nesse segundo caso, o autor apresenta dois elementos como destinados a esse desiderato: a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo seria:

aquela grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa. (CARVALHO, 1971, p. 105).

A alíquota, por sua vez, seria o fator aplicável à base de cálculo destinado a se apurar a quantia a ser exigida pelo sujeito ativo ao sujeito passivo da relação tributária. Geralmente é

⁷⁵ Sacha Calmon não concorda com a crítica de Paulo de Barros, principalmente porque, como será abordado, a teoria do professor paulista, ela não explicaria a substituição tributária que, longe de ser um fenômeno econômico, é jurídico, eis que não haveria substituição de sujeitos passivos. O substituído é o único sujeito passivo, eis que em um momento pré-jurídico, o legislador o escolheu como tal. (COÊLHO, 2001, p. 600-604).

disposta na forma percentual, mas segundo Carvalho, nada impede que seja descrita em termos numéricos ou em dinheiro.

Em síntese, mesmo sabendo-se dos riscos inerentes de tamanha simplificação, é possível apresentar o quadro abaixo que visa, unicamente, tentar elucidar as considerações de Paulo de Barros Carvalho sobre a estrutura da regra-matriz de incidência tributária:

NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA (REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA)	
<i>Hipótese Tributária (antecedente, suposto normativo, proposição ou descritor).</i>	<i>Consequência Tributária (consequente, proposição consequente ou prescriptor normativo)</i>
- Critério Material	- Critério Pessoal: a) Sujeito Ativo b) Sujeito Passivo
- Critério Espacial	- Critério Quantitativo: a) Fixo (menos importante para a sua análise) b) Variável: b.1) Base de Cálculo b.2) Alíquota
- Critério Temporal	

Quadro 1 – Norma Jurídica Tributária segundo Paulo de Barros Carvalho
Fonte: Elaborado pelo próprio autor com fundamento em CARVALHO, 1981

4.2 A norma tributária impositiva de Sacha Calmon Navarro Coêlho

Em sua tese de doutoramento, o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, partindo dos estudos de Paulo de Barros Carvalho, e consequentemente de Kelsen, Cossio, Vilanova, Ross, dentre outros, foi adiante. Desenvolveu sua própria teoria sobre a norma tributária e a exoneração tributária, explicitando o caso do ICM (imposto sobre mercadorias). Seu trabalho acabou sendo dividido em duas obras: “Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária” e “ICM – Competência Exonerativa”. O primeiro livro é de especial importância para o presente trabalho, eis que trata especificamente da norma impositiva tributária, na qual são realizadas construtivas críticas ao modelo de Paulo de Barros.

Inicialmente cumpre ressaltar que Sacha Calmon já vislumbrava, com apoio no entendimento de Hart e Miguel Reale, a existência de normas que não se apresentariam na forma de proposições hipotético-condicionais, ou seja, “normas há que parecem escapar da lógica de ferro de Kelsen” (COÊLHO, 1999, p. 80).

Nesse sentido, chegou a apresentar uma classificação funcional das normas em cinco

espécies: normas organizatórias, de competência, técnicas (ou processuais), de conduta e sancionantes⁷⁶. Destarte, em decorrência de seu objeto de estudo, focou a análise na norma de conduta tributária (norma impositiva tributária). Não obstante sua adoção da endonorma tributária, deixou importante constatação no que se refere à perinorma, que interessa especialmente ao presente estudo:

Tanto as normas sancionantes quanto as de conduta exibem uma estrutura hipotética, isto é, possuem uma hipótese e uma consequência. Para atuar a consequência, é mister que ocorra o fato jurígeno delineado na hipótese da norma. Uma consequência jurídica “deve-ser” toda vez que ocorra sua hipótese. (COELHO, 1999, p. 80).

Especificamente nos estudos sobre a norma impositiva em matéria tributária, Sacha Calmon adota a teoria de Paulo de Barros em grande parte. Desse modo, continua a divisão da endonorma em hipótese e consequência, realizando-se uma análise das particularidades de cada uma. No entanto, algumas importantes discordâncias foram realizadas.

A primeira e mais substancial ocorre nos critérios (ou aspectos, como prefere Sacha Calmon) da hipótese da norma tributária, tendo em vista que foi acrescido o aspecto pessoal como indispensável para a configuração do antecedente da endonorma. Tal inclusão, para o ilustre professor, seria de suma importância para que se possam fundamentar fenômenos como os da sujeição passiva substitutiva, tarefa que a tese de Paulo de Barros não conseguiu realizar.

A partir do momento em que se estuda o critério pessoal no antecedente da norma impositiva tributária, tendo em vista a autonomia existente entre os seus dois momentos (a hipótese e o seu consequente), pode-se explicar com mais clareza a possibilidade de em um deles constar um sujeito (contribuinte – ou o que deveria ser) e, em outro, sujeito diferente (aquele que arcará com o dever), conforme determinado pela legislação. Nesse sentido, o referido tributarista defende:

A pessoa envolvida com a hipótese de incidência a ‘qualifica’ em termos de referência pessoal (aspecto pessoal da hipótese) e nada impede que seja diversa da que, no mandamento, na consequência ou no prescritor da norma, como diria Vilanova, suporta o dever-de-contribuir (o sujeito passivo da relação jurídica). (...) Na hipótese o que há é o “aspecto pessoal” servindo para dar textura e especificidade ao fato eleito como jurígeno. Por tais razões, somos pela existência desse aspecto enquanto elemento estrutural da hipótese de incidência, em que pese a opinião do Mestre Paulo de Barros Carvalho, com quem estamos em divergência no pormenor. (COELHO, 1999, p. 114-115).

⁷⁶ Confira-se: COELHO, 1999, p. 77-79.

A segunda crítica realizada por Sacha Calmon Navarro Coêlho se refere ao conseqüente da norma impositiva tributária, em especial no tocante ao seu aspecto quantitativo. Coêlho entende que Paulo de Barros o restringiu demasiadamente quando apontou somente dois elementos, a base de cálculo e a alíquota. Isso porque haveria tributos em que sequer eles seriam verificados, bem como em razão de que existiriam tantos outros que não poderiam ter sua quantificação apenas com esses dois elementos. O ICMS, por exemplo, dependeria, além da base de cálculo e da alíquota, de uma subtração decorrente da compensação de créditos a fim de que pudesse ser devidamente quantificado.

Sacha Calmon afirma, por conseguinte, que:

A nosso sentir, *concessa venia*, ao reduzir o aspecto quantitativo das conseqüências endonormativas, para usar sua terminologia, a tão-somente dois elementos – base de cálculo (estrito senso) e alíquota –, o ilustre Tributarista apequenou, restringiu, limitou a sua rica teorização. E por duas razões muito simples. A uma, porque tributos há que sequer possuem base de cálculo e alíquota. (...) A duas, porque outros tantos tributos, mais complexos, exigem para quantificação do dever tributário o concurso de outros dados imprescindíveis à fixação do *quantum debeat*. (...) Ora, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para chegar-se ao quantum devido, então é porque o aspecto quantitativo da conseqüência endonormativa não se reduz a esses dois elementos (seria, aliás, simplório que assim fosse, invariavelmente). (COÊLHO, 1999, p. 117-118).

Desse modo, seguindo a mesma metodologia adotada acima, transcreve-se o quadro abaixo que visa sintetizar a teoria da norma segundo o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

NORMA IMPOSITIVA TRIBUTÁRIA⁷⁷	
<i>Hipótese de incidência (fato previsto como jurígeno)</i>	<i>Conseqüência jurídica (dever tributário decorrente)</i>
- Aspecto Material	- Sujeito ativo
- Aspecto Espacial	- Sujeito passivo
- Aspecto Temporal	- Quanto pagar (base de cálculo e alíquota ou valor fixo, adições e subtrações)
- Aspecto Pessoal (condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato)	- Como pagar
	- Quando pagar
	- Onde pagar

Quadro 2 – Norma Jurídica Tributária segundo Sacha Calmon Navarro Coelho
Fonte: Elaborado pelo próprio autor com fundamento em COÊLHO, 1999

⁷⁷ Confira-se: COÊLHO, 1999, p. 117.

4.3 A destinação como aspecto do mandamento da norma tributária na visão de Werther Botelho Spagnol

Outra obra que merece destaque no desiderato de descrever a endonorma tributária é a de Werther Botelho Spagnol, “As contribuições sociais no direito brasileiro”, em que novamente foram discutidos os aspectos do antecedente e do consequente (que esse autor denominou de mandamento) da norma.

Nesse sentido, Werther Spagnol utilizou como base as teses abordadas anteriormente para desenvolver uma teoria da norma tributária em que pudesse justificar a adoção da corrente quinquipartida sobre as espécies tributárias. Para tanto, em síntese, acrescentou o aspecto finalístico ao mandamento da endonorma tributária.

Segundo Werther Botelho Spagnol:

Nos tributos finalísticos, sendo os fins especialmente relevantes, a espécie de tributo será identificada por meio da análise ora da HIPÓTESE (taxa e contribuição de melhoria) ora do MANDAMENTO (empréstimos compulsórios e contribuições especiais). Para tanto, cumpre acrescer aos aspectos do MANDAMENTO da norma tributária também o aspecto finalístico. Por meio deste, pode o intérprete colher da norma tributária qual será o destino do produto da arrecadação do tributo instituído e, assim, verificar a legitimidade da exação e o regime jurídico a ela aplicado, ou seja, os limites formais e materiais para a incidência válida da tributação. (SPAGNOL, 2002, p. 76).

Esse aspecto finalístico, ou seja, a indicação do destino a ser dado ao produto da arrecadação do tributo, serviu de base para que o autor tentasse comprovar, na seara da teoria geral do direito tributário, que as contribuições sociais seriam uma quinta, portanto autônoma, espécie tributária. Em outras palavras, seria justamente a presença desse aspecto que diferenciaria essa espécie tributária das demais.

Segundo Spagnol, a única espécie de tributo que possuiria o aspecto finalístico neutro seria o imposto (considerado tributo fiscal por excelência). Nesse caso, a receita arrecadada, em regra, não pode ser destinada a um gasto específico, mas somada às receitas desvinculadas do ente arrecadador, até mesmo em razão do disposto no art. 167, inciso IV, da Constituição da República, observadas as ressalvas constitucionalmente estabelecidas. A taxa e a contribuição de melhoria, apesar de não possuírem aspecto finalístico expresso, poderiam tê-lo deduzido mediante a análise do aspecto material da respectiva norma tributária. Já os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais possuiriam, segundo o autor, o aspecto finalístico necessariamente expresso no mandamento, tendo em vista que a destinação do

produto de sua arrecadação condicionaria o válido exercício da competência tributária.

Inclusive, para Simone Lemos Fernandes, o modelo de Werther Spagnol:

confere uma estrutura normativa diferenciada às contribuições especiais, que possibilita sua distinção das demais espécies tributárias, amparando, por consequência, sua autonomia, Lembramos, ademais, que o legislador constituinte conferiu-lhes regime jurídico diferenciado, o que fortalece essa conclusão. (FERNANDES, 2004, p. 185).

Werther Botelho Spagnol propõe, então, uma vinculação entre o mandamento (consequente) da norma de incidência tributária, com a norma de competência apontada por Sacha Calmon Navarro Coêlho, de modo que o dever tributário somente nasceria se o seu produto fosse destinado à finalidade que lhe foi constitucionalmente atribuída:

no caso dos tributos nos quais a destinação do produto da arrecadação condiciona o exercício válido da competência (...) a norma de incidência, para adequar-se à norma de competência, deverá prever em seu mandamento o destino a ser dado ao produto da arrecadação, tendo em vista que para tais exações a atribuição da competência está vinculada ao atendimento de finalidades específicas. (SPAGNOL, 2002, p. 76).

Dessa forma, em síntese, no caso dos tributos finalísticos (de que somente os impostos não fazem parte), a a-destinação ou a tredestinação da receita tributária gerariam a inconstitucionalidade da norma tributária e os efeitos dela decorrentes.

Novamente elabora-se um quadro sinóptico demonstrado, em linhas gerais, o pensamento de Werther Botelho Spagnol:

NORMA IMPOSITIVA TRIBUTÁRIA	
<i>Hipótese de incidência (fato previsto como jurígeno)</i>	<i>Mandamento – Consequência jurídica (dever tributário decorrente)</i>
- Aspecto Material	- Aspecto Pessoal: a) Sujeito ativo b) Sujeito Passivo
- Aspecto Espacial	- Aspecto Quantitativo (elementos relacionados com a quantificação do dever – base de cálculo, alíquota, valores fixos, dentre outros)
- Aspecto Temporal	- Aspecto Operacional (quando, como e onde pagar)
- Aspecto Pessoal	- Aspecto Finalístico (destino a ser dado ao produto da arrecadação).

Quadro 3 – Norma Jurídica Tributária segundo Werther Botelho Spagnol
Fonte: Elaborado pelo próprio autor com fundamento em SPAGNOL, 2002

4.4 A teoria da norma jurídica tributária e as considerações sobre a norma sancionatória em matéria tributária

Demonstradas algumas correntes da doutrina pátria sobre a teoria da norma jurídica tributária, escolhidas em razão da importância das obras e da influência que tiveram no campo da ciência jurídica brasileira em matéria tributária, importante ressaltar suas contribuições para o desenvolvimento do tema ora proposto. Isso porque, como salientado anteriormente, a endonorma foi utilizada como principal objeto dos autores citados, de forma que cumpre realizar as considerações necessárias no que se refere ao estudo da perinorma tributária.

Nesse desiderato, dois pontos devem ser destacados. O primeiro é que a análise da norma demonstra que a sanção possui a mesma estrutura básica em qualquer seara do Direito, quer dizer, é possível explicar estruturalmente a teoria da unicidade do injusto que, conforme será abordado, é um elemento importante para se constatar a interseção entre as normas geralmente estudadas pelo Direito Penal e as sanções tributárias. O segundo é a verificação dos critérios existentes na regra-matriz de incidência tributária também na norma sancionatória em matéria fiscal, contribuindo para seu estudo e, em especial, para que se possa verificar como as normas gerais da repressão agem em relação a esses aspectos.

Com base na doutrina de Sacha Calmon citada acima (COÊLHO, 1999, p. 80), assim como as normas impositivas, as sancionatórias em matéria tributária também são dispostas sob a forma hipotético-condicional, o que valida, sobretudo do ponto de vista estrutural, o estudo dos aspectos de sua hipótese e conseqüente como forma de fundamentar a identidade do ilícito em todas as searas do Direito, bem como para se analisar o modo como as normas gerais da repressão podem ser utilizadas em sua compreensão.

Adotando-se o modelo de Kelsen e Cossio, como verifica nas correntes teóricas analisadas, perante a Teoria Geral do Direito, a sanção constitui-se como o conseqüente da norma secundária, que tem em sua hipótese um ilícito. Referido ilícito se caracteriza como a não realização do dever determinado pela respectiva norma primária.

Desse modo, em qualquer ramo do Direito, incidindo uma norma impositiva (de conduta), seu conseqüente será um dever jurídico. O descumprimento do dever jurídico acarretará, portanto, um ilícito que, por sua vez, será o antecedente da norma sancionatória. Essa última terá como conseqüente, finalmente, a sanção.

No Direito Penal ocorre dessa forma, ainda que o raciocínio deva ser adaptado para o fato de que a norma expressa é a sancionadora, sendo a de conduta dela extraída. Utilizando-

se o exemplo do art.121, do CP, depreende-se que a norma impositiva obtida (a *contrariu sensu*) desse dispositivo pode ser assim traduzida: “Se é uma vida humana, deve-se preservá-la”. O dever então é preservar a vida ou, dito de outra forma, não matar. O ilícito penal relacionado a esse dever é a conduta contrária, destarte, matar (cometer homicídio). Logo, a norma sancionatória foi descrita como: “Se matar alguém, pena de reclusão de seis a vinte anos”.

Na esfera do Direito Tributário, exemplificativamente, depreende-se do art. 43, incisos I e II, do CTN a norma de conduta: “Se auferir renda ou proventos de qualquer natureza, deve pagar o imposto de renda”. Nessa hipótese, o dever é pagar o imposto de renda, de modo que o ilícito tributário seria não pagar esse tributo. A norma de sanção, para os casos de simples mora do contribuinte foi prevista no art. 61, *caput* e § 1º, da Lei nº 9.430/96, como: “Se não pagar o imposto de renda, incidirá multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada a vinte por cento”.

Assim, como se depreende dos exemplos citados acima (que podem ser colhidos em todas as esferas em que o Estado aplica potestades sancionatórias), a sanção sempre será a resposta a um ilícito. Por outro lado, esse ilícito, como será aprofundado, constituir-se-á no descumprimento de um dever apontado pela norma de conduta, sendo rotulado de penal, tributário, administrativo, ambiental etc., não por questões inerentes à sua natureza, mas unicamente por opção do legislador, obedecidas os parâmetros constitucionais.

Demonstrada a identidade estrutural entre as sanções, importa tecer considerações sobre a outra importante constatação decorrente da teoria da norma jurídica tributária, quer dizer, a possibilidade da verificação dos aspectos da endonorma também na perinorma, possibilitando, logo, um estudo mais sistemático desta última.

Exatamente nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho é expresso em defender a possibilidade de aplicação de sua teoria sobre a regra-matriz de incidência às normas sancionatórias, eis que, conforme mencionado acima, ambas são descritas com a mesma estrutura, conectadas por meio de um modal deontico que une a hipótese (ilícito tributário) à sua consequência (a sanção).

Importante colacionar as palavras do ilustre autor:

No terreno do estudo das infrações e sanções também é utilíssimo o esquema metodológico da regra-matriz, permitindo uma análise minuciosa do suposto, que traz a descrição hipotética do fato ilícito ou da infração, e bem assim do conseqüente, que nos leva à prescrição dos elementos que compõem o nexa sancionatório. Tudo o que dissemos sobre os critérios da hipótese tributária vale para o antecedente da norma sancionatória, que tem seu critério material – uma conduta infringente do dever jurídico –, um critério espacial – a conduta que

ocorrer em um certo lugar – e um critério temporal – o instante em que se considera acontecido o ilícito, Na consequência, depararemos com um critério pessoal – o sujeito ativo será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa e o sujeito passivo o que deve pagá-la – e um critério quantitativo – a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentagem sobre ela aplicada (chamada, como vimos de “sanção”). (CARVALHO, 2008b, 759-760).

Ricardo Corrêa Dalla, mesmo reconhecendo as dificuldades de tradução das teorias de Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho para as perinormas em matéria tributária, até mesmo em razão da complexidade de nossa legislação, conclui que esse é um caminho adequado para que o pesquisador possa interpretar as multas tributárias:

No mesmo sentido, a teoria é aplicável às multas. Conquanto as hipóteses de incidência das normas tributárias contenham descrição de fatos econômicos lícitos, a norma que cria a multa tributária, por sua vez, embora seja também uma hipótese de incidência, descreve situações objetivas ilícitas de incidência da regra sancionatória. (DALLA, 2002, p. 100).

Concluimos então que as hipóteses de incidência descritas em relação às multas e à limitação de sua compreensão tornam o seu campo de interpretação lógico-descritivo bastante confuso, mas, mesmo com toda fragmentação existente nas normas, o pesquisador, ao aprofundar o estudo da criação de aspectos, critérios, elementos ou dados indicativos, consegue abstrair suas formas de incidência e o seu conteúdo redutível, de modo a interpretá-las dentro de um dado sistema jurídico. (DALLA, 2002, p. 104).

O professor Flávio Couto Bernardes, em sua citada tese de doutoramento, também parece se posicionar favoravelmente à possibilidade de constatação dos aspectos da endonorma tributária nas normas sancionatórias em matéria fiscal. Pelo menos o fez expressamente no que se refere ao aspecto procedimental que adicionou à anteriormente referida teoria da norma de Sacha Calmon Navarro Coêlho. Para ele, tanto as normas jurídicas de conduta que impõem obrigações acessórias, quanto os enunciados normativos que estabelecem sanções, devem se submeter ao respectivo procedimento legal (aspecto procedimental), sendo este o conjunto ordenado de atos que permitirá a participação dos destinatários da norma, garantindo-lhes os direitos previstos no ordenamento. (BERNARDES, 2006).

Nessa ordem de ideias, realizando um paralelo, poder-se-ia apontar que o aspecto procedimental propiciaria justamente a verificação se, e de que forma, as normas gerais da repressão poderiam ser aplicáveis no desenvolvimento da relação jurídica destinada à aplicação de uma sanção tributária. Isso porque é no procedimento que dialeticamente se verificará a incidência (ou não) das normas gerais da repressão e os seus limites.

Paulo Roberto Coimbra Silva, apesar de também não se manifestar diretamente o seu entendimento sobre a verificação dos mesmos aspectos da endonorma na perinorma tributária,

ressalta que ambas possuem exatamente a mesma estrutura hipotético-condicional, divisível em antecedente (descrição abstrata e um fato) e consequente (prescrição abstrata dos efeitos a ele imputados):

Neste aspecto, não há distinção estrutural e metodológica entre as normas impositivas e as sancionadoras. Ambas são subdivisíveis em antecedente normativo e consequente normativo, contendo a primeira parte a descrição abstrata de um fato, e a segunda a prescrição abstrata dos efeitos jurídicos que lhe serão imputados. (SILVA, 2007, p. 132).

Não se enxerga, inclusive com apoio nas razões supramencionadas, qualquer incompatibilidade na adoção da teoria da endonorma tributária, com a identificação de seus aspectos ou critério, também na perinorma tributária. Muito pelo contrário, tal sistematização pode culminar em avanços importantes no estudo das sanções tributárias.

Conclui-se, portanto, que o estudo da perinorma tributária pode ser realizado segundo os aspectos de seu antecedente e de seu consequente, de forma que se adota a teoria de Sacha Calmon Navarro Coelho, eis que, coerentemente, considera-se essa a que melhor explica a norma impositiva tributária⁷⁸.

Nesse sentido, entende-se que é possível estudar a norma sancionante tributária relativa à imposição de multas fiscais pó meio dos critérios de seu antecedente (ilícito): material (seu núcleo – descrição do ilícito tributário), espacial (delimitação do lugar onde restou ocorrido o ilícito), temporal (delimitação de tempo em que ocorreu o ilícito) e pessoal (agente que efetivamente cometeu o ilícito); bem como de seu consequente (sanção): quantitativo (elementos destinados ao cálculo da pena pecuniária), subjetivo (executor da sanção e pessoa sobre quem recairá o dever de pegá-la) e operacional (como, quando e onde pagar a multa).

Cabe ressaltar, todavia, que, como anteriormente mencionado, não se desconhece que nem todas as normas jurídicas podem ser expressas na forma de juízos hipotético-condicionais como pensava Kelsen. De fato, a complexidade de nosso ordenamento nos leva a crer que, nem mesmo todas as regras devem ser interpretadas unicamente levando-se em conta sua estrutura rígida “Se é A, deve ser B” e, conseqüentemente, na adoção do método tudo-ou-nada. As normas se entrelaçam no sistema de forma que, mesmo em um conflito entre regras, é possível se estabelecerem discursos jurídicos decorrentes de outras normas (princípios ou outras regras) para explicar, de que forma, em um caso concreto, uma delas

⁷⁸ Em especial, cumpre ressaltar as críticas de Sacha Calmon à Paulo de Barros Carvalho, tanto no que confere a inclusão do aspecto pessoal no antecedente da norma, quanto no tocante à ampliação do aspecto quantitativo para a além de apenas base de cálculo e alíquota. Tais as considerações nesses tocantes trazem importantes implicações para a seara das sanções tributárias que serão devidamente analisadas no presente trabalho.

deixará de ser aplicada, sem que isso implique, necessariamente, sua invalidade em outros casos, apesar de isso poder ocorrer⁷⁹.

A fim de tornar mais claro o que se dispôs, pode-se citar como exemplo a imunidade e a isenção em matéria tributária, ou seja, as exonerações internas nas hipóteses de incidência, utilizando-se a expressão do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. Nesses casos, analisando-se a questão exclusivamente sob o prisma da estrutura das normas, as regras ou princípios que as traduzem uma isenção ou uma imunidade “‘entram’ na composição da hipótese de incidência das normas da tributação, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes”. (COELHO, 2001b, p. 148). Isso faz com que a hipótese da norma impositiva seja moldada, implicando em efeitos no conseqüente, ou seja, o não pagamento do tributo nesses casos específicos, sem que seja invalidada a norma impositiva para as demais hipóteses.

De forma semelhante, o princípio da intranscendência da pena, quando verificadas efetivamente as condições fáticas de sua aplicação, interfere na norma sancionatória tributária, impedindo que no aspecto subjetivo de sua consequência figure pessoa diferente do agente praticante do ilícito, apontando no aspecto pessoal do antecedente dessa mesma norma.

Mesmo considerando que maiores detalhes serão abordados quando do estudo específico das normas gerais da repressão, ainda pode-se citar o exemplo do princípio da vedação à autoincriminação (ou direito ao silêncio). Nessa hipótese, ao serem constatadas as condições de sua aplicação (que, diga-se de passagem, em matéria fiscal são bem restritas), alteram o aspecto material do antecedente da perinorma tributária, culminando na impossibilidade de aplicação da sanção. Em nenhum dos dois exemplos citados a perinorma deixará de ser aplicada nos casos concretos em que o suporte fático dos princípios mencionados não for comprovado.

Deixa-se claro que não se trata de otimização das regras, como Alexy realiza com os

⁷⁹ Humberto Ávila, através de exemplos, demonstra que mesmo em se tratando de regras, há conflitos que não são resolvidos simplesmente pela lógica tudo-ou-nada típica dos enunciados hipotético-condicionais. Nesse sentido, cita o art. 224 do Código Penal, que determina que na relação sexual praticada com menor de 14 (quatorze anos) presume-se a violência. O caso parece tratar de simples regra “Se é A, deve ser B”, mas o Supremo Tribunal Federal acabou entendendo que podem ser observadas “circunstâncias particulares não previstas pela norma”, tais como a aquiescência da vítima e sua aparência de pessoa com idade superior (HC 73.662-9, Segunda Turma, Rel. Marco Aurélio, DJ de 20.09.96). Outro exemplo citado pelo professor gaúcho é o de uma prefeita que acabou absolvida por contratar um gari por nove meses sem concurso público. A regra aqui aplicável seria o art. 37, inciso II, da Constituição, que exige o concurso público. Entretanto, o STF entendeu que a condenação da prefeita feriria a razoabilidade em decorrência da ausência de prejuízo ao Erário, bem como pelo fato de que seria uma única contratação e de funcionário que exercia atividade de menor hierarquia (HC 77.003-4, Segunda Turma, Rel. Marco Aurélio, DJ de 16.06.98). (ÁVILA, 2010, p. 59). Álvaro Ricardo Sousa Cruz concorda com Ávila nesse ponto, mesmo entendendo, como defendido no presente trabalho, que o sopesamento de princípios não é o mais adequado método de aplicação do Direito, chegando a afirmar que a contribuição de Ávila para uma melhor compreensão da teoria dos princípios seria essencial, eis que desconstruía a tese de Alexy segundo a qual as regras somente poderiam ser aplicadas sob o modelo subsuntivo tudo-ou-nada. (CRUZ, 2007, p. 300-301).

princípios (ALEXY, 2008, p. 90 e ss.), mas de aplicação de um método de interpretação argumentativo que, ao considerar todo o ordenamento, deve levar em consideração regras que podem criar implicações nos aspectos da norma que, por sua vez, culminaram em consequências diferentes para os sujeitos a ela vinculados, dependendo de cada caso concreto.

Importante citar o posicionamento de Álvaro Ricardo Souza Cruz sobre o modo de interpretação relacionado a princípios e regras, quando afirma que: “não se concebe na atualidade uma aplicação do Direito no qual se aplique somente regras ou, de outro lado, uma decisão que aplique somente princípios.” (CRUZ, 2007, p. 310).

Em outra passagem Souza Cruz, ao criticar a técnica da ponderação, assevera no mesmo diapasão: “o problema é que a técnica da ponderação não percebe que a decisão jamais partirá da controvérsia entre dois princípios, pois a argumentação envolve sempre todo Direito.” (CRUZ, 2007, p. 310).

Não se destina o presente trabalho, como ressaltado, a aprofundar o debate entre a distinção entre princípios e regras, eis que as limitações do objeto de estudo impõem tal fato. Contudo, concorda-se com Souza Cruz em sua colocação de que o intérprete, ao aplicar o Direito, deve levar em consideração o seu todo e não apenas as regras *prima facie* contraditórias em um conflito de regras ou os princípios colidentes em um conflito de princípios. A argumentação aplicável a um problema jurídico necessariamente envolve todo o Direito.

Sem embargo, pode-se ponderar que essa posição aproxima-se do tratamento do Direito como integridade, segundo aponta Dworkin (DWORKIN, 2007b). Isso, no sentido de propor uma interpretação construtiva, que considere ser o Direito coerente como um todo e que busque um médio entre o pacifismo subserviente do Judiciário ao Executivo e o ativismo discricionário das decisões judiciais utilitaristas⁸⁰.

Como visto, especificamente quanto ao Direito Tributário Sancionador, as normas gerais da repressão podem atuar nas perinormas tributárias, possibilitando a criação de discursos jurídicos com implicações em seus aspectos (ou critérios), de modo a culminar em uma consequência diferente da geralmente prevista (exceções). Os exemplos dos princípios da intranscendência da pena e da vedação à autoincriminação operam nesse mesmo sentido. Ressalta-se, por oportuno, que são exatamente a forma e os limites dessa interseção que serão analisados nos capítulos seguintes do presente trabalho.

⁸⁰ Adota-se, nesse sentido, as palavras de Lenio Streck que concorda com Habermas sobre o fato de que não se deve ponderar valores, nem no abstrato, nem no concreto. Dessa forma, a proporcionalidade não será legítima se aplicada como sinônimo de equidade. Proporcionalidade será, assim, o nome a ser dado à necessidade de coerência e integridade de qualquer decisão. (STRECK, 2006, p.14).

5 O ILÍCITO

Tendo em vista a constatação de que a sanção é a consequência perinormativa de um ilícito (ou injusto), resta clara a necessidade de um maior aprofundamento em seu conceito em geral, no Direito Penal e no Direito Administrativo. Isso considerando que a grande controvérsia doutrinária cinge-se justamente na divisão entre o ilícito penal e o administrativo.

Ademais, em razão de sua constatada autonomia e, por conseguinte, das normas que regulam as condutas e os ilícitos em matéria fiscal, as considerações sobre o ilícito administrativo devem ser traduzidas para o campo do Direito Tributário, apontando-se quais seriam os critérios seguros para a distinção entre os diversos tipos de injusto, especificamente os penais e os fiscais, se é que existem. Em outras palavras, seria possível realizar uma distinção, *a priori*, entre um ilícito penal e outro tributário?

Cabe analisar, ainda, os fatores que justificam a aproximação entre os ilícitos penal e tributário, bem como aqueles que implicam seu distanciamento, para que, posteriormente, seja possível apontar as respectivas consequências no sub-ramo do Direito Tributário justamente dedicado ao estudo das interseções entre as sanções em matéria fiscal e as normas gerais da repressão, abordadas com maior maturidade pelo Direito Penal, ou seja, o Direito Tributário Sancionador.

5.1 O ilícito penal e o ilícito administrativo

A doutrina dedicada a estudar os ramos em que o Estado impõe seu *ius puniendi* se debruçou (e pode-se dizer que ainda se debruça) durante longo tempo para firmar ora a identidade entre os ilícitos penais e administrativos (em sentido amplo), ora sua completa diferença. Todo esse trabalho é realizado visando justificar a natureza jurídica do ilícito administrativo como penal, como administrativo (*latu sensu*) ou em cada um dos ramos do Direito Público que conquistou sua autonomia, como, por exemplo, o Direito Tributário, o Ambiental, o Eleitoral, o Econômico etc.

No intento de comprovar as diferenças ou semelhanças entre os ilícitos penais e os administrativos, as principais correntes podem ser divididas em qualitativas e quantitativas.

Esta última, por outro lado, ao defender as diferenças apenas de grau entre os ilícitos penais e não penais, acabou por concluir sobre a identidade ontológica entre tais espécies de injusto e, conseqüentemente, defender a submissão de ambos ao Direito Penal, tendo como base a tese da unidade do *ius puniendi* estatal.

Nesse sentido, cumpre analisar os fundamentos de cada uma dessas três posições de forma crítica, a fim de que o trabalho possa expressamente indicar a sua posição e as conseqüências a ela inerentes.

5.1.1 A corrente qualitativa

Como já foi demonstrado no presente estudo, o Estado-Providência não representou unicamente a ampliação dos direitos sociais e uma maior intervenção do poder público em diversos aspectos da sociedade. Paralelamente a esses fatores, o crescimento do Estado foi inevitável em todos os sentidos, inclusive no que se refere ao aumento de seu aparato sancionador. Isso, a fim de que os controles da sociedade se mantivessem mesmo com uma maior exigência e fiscalização do Poder Público para com a sociedade. Em conseqüência, principalmente na Europa verificou-se o que Blanca Lozano chamou de “*hipertrofia del derecho penal*”, que acabou por asoberbar não só o sistema carcerário, mas principalmente o Poder Judiciário.

Sobre a mencionada hipertrofia do Direito Penal e suas conseqüências, Blanca Lozano afirma que houve um:

debilitamiento de la prevención general por el excesivo uso de la sanción penal y una sobrecarga de trabajo del aparato judicial, que, saturado de procesos penales, muchos ellos de escasa relevancia social, se encuentra incapacitado para perseguir con eficiencia y rapidez los delitos más graves. (LOZANO apud MELLO, 2007, p. 48).

Como resposta a esse problema, os doutrinadores do final do século XX começaram a apontar para a necessidade de um processo de despenalização das condutas de menor importância, retirando-as do âmbito do Direito Penal e delegando-as para a tutela direta da Administração Pública (LOZANO apud MELLO, 2007, p. 48). A base dessas ideias era a de que seria possível uma discriminação *a priori* entre as condutas que consistiriam em crimes e aquelas que se caracterizariam como infrações administrativas. A diferença entre os dois tipos

de ilícito seria, então, qualitativa, quer dizer, os crimes (decorrentes de ilícitos penais) atingiriam bens jurídicos mais caros a toda sociedade – ordenamento externo ou social; enquanto as infrações (consequências de ilícitos administrativos) ofenderiam interesses menores, em alguns casos considerados como pertencentes ao ordenamento interno⁸¹.

Feuerbach já apontava para esse caminho quando diferenciava as consequências dos ilícitos entre crimes em sentido estrito e crimes de polícia. Utilizando critérios axiológicos, o autor alemão apontava que os crimes em sentido estrito seriam comportamentos naturalmente ilícitos, condenáveis desde antes da própria constituição do Estado. Já os delitos de polícia não seriam considerados ilícitos em si mesmos, mas o eram porque colocavam em risco a segurança do ordenamento, conforme entendimento do legislador, calcado em decisão de cunho unicamente político (MELLO, 2007, p. 49).

Max Ernest Mayer teceu sua teoria com bases semelhantes, tendo como critério de distinção o que chamou de normas de cultura. Tais normas, anteriores à Constituição, tutelariam a vida, a saúde, a honra, a integridade corporal e outros bens de maior relevância, de forma que o Estado as selecionaria e as transformaria em normas jurídicas. Assim, os ilícitos penais se relacionariam com a desobediência dessas normas de cultura, enquanto os ilícitos administrativos seriam decorrentes do descumprimento de normas culturalmente indiferentes.⁸²

Não obstante a importância do pensamento de Feuerbach e Mayer sobre o tema, a obra de James Goldschmidt obteve maior relevo no intento de se encontrarem diferenças qualitativas, identificadas *a priori*, entre os ilícitos penais e administrativos (*latu sensu*). Sua teoria se baseou na necessidade de distinguir os particulares como indivíduos e como membros de uma comunidade. Em sua concepção individual, o particular teria sua esfera de liberdade delimitada pela ordem jurídica, de forma que a violação de direitos relacionada a essa esfera deveria ser tutelada pelo Direito Penal. Em contrapartida, como membro da sociedade, o homem tinha obrigação de colaborar com a Administração Pública, sendo que a inobservância dessa obrigação seria uma conduta antiadministrativa e não propriamente antijurídica. Sendo conduta antiadministrativa, mereceria a tutela direta da Administração, e não do Poder Judiciário.

Paulo Roberto Coimbra Silva ressalta que, assim como os demais partidários da corrente qualitativa, para Goldschmidt, a distinção entre ilícitos penais e administrativos não

⁸¹ Nesse sentido, veja-se: RINCÓN, 1989, p. 77-80.

⁸² Para um maior aprofundamento sobre as bases, história e evolução do Direito Administrativo Sancionador confira-se: MATTES; MATTES, 1979.

se afastaria de um critério natural, ou seja, haveria atos intrinsecamente criminosos, que mereceriam o tratamento dado pelo Direito Penal. Nos demais, não haveria ofensa à ordem jurídica, apenas o Estado deveria coagir o particular a colaborar com seus objetivos: “o poder punitivo da Administração consistiria em um genuíno autoauxílio permitido juridicamente, equiparável à coação administrativa” (SILVA, 2007, p. 137). Caminho semelhante parece trilhar o tributarista argentino Héctor Villegas, na medida em que defende que:

El delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común. La contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la administración pública. (...) En conclusión, pensamos que las infracciones tributarias, en cuanto obstrucciones ilícitas a la formación de las rentas públicas, tienen carácter contravencional, y no delictual. (VILLEGAS, 2001, p. 378-379).

Heinz e Herta Mattes sintetizaram a doutrina do citado autor alemão da seguinte forma:

La imposición de la pena administrativa pertenece a la actividad administrativa, como reacción al apoyo exigido, pero omitido, al ciudadano del Estado como órgano auxiliar de la Administración de Estado, por consiguiente no es administración de justicia, sino acto administrativo, y por ello la consecuencia del injusto del delito administrativo es un fenómeno del derecho administrativo. (MATTES apud MELLO, 2007, p. 51).

A distinção qualitativa de ilícitos também ecoou na Itália no início do século XX. Dentre os autores que acolheram essa tese, pode-se mencionar, segundo Fábio Medina Osório (OSÓRIO, 2000, p. 103) e Rafael Munhoz de Mello (MELLO, 2007, p. 52-53). Ambos seguindo a mesma concepção de que o critério distintivo seria imanente ao próprio ilícito.

Na doutrina pátria pode-se ponderar que Edilson Pereira Nobre Junior filia-se à corrente qualitativa quando afirma que o Direito Administrativo Sancionador (que chama de Direito Penal Administrativo):

estrema-se do direito penal comum em função do ilícito que visa punir. Enquanto este almeja a prevenção e a repressão da delinquência, considerada como conduta violadora dos bens jurídicos em geral (vida, integridade física, patrimônio etc.), a Administração pune, basicamente, comportamentos que infringem deveres de obediência ou colaboração dos indivíduos para com a atividade dos entes públicos na busca do interesse geral. (NOBRE JUNIOR, 2000, p. 128).

O mesmo caminho é trilhado por Edmir Netto de Araújo, que conceitua os ilícitos administrativos também tipificados como crimes da seguinte forma:

são atos ou omissões que afetam não só a Administração, mas também, de modo genérico, a sociedade. O agente, portanto, na linguagem dos penalistas, será portador de periculosidade externa, além da periculosidade interna que afeta a organização e o funcionamento dos serviços públicos desempenhados pelo Estado. (ARAÚJO, 1994, p. 29).

Em síntese, segundo essa corrente, haveria condutas que, por sua natureza, seriam tipicamente criminosas, sendo que sua sanção somente poderia ser imposta pelo Poder Judiciário, mediante as normas do Direito Penal. Essas condutas se relacionariam com os bens mais caros à sociedade, sendo os respectivos ilícitos clara e previamente identificáveis. Os ilícitos administrativos, por sua vez, estariam ligados à função pública, logo, não precisariam de tutela jurisdicional. Nessas hipóteses, caberia à própria Administração garantir sua punição⁸³.

Essa corrente apresenta, sem embargo, graves problemas teóricos e não subsiste a um olhar mais crítico, mormente se analisada tendo como base o paradigma atual. Nesse sentido, o primeiro ponto que merece ressalvas é justamente o cerne dessa linha de pensamento, ou seja, a ideia de que haveria características intrínsecas em determinadas condutas que as remetariam à tutela do Direito Penal, ou seja, seriam crimes em sua essência. Os demais ilícitos ficariam a cargo da Administração Pública, eis que ofenderiam unicamente aos seus mecanismos. Ora, esse critério de distinção é claramente metajurídico, portanto não pacífico de análise científica dentro do sistema do Direito.

Não se afirma, com isso, que o legislador não pode lançar mão desses critérios para definir por impor um regime penal ou administrativo a determinada conduta. Nos discursos de fundamentação adotados pelo legislador esses argumentos são plenamente possíveis de serem utilizados. De fato são até desejáveis. Todavia, o problema está em seu emprego, pela ciência do Direito, para definir conceitos.

Além disso, não se pode verificar, *a priori*, qualquer diferença entre os bens jurídicos tutelados a possibilitar uma distinção qualitativa entre ilícitos penais e administrativos. Como afirma Fábio Medina Osório, essa corrente

não resiste à ideia de que as sanções administrativas podem cumprir funções idênticas às penais, restaurando a paz no ordenamento jurídico e punido o transgressor.

(...) O certo é que, ademais, como diz Suay Rincón, os ilícitos administrativos estão, à semelhança do que ocorre com os ilícitos penais, a serviço de valores substantivos. (OSÓRIO, 2000, p. 103-104).

⁸³ O Superior Tribunal de Justiça também já se manifestou nesse sentido. Confira-se: RMS 8503/RJ, Rel. Ministro Fernando Gonçalves, Sexta Turma, julgado em 17/03/1998, DJ 06/04/1998, p. 164.

No mesmo sentido, Paulo Roberto Coimbra Silva descarta qualquer classificação dos ilícitos baseada unicamente em critérios valorativos. Criticando a tese que diferencia os valores adotados na seara administrativa e na seara fiscal, afirma que:

É inegável que as infrações administrativas também estão a serviço de valores primados por seu legislador, porquanto o Direito Administrativo pode e deve albergar e proteger valores éticos sempre que a realidade social demandar a atividade ordenadora do Estado. (SILVA, 2007, p. 138).

O jurista Juan J. Zornoza Pérez, na mesma linha, mas escrevendo ainda no contexto paradigma do Estado Social, defende a inexistência de diferença entre os bens jurídicos tutelados pela Administração Pública e pelo Direito Penal, bem como esclarece que o entendimento de que uma infração administrativa não seria um ato contrário ao ordenamento jurídico jamais pode prevalecer, como propugnado pelas correntes qualitativas:

Y dicho criterio no resulta convincente en el marco de un Estado social de derecho, en primer lugar porque en ese marco constitucional la Administración tiene encomendadas múltiples tareas de configuración social cuya correcta realización, tutelada a través del establecimiento de infracciones y sanciones administrativas, nos es indiferente desde el punto de vista ético-social y constituye, por lo mismo, un bien jurídico susceptible de protección por el ordenamiento punitivo del Estado.

(...) Como señala H. MATTES, 'la contraposición entre Administración y orden jurídico es totalmente equivocada, porque también la Administración pertenece al orden jurídico y está jurídicamente regulada; de ahí que los ataques a los llamados intereses administrativos sean siempre ataques contra el orden jurídico', ataques contra el orden general. (PÉREZ apud SILVA, 2007, p. 138-139).

Nessa ordem de ideias, a súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal deixa expresso o entendimento de que os crimes contra ordem tributária previstos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90 são materiais, ou seja, somente se reputam consumados com a materialização do resultado previsto no tipo penal. Não basta, portanto, a ação ou omissão do agente, sendo necessário que a lesão tenha sido devidamente atingida. Em outras palavras, somente há crime se houver crédito tributário.

Some-se a isso o fato de que a jurisprudência do Pretório Excelso, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, vem reconhecendo a extinção da punibilidade referente aos crimes contra ordem tributária em razão do pagamento.

Logo, a conclusão a que se chega dessas duas premissas é que tanto as sanções tributárias delitivas, quanto as sanções tributárias não delitivas, visam resguardar exatamente

o mesmo bem jurídico: o Erário⁸⁴. Tal fato afasta completamente o entendimento de que seria possível determinar, previamente, que os bens jurídicos tutelados seriam diferentes na esfera penal e na esfera tributária.

De fato, não há qualquer utilidade em uma distinção baseada na natureza das condutas, eis que o legislador, desde que obedecidos os ditames constitucionais, é livre para atribuir, a um ilícito qualquer, o caráter administrativo, penal ou ambos. Assim, mesmo que um injusto esteja relacionado unicamente com as atividades da Administração Pública (ordenamento interno), inexistente qualquer impedimento para que ele seja criminalizado por lei. Em contrapartida, também não há óbice para que o delito, por exemplo, de sonegação fiscal simplesmente deixe de ser tratado como tal em decorrência de uma opção legislativa. Em nenhum caso é possível vislumbrar qualquer característica imanente à conduta realizada pelo que vincule o Poder Legislativo.

Afasta-se, por tais argumentos, qualquer distinção qualitativa entre ilícitos penais e administrativos.

5.1.2 A corrente quantitativa

Enquanto para a corrente qualitativa os ilícitos penais e administrativos tinham natureza essencialmente diversa, para a corrente quantitativa ambos seriam diferentes manifestações de um mesmo fenômeno. Para essa segunda linha de pensamento, o critério de distinção somente poderia ser o grau de gravidade da conduta cometida pelo agente. Desse modo, as condutas mais graves seriam ilícitos penais e, conseqüentemente, as menos graves ilícitos administrativos⁸⁵.

Essa corrente surge principalmente na Espanha, também como resposta à mencionada hipertrofia do Direito Penal, mas de forma completamente distinta. Diferentemente do ocorrido na Alemanha e na Itália, em terras espanholas, o maior crescimento do aparato sancionador não ocorreu vinculado ao poder judiciário. Em vez disso, foi no direito administrativo sancionador que o crescimento foi verificado.

Entretanto, apesar de a hipertrofia ter se dado na esfera administrativa, os problemas

⁸⁴ Confira-se, dentre outros, o Inq 1864, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2007, DJ 03.08.2007.

⁸⁵ Segundo Cerezo Mir, citado por Rafael Munhoz de Mello, entre ilícito penal e administrativo existiriam apenas diferenças quantitativas (MIR *apud* MELLO, 2007, p. 54-55).

dela decorrentes foram semelhantes. A Administração Pública não conseguia, por um lado, dar efetividade para normas por ela tuteladas em razão, mormente em razão do grande número de normas sancionantes verificadas no ordenamento e, por outro, utilizava de força desproporcional em diversos casos em que instaurava o procedimento sancionador, gerando, em ambos os prismas, crise no sistema jurídico.

Desse modo, a solução não seria retirar as condutas da esfera do crime, mas sim reduzir a atividade da Administração Pública no campo sancionador ou, ao menos, submeter as potestades sancionatórias administrativas aos mesmos princípios do Direito Penal. Tais princípios eram os necessários obstáculos para a arbitrariedade do Direito Administrativo Sancionador que, como aponta García de Enterría, seria ainda um direito repressivo pré-beccariano na Espanha (MELLO, 2000, p. 56).

Exatamente nesse sentido, Zornoza Pérez assevera que:

En nuestro país el problema de la distinción entre ilícito penal e ilícito administrativo presenta algunas características singulares, porque el aumento de la actividad administrativa del Estado no dio lugar en España a una hipertrofia del Derecho Penal, como en la mayoría de países europeos, sino al desarrollo de un desmesurado poder sancionatorio de la Administración misma. Por ello en nuestra doctrina no se reclama una segregación del Derecho Penal administrativo del cuerpo del Derecho Penal criminal, sino una desadministrativización de las potestades sancionadoras de la Administración o, al menos, la sujeción de las mismas a los principios fundamentales del Derecho Penal. (PÉREZ *apud* SILVA, 2007, p. 136).

Com essa preocupação, ou seja, de reduzir o Direito Administrativo Sancionador, foi possível explicar o crescimento da corrente quantitativa de distinção entre ilícitos penais e administrativos (em sentido amplo). Isso porque, ao contrário dos seguidores do critério qualitativo, essa nova linha de pensamento não se preocupava em distanciar, essencialmente, as duas esferas punitivas, pelo contrário, ambas teriam como fundamento o mesmo fenômeno: o *ius puniendi* estatal.

Dito de outro modo, os injustos não seriam fenômenos distintos. Os bens jurídicos tutelados pela Administração Pública no caso das infrações não se distinguiriam previamente daqueles protegidos pelo Poder Judiciário na hipótese de crimes. A diferenciação, então, se daria somente quanto à gravidade da conduta, sendo as mais ofensivas criminalizadas e as de menor potencial ofensivo, conseqüentemente, submetidas ao Direito Administrativo.

Giuliani Fonrouge, sem adotar o posicionamento de que as sanções tributárias teriam natureza penal, inclusive em razão das particularidades do direito positivo argentino, ressalta o critério quantitativo de distinção entre ilícitos tributários delitivos e não delitivos, como se

pode verificar no trecho abaixo:

diferentemente das ordenações tributárias modernas, como o código fiscal do México, o *Reichabgabenordnung*, a lei espanhola e o código tributário do Peru – que oferecem sistemas uniformes e gerais, na Argentina prosseguem as emendas parciais e ocasionais, sem orientação clara, nem propósito de reforma substancial. Em geral, aparecem como infrações graves verdadeiros delitos fiscais (...). Quanto às infrações de transcendência menor, correspondem às violações formais das normas adotadas para o adequado cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, o que outras legislações denominam “violações de ordens de autoridade”. (FONROUGE, 1974, p. 273).

Nesse diapasão, se ilícitos penais e administrativos possuem a mesma natureza, somente se diferenciando pelo grau de sanção, não haveria razão para a não aplicação dos princípios do Direito Penal no Direito Administrativo Sancionador, justamente o objetivo proposto por essa corrente.

Interessante a conclusão a que chegou o autor alemão Thomas Weigend sobre o tema, ressaltando que o grande mérito da corrente quantitativa não foi o critério por ela adotado, nem mesmo aquele que foi rejeitado. O grande avanço conseguido resume-se na afirmação de que inexistem diferenças substanciais entre ilícitos penais e administrativos, ideia decorrente de mais de cento e cinquenta anos de frustrantes pesquisas pelo platônico aspecto discriminador.

Segundo o Weigend, a relevância da teoria quantitativa

lies not so much in the criterion it offers as in the criterion it rejects: it is important to note that there is no essential, qualitative difference between criminal and administrative violations – as insight which has evolved as a result of more than 150 years of frustrating research. (WEIGEND apud MELLO, 2007, p. 57).

Do mesmo modo como ocorrido com os doutrinadores que acreditavam em diferenças qualitativas inerentes aos ilícitos penais e administrativos, a corrente quantitativa também não é indene de severas críticas. A primeira delas reitera a mesma colocação formulada anteriormente, ou seja, por mais que a teoria quantitativa se afaste da qualitativa pelo requinte das argumentações, o elemento discriminador continua sendo metajurídico: a gravidade da conduta delituosa.

Se a natureza de uma conduta (imanentemente criminal ou administrativa) não é um dado que se pode aferir a partir do Direito, sua gravidade também não o é. Novamente se faz a observação de que tanto critérios qualitativos, quanto quantitativos são importantes para nortear a conduta do legislador, mas não podem servir para definição, *a priori*, da natureza de uma sanção. Isso, até mesmo porque, o próprio legislador está adstrito aos referidos critérios.

Sobre essa questão, Fábio Medina Osório assevera que:

Em tese, o critério quantitativo poderia orientar as opções do legislador, mas este goza de autonomia decisória nesse terreno e pode prever ilícitos penais e ilícitos administrativos sem uma lógica de que os últimos sejam menos graves do que os primeiros, ainda que protegendo os mesmos bens jurídicos. (...) Claro que distorções absurdas podem ser intoleráveis, gerando quebra de princípios constitucionais. (OSÓRIO, 2000, p. 105).

Ademais, a corrente quantitativa peca, pois nem sempre um ilícito penal é punido de forma mais severa do que um ilícito administrativo. Exceto nos casos em que a Constituição elenca como passíveis de sanções penais mais afitivas, inexistente qualquer mandamento jurídico que obrigue o legislador a apenar mais gravemente os ilícitos penais que os administrativos⁸⁶.

De fato, Fábio Medina Osório aponta a lentidão do legislador penal (inclusive o fato da Parte Especial do Código Penal datar de 1940), de um lado; e as reformas penais com a criação de uma mentalidade mais tolerante em alguns casos, de outro, como fatores que, dentre vários, demonstram inexistir “um direito subjetivo público de que a infração administrativa seja menos grave que a infração penal”. (OSÓRIO, 2000, p. 105).

Paulo Roberto Coimbra Silva discorda do pensamento de Osório, afirmando que:

por força do princípio da proporcionalidade, as sanções administrativas ou tributárias jamais poderiam superar em intensidade ou gravidade àquelas penalmente impugnáveis ou imputadas ao mesmo ilícito. Contudo, nem sempre ocorre dessa forma. (SILVA, 2007, p. 201).

Concessa venia, não se coaduna com as críticas de Silva, eis que efetivamente não enxerga possibilidade do Poder Judiciário considerar ilegal ou inconstitucional, por exemplo, uma multa penal que seja inferior a uma administrativa ou tributária, apesar de, politicamente tal fato não ser o mais aconselhável. Pensar que, *a priori*, o tribunal possa interferir em questões como essa pode culminar em um ativismo judicial não tolerado pelo ordenamento jurídico

No mesmo Sentido do que defendeu Fábio Medina Osório acima, Hugo López López assevera que:

Los tradicionales intentos por distinguir entre infracciones y delitos, tanto las tesis

⁸⁶ Na Espanha, o Tribunal Supremo não entendeu haver qualquer ofensa ao ordenamento jurídico o fato de uma sanção administrativa ser mais gravosa que uma penal. Especificamente no caso, foi aplicada uma sanção administrativa de perda de bens e uma multa penal de dez mil pesetas, de forma que o perdimento foi mais oneroso para o acusado. (RJ 1993\7622, Sentencia de 25.10.1993, nº 37/1993, Recurso 26/1993, Militar, Contencioso-Disciplinario, Tribunal Supremo, Sala de lo Militar, Relator Jose Luis Bermudes de la Fuente).

de la distinción cualitativa – o del *aliud* – como las que postulaban diferencias puramente cuantitativas, resultan insatisfactorios y han sido puestos en entredicho por el legislador en las sucesivas modificaciones de la normativa penal y sancionadora. (LÓPEZ, 2009, P. 47).

López ainda salienta o exemplo da Alemanha, em que o legislador pretendeu impor diferenças materiais entre infrações e delitos com a aprovação de sucessivas normas. O autor afirma que tal processo simplesmente se tratou de modificações no entendimento desse legislador sobre a natureza dos ilícitos, eis que materialmente continuou inexistindo qualquer diferença entre eles, inclusive como teria assinalado o Tribunal Constitucional alemão (BVerfGE 27, 18, 30). Atualmente, com a disposição do § 1º, da OWIG (*Ordnungswidrigkeitengesetz* - lei que trata das infrações e contravenções), fica ainda mais clara a inexistência de critérios materiais para orientar o legislador na hora em que qualificar uma determinada conduta como penal ou não. (LÓPEZ, 2009, P. 47).

Adolfo Carretero Pérez e Adolfo Carretero Sanchez afirmam categoricamente que “no puede saberse a priori que infracciones serán delito y cuales se calificarán de contravenciones”, tendo em vista que “la ley puede calificar una conducta como falta administrativa y excluirla de las consecuencias de la pena, y viceversa.” (PÉREZ; SANCHEZ, 1992, p. 58).

Assim, conforme demonstrado, a corrente quantitativa também não oferece critério seguro para se distinguir, previamente, um ilícito penal de outro administrativo.

5.1.3 A teoria do *ius puniendi estatal uno*

Os autores que defendem a existência de um único poder punitivo que justificaria a manifestação de potestades sancionadoras pelo Estado em todas as áreas de sua atuação não chegam a constituir uma nova linha de pensamento. Pode-se ponderar que tal teoria é a decorrência de um aprofundamento teórico sobre a corrente quantitativa, destinada a fundamentar a submissão das sanções administrativas aos primados do Direito Penal, ainda em consequência do exagerado crescimento do aparato sancionador da Administração Pública, anteriormente mencionado.

De fato, ao longo do presente trabalho já foi possível demonstrar a identidade entre os ilícitos penais e os administrativos em importantes planos, tais como o ontológico, o teleológico e o estrutural. Nesse sentido, observando essas identidades (com as quais se

concorda, apesar de também existirem elementos de distanciamento importantes), os partidários do *ius puniendi* estatal uno foram adiante, concluíram pela existência de uma única espécie de direito punitivo estatal, que irradiaria suas normas sempre que o Poder Público manifeste sua faceta sancionadora. O poder punitivo do Estado era tutelado, então, na maioria dos casos pelo Direito Penal, que incidiria sobre os demais ramos do Direito.

Giuliani Fonrouge, mesmo discordando da submissão das sanções tributárias ao Direito Penal, aponta o surgimento da teoria de uma esfera sancionadora unitária na Espanha se remetendo às IX e X Semanas de Estudos de Direito Tributário, ocorridas em Madri (1961 e 1962), e também às I e II Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários (Coimbra: 1966 e Santiago de Compostela: 1967). Nesses eventos, Fonrouge afirma que tributaristas do quilate de Fernando Sainz de Bujanda se pronunciaram pela natureza penal das infrações tributárias, eis que seria apenas o elemento formal que as distinguiriam. Ademais, teria ficado consignado nos encontros o entendimento sobre a “unidade do direito penal e, como ramo especial do direito penal, o direito penal tributário concebido também dentro dos limites do direito punitivo” (FONROUGE, 1973, p. 226).

O Tribunal Supremo Espanhol contribuiu para a disseminação da teoria, fortalecendo ainda mais o entendimento acerca de um poder punitivo único do Estado, que apenas se manifestaria em graus diferentes em cada seara do Direito no qual fosse verificado. Nesse sentido, importante transcrever trecho da decisão proferida pela Sala Terceira do Tribunal Supremo em 9 de fevereiro de 1972, considerada como um dos marcos para a teoria do *ius puniendi* estatal uno⁸⁷:

las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integral en el supra-concepto del ilícito cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal. (RJ 1972\876).

Em sentido semelhante, o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem determinou, no caso Engel e outros vs. Países Baixos, que as sanções disciplinares que se traduzissem em castigos normalmente impostos no quadro do Direito Penal, não podem ser aplicadas sem que se garantisse o direito a um processo equitativo e demais garantias ao acusado, tal como prescrito pelo artigo 6º da Convenção Europeia, em decorrência da aproximação entre as duas espécies de ilícitos (penais e administrativos). Nesse caso, o TEDH entendeu que:

⁸⁷ Sobre a evolução das altas Cortes espanholas sobre o tema, confira-se: NIETO, 2008, p. 149-152.

El Derecho Penal y Administrativo, en este aspecto, no son compartimientos estancos y, por ello, la despenalización de conductas para tipificarlas como infracciones, cuya naturaleza intrínseca es la misma, no puede menoscabar los derechos fundamentales o humanos del imputado o acusado. (Acórdão de 8 de junho de 1976, Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, Processos nos 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72).

Juan J. Zornoza Pérez, citado por Silva, também defende a unidade do poder punitivo do Estado e a ausência de diferenças substanciais entre os ilícitos penais e especificamente os tributários, que culminariam em sua principal consequência, ou seja, aplicação dos princípios do Direito Penal nas potestades sancionatórias em matéria fiscal:

Y de ahí proclamada “unidad funcional” del fenómeno sancionador (...) alcanza al derecho sancionador tributario. Porque en efecto, toda acción u omisión tipificada como infracción – criminal o no – consiste en un orden jurídico – en nuestro caso, del ordenamiento jurídico tributario –, es decidir, de disposiciones imperativas cuya violación lesiona el bien jurídico con ellas se protege y que no es otro que la realización de las actividades de interés comunitario, a cuya cobertura financiera se encamina el establecimiento y percepción de los tributos; de forma que también respecto de la materia tributaria puede decirse que “las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo de Derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas”. (PÉREZ apud SILVA, 2007, p. 139).

Como se percebe, a teoria em comento parte de fundamentadas bases, como a demonstrada unicidade do injusto, sendo louváveis os progressos decorrentes desse posicionamento, principalmente para as diversas facetas do Direito Sancionador. Realmente a proximidade substancial, teleológica e estrutural entre os diversos ilícitos e, conseqüentemente, as interseções entre Direito Administrativo e Direito Penal constroem uma linha de argumentação jurídica sólida no que se refere às limitações das potestades sancionatórias estatais. Todavia, não se pode aceitar sem críticas a doutrina do *ius puniendi* uno e a completa submissão das sanções administrativas ao regime instituído pelo Direito Penal.

Se de um lado adota-se a unicidade do injusto, tendo em vista a impossibilidade de sua diferenciação *a priori* nas diversas searas em que se manifesta, por outro não se pode olvidar as particularidades que afastam as esferas punitivas penal e administrativa (em especial a tributária), tornando frágil a construção teórica sobre a existência de um poder punitivo único.

Além disso, as interseções entre as diversas searas do Direito Sancionador não ocorreriam apenas em razão de que o Estado possuiria uma única esfera de poder punitivo. A unidade sistêmica do Direito e da Constituição, bem como da identidade ontológica, estrutural e teleológica entre os ilícitos são capazes de justificar essas interfaces. Nada impede, portanto,

o desenvolvimento do Direito Sancionador, inclusive com a aplicação das normas gerais da repressão, sem defender que o *ius puniendi* estatal seria unitário.

Nesse sentido, considerar as identidades entre os diversos tipos de ilícito verificados no ordenamento jurídico (unicidade do injusto) não implica acatar cegamente a tese do poder punitivo único do Estado. Importantes fatores de diferenciação, tais como a competência legislativa, a existência de ordens sancionadoras internacionais e particulares, bem como a pluralidade de regimes jurídicos a que se submetem as sanções impedem a adoção da tese do *ius puniendi* uno.

Cumprе ressaltar que, mesmo na Espanha, apesar de a teoria do poder sancionador único do Estado prevalecer, é expressa a jurisprudência do Tribunal Supremo quando afirma que os princípios e garantias do Direito Penal são aplicáveis ao Direito Administrativo Sancionador, com seus devidos matizes. Confirmam-se trechos dos seguintes julgados:

En este sentido, y por lo que se refiere a la invocación del principio de culpabilidad, el Tribunal Constitucional ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública. (STS 4937/2010, Sala de lo Contencioso, nº Recurso 4021/2005)

Una adecuada respuesta a la queja expuesta por la entidad demandante de amparo ha de partir de la reiterada doctrina de este Tribunal, desde la STC 18/1981, de 8 de junio, que ha declarado, no sólo la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del artículo 25.1 CE, considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, sino que también ha proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales insitas en el artículo 24.2 CE, no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto. Ello, como se ha afirmado en la STC 120/1996, de 8 de julio (FJ 5), 'constituye una inveterada doctrina jurisprudencial de este Tribunal y, ya, postulado básico de la actividad sancionadora de la Administración en el Estado social y democrático de Derecho'. (STS 3335/2008, Sala de lo Contencioso, nº Recurso 11205/2004).

O Tribunal Constitucional Espanhol também defende a submissão do Direito Administrativo e Tributário Sancionador aos princípios e garantias do Direito Penal, mas também ressalta que essa aplicação merece ressalvas. Tanto é verdade que esta Corte Constitucional afastou o princípio da culpabilidade e da pessoalidade da pena, exigindo-se o tributo e a respectiva sanção de toda família e não apenas do agente, em caso de exigência do imposto de renda da pessoa física. Isso na hipótese de o grupo familiar voluntariamente optar por apurar suas rendas de forma conjunta:

Ponen también de manifiesto las demandas de amparo que la integración forzosa de los recurrentes y sus hijos en una única unidad familiar implica, en virtud del art. 89.4 LIRPF, que quedarán “conjunta y solidariamente sometidos al Impuesto como sujetos pasivos” (...). Por consiguiente -se concluye-, la Administración puede dirigirse para el cobro de la deuda tributaria, incluidas sanciones, no sólo al miembro de la unidad familiar responsable de los hechos que hayan generado la sanción, sino también a los miembros que no hayan cometido ni colaborado en la realización de las infracciones, vulnerándose de este modo los principios de personalidad de la pena y de culpabilidad recogidos en el art. 25 CE, principios de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador. Para los recurrentes, en fin, el citado art. 89.4 LIRPF, siendo constitucional cuando los miembros de la unidad familiar han optado voluntariamente por acumular sus rentas, es inconstitucional si se admite que pueden constituirse unidades familiares “a la fuerza”, en contra, como sucede en este caso, del deseo manifestado por los contribuyentes. (STC 47/2001, Tribunal Pleno).

Assim, se durante todo o trabalho procurou-se demonstrar os elementos que aproximam as sanções administrativas (em geral) e as tributárias (em especial) das sanções penais, também não se pode deixar de mencionar as críticas sofridas pela teoria do poder punitivo estatal único, justificando-se a sua não adoção. Isso, principalmente no que toca os ilícitos tributários submetidos à tutela do Direito Penal.

Fábio Medina Osório resalta o mencionado posicionamento das altas cortes espanholas no que se refere aos matizes que se devem adotar quando da aplicação dos princípios e garantias do Direito Penal ao Direito Administrativo Sancionador. Tais matizes deveriam ser observados justamente em razão das diferenças entre os dois regimes jurídicos. Para ele, esse posicionamento levaria a uma inequívoca conclusão: “a unidade de pretensão punitiva do Estado é uma frágil construção teórica, que se situa no campo retórico e não no mundo prático das concretas relações submetidas ao crivo dos julgadores.” (OSÓRIO, 2000, p. 109).

Além das ressalvas colocadas pela própria jurisprudência espanhola, outra severa crítica é feita ao poder sancionador único na sociedade europeia, mormente após a queda do muro de Berlim, em virtude da globalização e da formação dos grandes blocos econômicos. De fato, a formação de entidades supranacionais modifica alguns conceitos clássicos como o da soberania, gerando implicações relevantes nos ramos sancionadores dos ordenamentos jurídicos. A União Europeia espelha muito bem a dificuldade, quer dizer, a clara contradição de se manter a tese da unidade do poder punitivo estatal e, ao mesmo tempo, se submeter a um Direito Comunitário supranacional.

A completa unificação institucional dos poderes em uma entidade supranacional encontra sérias dificuldades nos diversos prismas que se pode analisar a questão: legal, cultural, étnico etc. O Direito Penal, por tratar da defesa dos bens jurídicos mais importantes

da cada sociedade, especialmente esbarra em todas as dificuldades mencionadas. Cientes desse problema, os órgãos comunitários europeus, bem como as Cortes Constitucionais dos países membros, firmaram sólido posicionamento de que a União Europeia não possui competência para tratar de matéria criminal.

Dentre outras, a Sentença do TJCE de 2 de fevereiro de 1989, caso Cowan / Trésor public, Assunto 186/87, Rec. 1989, p. 195, afirmou que:

en este aspecto, conviene recordar que si bien, en principio, la legislación penal así como las normas de procedimiento penal, entre las que se encuentra la disposición nacional objeto de discusión, es de la competencia de los Estados miembros, según reiterada jurisprudencia (véase, entre otras, la sentencia de 11 de noviembre de 1981, Casati, 203/80, Rec. 1981, p. 2595), el Derecho comunitario impone límites a esta competencia. Dichas disposiciones legislativas no pueden, en efecto, producir una discriminación respecto de personas a las que el Derecho comunitario atribuye el derecho a la igualdad de trato, ni restringir las libertades fundamentales garantizadas por el Derecho comunitario. (TJCE 186/87).

De forma semelhante, a Sentença do TJCE de 11 de novembro de 1981, Caso Casati, Asunto 203/80, Rec. 1981, p. 2595, estabeleceu que:

en vía de principios, la legislación penal y las normas procesales penales son competencia de los Estados miembros. No obstante, de la constante jurisprudencia del TJCE se desprende que, también en este ámbito, el Derecho comunitario establece límites en lo que concierne a las medidas de control que los Estados miembros mantienen en vigor en el ámbito de la libre circulación de mercancías y personas. Las medidas administrativas o represivas non deben sobrepasar los límites de lo necesario [o sea, proporcionalidad], las modalidades de control no deben concebirse como limitativas de la libertad querida por el Tratado y no es lícito imponer sanciones desproporcionadas respecto a la gravedad de la infracción de manera que se conviertan en un obstáculo a tal libertad. (TJCE 203/80).

Entretanto, em contrapartida, mesmo sem possuir competência plena em relação ao Direito Penal, não é correto afirmar que a União Europeia está impedida de impor qualquer potestade sancionatória. De fato, o Direito Comunitário possui uma extensa gama de poder sancionador, manifestado na seara administrativa. Ressalta-se, inclusive, que essa competência sancionatória administrativa é autônoma, ou seja, independe dos poderes de cada Estado-membro, sendo derivada do próprio Direito Comunitário.

Nesse sentido, Alberto Gil Soriano, em sua tese de doutoramento sobre os princípios do Direito Sancionador Comunitário defende que:

Por tanto, es necesario afirmar que la Unión Europea sí que tiene competencias punitivas, entendiendo el *ius puniendi* en sentido amplio, es decir, incluyendo en él las sanciones de naturaleza administrativa. Así pues, diversas disposiciones de los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas, así como el Derecho derivado, permiten conformar un sistema sancionador comunitario de naturaleza

administrativa. Y es más, aunque las instituciones comunitarias carecen de competencias penales *stricto sensu*, se puede afirmar que el Derecho penal cae dentro de la esfera de influencia del sistema jurídico comunitario, cosa que a su vez supone cuestionar el monopolio estatal del *ius puniendi*. (SORIANO, 2009, p. 12).

Desse modo, se por um lado a entidade supranacional não possui competência para tratar de assuntos criminais, mas, por outro, tem autonomia para impor sanções administrativas, torna-se difícil sustentar a tese de um *ius puniendi* uno.

Sobre o tema, Fábio Medida Osório sustenta de forma contundente que:

De modo que não vejo espaço para uma pretensão punitiva estatal unitária, dado que esse poder sancionador convive tranquilamente com o poder sancionador de uma entidade supranacional, sem que esse último se integre na “unidade” estatal. Enfim, os princípios que regem ambas manifestações punitivas até poderiam ser os mesmos, mas o certo é que tal identidade não encontraria fundamento na mencionada e discutível unidade estatal. (OSÓRIO, 2000, p. 111).

Outra crítica realizada à teoria da unidade do poder punitivo do Estado, principalmente em países que adotam a forma federativa de Estado como o Brasil, é a diferença de competência legislativa entre as sanções penais e as administrativas em geral⁸⁸.

No Brasil, o legislador constituinte originário entendeu por bem outorgar à União Federal a competência privativa para dispor sobre a matéria criminal⁸⁹, visando assegurar a uniformidade no tratamento do ilícito penal em todo território nacional. Apenas o legislador federal pode, então, disciplinar as sanções delitivas, seja em matéria exclusivamente penal ou nos demais ramos do Direito em que se fizer necessária a intervenção mais contundente do aparato sancionatório estatal, tais como o tributário, o ambiental e o econômico (v.g.), observando-se os limites constitucionais e, especificamente, os princípios da subsidiariedade e fragmentariedade⁹⁰.

As sanções administrativas (*lato sensu*) e, em especial, as tributárias, são submetidas à diferente distribuição de competência, eis que não mais se trata de matéria privativa à União Federal. No caso dos ilícitos de natureza tributária (não delitivos), até mesmo em razão de sua

⁸⁸ A título de comparação, ressalta-se que não ocorre da mesma forma na República Argentina. Giuliani Fonrouge esclarece que nesse país as Províncias podem criar tanto sanções administrativas (tributárias não delitivas), quanto sanções penais (tributárias delitivas) no que se refere ao descumprimento de obrigações relativas aos chamados impostos internos sobre o consumo, enquanto a União disciplina as sanções relacionadas com os impostos aduaneiros (FONROUGE, 1974, p. 223). Fonrouge também cita o exemplo da Suíça, em que, apesar do poder de legislar sobre o Direito Penal comum ser da Confederação, os cantões podem tratar de sanções (delitivas ou não) em matéria fiscal: “entretanto, o art. 335, inciso II do código penal suíço estabelece que os cantões conservam o poder de ditar disposições necessárias a assegurar a observância do direito cantonal em matéria fiscal, de modo que eles têm plena liberdade para legislar sobre as fraudes e outras infrações às suas leis tributárias (FONROUGE, 1974, p. 240).

⁸⁹ Confira-se o art. 22, inciso I, da Constituição da República de 1988.

⁹⁰ A respeito dos princípios da subsidiariedade e fragmentariedade do direito penal, veja-se a obra de Nilo Batista (BATISTA, 2002, p. 87).

vinculação ao *ius tributandi*, o que desde já se ressalta, prevalecem as normas sobre a competência tributária, repartida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, tendo em vista disposições expressas na Constituição e no Código Tributário Nacional. Destarte, ao ser outorgada a um ente tributante a competência para legislar, fiscalizar e arrecadar um tributo, também lhe é transmitido o poder para prever as respectivas sanções, cominá-las e executá-las. A competência tributária é, logo, indissociável da competência para impor sanções não delitivas em matéria fiscal⁹¹.

A distinção entre os diversos regimes jurídicos aplicáveis às sanções é outro fator que impede a constatação de uma unicidade plena no *ius puniendi* estatal. Nos termos já mencionados, a identidade ontológica, teleológica e estrutural do injusto, bem como o pressuposto da unidade sistêmica do ordenamento jurídico e o primado da supremacia da Constituição autorizam a constatação de um Direito Sancionador disciplinador das potestades punitivas do Estado, inclusive por intermédio da aplicação das normas gerais da repressão. No entanto, tal fato não implica a adoção de um regime jurídico único para todo o poder punitivo, muito pelo contrário, com relação a esse aspecto (o de natureza formal), há não só a clara distinção entre ilícitos penais e administrativos em geral, mas também entre os diversos ilícitos verificados em cada ramo do Direito que obteve sua relativa e didática autonomia.

Assim, tendo em vista essa diversidade de regimes jurídicos, um princípio geral do Direito Penal não opera exatamente da mesma forma com relação a um crime, uma infração administrativa ou uma infração fiscal, apesar de, *prima facie*, ser uma norma aplicável nos três casos. Os devidos matizes, identificados em cada ramo do Direito e bem ressaltados pelas Cortes espanholas, demonstram que isso não ocorre. Por consequência, também sob esse prisma, fica evidenciada a fragilidade da construção teórica relativa ao poder punitivo unitário do Estado. Torna-se complicado defender que uma mesma norma seria aplicada de forma substancialmente diferente em fenômenos de mesma identidade.

Ademais, não se pode olvidar a liberdade do legislador, desde que observados os limites constitucionais, para caracterizar a submissão de um ilícito ao regime jurídico do Direito Penal ou Administrativo (em sentido amplo). Tal fato implica uma ausência de identidade normativa que contribui para o esvaziamento da teoria ora criticada.

A respeito da corrente unificadora do poder punitivo do Estado e as diferenças entre os

⁹¹ Paulo Roberto Coimbra Silva, sobre a questão da competência para impor sanções tributárias levanta interessante questão, ou seja, a conveniência da edição de uma lei complementar que trace as normas gerais para se infligir sanções tributárias não-delituosas, a fim de conferir-lhes uma diretriz nacional. E assevera que enquanto não editado tal diploma normativo, a importância da doutrina e da jurisprudência é cada vez maior na construção dos limites constitucionalmente impostos ao poder sancionatório da Administração Tributária (SILVA, 2007, p. 241).

diversos regimes jurídicos a que os ilícitos são submetidos no ordenamento brasileiro, Osório propugna que:

São múltiplas as razões pelas quais não se deve aceitar, sem maiores discussões, a tese o *ius puniendi* único do Estado, a saber, configuração de unitário regime jurídico ao *ius puniendi*. Mas a razão fundamental para a inconsistência teórica dessa suposta unidade reside na diversidade substancial dos regimes jurídicos dos mais diversos poderes punitivos do Estado. (OSÓRIO, 2007, p. 115).

Não significa, contudo, que em um mesmo regime não haja variação do alcance de seus institutos e normas. Claro é que sempre haverá essa flexibilidade, sob pena de se ressuscitarem os mais rígidos cânones da Escola da Exegese. O que se pretendeu pontuar é que a marcante diferença no tratamento dogmático do ilícito na seara penal e administrativa enseja a distinção de regimes jurídicos e complica a justificação da unidade do poder punitivo estatal.

Sobre tal fato, Fábio Medida Osório ressalta:

No caso das relações submetidas ao Direito Administrativo Sancionador, há uma inegável variação substancial de tratamento dogmático em relação ao tratamento dispensado ao direito penal. Tal circunstância justifica a tese de que inexistente um unitário *ius puniendi* estatal. (OSÓRIO, 2000, p. 118).

Nessa mesma ordem de ideias, Silva pondera que:

Outra forte objeção à tese da unidade da pretensão punitiva do Estado redito no fato, incontestemente, de estarem suas diversas manifestações punitivas jungidas a regimes jurídicos peculiares e próprios até. Não obstante se reconheça a prevalência de princípios gerais e comuns da repressão, é patente a expressiva diversidade, formal e substancial, nos mais variados ordenamentos, dos regimes jurídicos aplicáveis às infrações tributárias delituosas e não-delituosas, merecendo suas principais distinções considerações específicas. (SILVA, 2007, p. 146).

É possível se apontar, ainda, que com o fenômeno da diminuição do Estado, verificado em boa parte do mundo no final do século XX, torna-se mais tormentosa a tarefa da definição de serviço ou atividade pública. O grande número de privatizações, concessões, autorizações e permissões nesse contexto leva ao crescimento do exercício de poderes tipicamente públicos por particulares. Em algumas vezes é possível verificar, em decorrência desse fenômeno, a manifestação de potestades sancionatórias típicas do Estado pelas mãos dos particulares, evidentemente, no Brasil, sob o pálio da lei.

Nesse sentido, mesmo que o *ius puniendi* dos particulares decorra diretamente da transferência feita pelo Estado, crê-se não haver dúvida de que tal fato contribui para o esvaziamento da tese do poder punitivo estatal único, na mesma proporção em que aumentam

as competências não públicas para impor sanções de natureza tipicamente administrativa.

Válidas, portanto, as afirmações de Silva no seguinte sentido:

ao contrário do entendimento dominante na Europa, a identidade estrutural e teleológica, similitude ontológica entre infrações não autorizam as conclusões:
 i) de possuírem mesma natureza jurídica;
 ii) de serem derivadas de um poder sancionador unitário; e
 iii) de estarem jungidas a um único ramo do Direito e tampouco a um mesmo regime jurídico. (SILVA, 2007, 149).

Cabe reiterar que a não adoção à teoria da unidade do poder sancionador estatal não culmina no isolamento do Direito Tributário e das sanções a ele relacionadas. Não é esse o pensamento. Apesar de os ilícitos penais e administrativos (*latu sensu*) se tratarem de fenômenos distintos, as normas gerais da repressão podem ser aplicadas a ambos, eis que se constituem como garantias constitucionais do cidadão-acusado, independentemente do ramo do Direito que tutela a acusação a que está sendo submetido. A distinção entre a natureza jurídica dos ilícitos e os regimes a que são submetidos não tem o condão de obstar a aplicação de direitos fundamentais, apesar de certamente servirem para delimitar seu contorno.

Fábio Medida Osório sintetiza a questão da seguinte forma:

Em realidade, a unidade nada mais é que a comum origem constitucional: direito penal e Direito Administrativo obedecem a comandos constitucionais e, nesse sentido, submetem-se a princípios constitucionais que norteiam o poder punitivo estatal. Isso não quer dizer, em absoluto, que esses princípios sejam idênticos ou que esse poder punitivo se submeta aos idênticos regimes jurídicos. (OSÓRIO, 2000, p. 135).

5.1.4 A distinção meramente dogmática e o critério formal como discriminador (a posteriori)

Nesse ponto do estudo cabe realizar uma organização das ideias a fim de que a linha-mestra de pensamento não se perca. Assim, o presente capítulo primeiramente demonstrou a impossibilidade da distinção entre ilícitos penais e administrativos (*latu sensu* – dentre eles os tributários) por meio de critérios qualitativos, ou seja, firmou-se que inexistia uma característica inerente ao crime que o diferenciava da infração administrativa.

Posteriormente, evidenciou-se que também não haveria possibilidade de distinção das espécies de ilícito mediante a utilização de que elementos quantitativos. Isso porque não há

qualquer determinação no ordenamento jurídico que imponha a obrigatoriedade de castigar os delitos penais de forma mais árdua do que os injustos em matéria não penal (ressalva para os casos em que a criminalização não pode ser flexibilizada, nos termos da Constituição da República). Em outras palavras, o nível de gravidade da conduta também não é um critério juridicamente aferível.

Por fim, os problemas da teoria do *ius puniendi* único foram ressaltados, bem como se sedimentou a necessidade da verificação das particularidades de cada caso quando da aplicação das normas gerais da repressão nos diferentes regimes jurídicos em que se verifica a manifestação de potestades sancionatórias por parte do Estado.

Diante desse quadro, poderia surgir a seguinte indagação: se não há diferenças quantitativas ou qualitativas entre os diversos tipos de ilícitos (tendo como consequência a unicidade do injusto), como realizar a identificação da sua natureza a fim de proceder na aplicação das normas gerais da repressão com os necessários matizes em? A resposta para essa questão passa, contudo, não pela existência de um critério identificador *prima facie* que, tal como a régua de Lesbos, possa garantir ao intérprete a imediata identificação do instituto tratado, moldando-se as suas particularidades.

A identidade ontológica, teleológica e estrutural entre os ilícitos impede que se faça uma distinção de plano entre as suas espécies. Entretanto, isso não obsta a existência de um critério seguro (ainda que *a posteriori*) que permita ao aplicador reconhecer as particularidades de cada caso. Esse critério somente pode ser o formal, quer dizer, o regime jurídico atribuído a determinado injusto, conforme a opção do legislador, destarte, determinável apenas em razão do direito positivo.

Nesse sentido, afirma-se que o critério formal é *a posteriori*, eis que não emerge naturalmente de dados exteriores ao Direito, possibilitando uma classificação prévia e rígida. Pelo contrário, como depende da vontade do legislador, além de ser flexível, eis que a liberdade legislativa implica possibilidades de mudança a qualquer tempo, somente pode ser verificado após a submissão de um ilícito a um determinado regime jurídico, ou seja, ao Direito Penal, ao Direito Administrativo, ao Direito Tributário e assim por diante.

Mesmo em terras espanholas, em que a tese do *ius puniendi* ainda é majoritária, Alejandro Nieto já destaca que a distinção entre ilícitos penais e não penais encontra-se unicamente nas mãos do legislador, sendo inútil qualquer tipo de critério diferenciador metanormativo:

Así las cosas, ya nadie puede dudar que las calificaciones no dependen del

contenido material de los ilícitos (ni de sus funciones, no de sus fines) sino que son meras etiquetas que el Legislador va colocando libremente por razones de una política punitiva global en la que se utiliza a las normas como mero instrumentos. En definitiva: después de haber estado analizando y discutiendo durante más de cien años la naturaleza y identidad o desigualdad ontológica de los delitos e infracciones administrativas, se ha llegado a la conclusión de que todo este trabajo ha sido (casi) inútil por estar mal planteado, al haberlo centrado en el terreno metanormativo, que para nada vincula al Legislador, quien puede cambiar de la noche a la mañana por criterios absolutamente coyunturales. (NIETO, 2008, p. 160-161).

Exatamente no mesmo sentido, Rafael Munhoz de Mello critica as correntes europeias, principalmente espanholas, alemãs e italianas, no sentido de que os critérios quantitativos ou qualitativos serviriam apenas de norte para o legislador que, sequer, estaria obrigado a segui-lo (MELLO, 2007, p. 59). E conclui suas ponderações afirmando: “é preciso que se estabeleça uma distinção entre os dois tipos de ilícito [penal e administrativo] com base em um critério formal, fundado na análise do regime jurídico de cada qual.” (MELLO, 2007, p. 60).

Trilhando o mesmo caminho, Paulo Roberto Coimbra Silva também defende o critério formal para a distinção entre as diversas espécies de ilícitos, cabendo, em última instância essa escolha ao legislador. Silva apenas ressalta, com propriedade, que o Poder Legislativo deve levar em conta o princípio da intervenção mínima ao adotar a política repressiva aplicável a cada injusto, bem como somente poderá atribuir-lhe o caráter penal quando dolosas e repulsivas as condutas realizadas pelo agente. (SILVA, 2007, p. 148).

Utilizando a expressão critério dogmático, Fábio Medina Osório filia-se à tese que inexistem diferenças quantitativas ou qualitativas entre o ilícito penal e o não penal, cabendo ao legislador a distinção e, conseqüentemente, a aplicação do respectivo regime jurídico. O autor ressalta, ainda, que apesar de discricionária, a escolha não pode “incorrer em arbitrariedades.” (OSÓRIO, 2000, p. 147)⁹².

Conclui-se, destarte, que o critério de distinção entre um ilícito penal e outro não penal (administrativo, tributário, ambiental, econômico etc.) é meramente formal ou dogmático, ou seja, não é um dado *prima facie* aferível, mas apenas distinguível após a análise do regime jurídico ao qual foi submetido esse injusto, que depende apenas da escolha do legislador.

Por outro lado, apesar da liberdade dada ao Poder Legislativo para escolher dentre as técnicas punitivas aplicáveis a um ilícito, ressaltaram tanto Osório quanto Silva que deve ser vedada a arbitrariedade ou aplicado o regime penal apenas nos casos em que a conduta for

⁹² Em outra passagem Osório também já havia se referido sobre a liberdade do legislador para a escolha do regime jurídico a ser dado a um ilícito, evitando-se, contudo, distorções que poderiam contrariar princípios constitucionais. Confira-se item 5.1.2 acima.

repulsiva. Sem embargo, pelas expressões utilizadas, mesmo criticando as correntes qualitativas e quantitativas pela eleição de critérios metanormativos de distinção, no que se refere a esse ponto específico, parece que tais autores incidiram no mesmo equívoco. Os adjetivos arbitrário e repulsivo, sem embargo, pouco contribuem para um raciocínio jurídico sobre a limitação da discricionariedade legislativa, em especial no tocante aos limites para criminalização ou não de um ilícito.

Assim, adota-se o posicionamento de que efetivamente é o critério formal ou dogmático o único capaz de distinguir um injusto penal de outro de índole não delitiva, cabendo tal decisão à vontade do legislador. Todavia, prefere-se consignar que este legislador ordinário se encontra apenas parcialmente livre para realizar essa escolha. A própria Carta Política traz consigo determinações de caráter cogente quanto à técnica de repressão aplicável a determinadas condutas, devendo ser seguidas pelo Poder Legislativo, sob pena de inconstitucionalidade.

Em outras palavras, os limites do legislador para alterar a natureza penal de determinado ilícito são decorrentes da observância do direito à vida (bem jurídico de máxima proteção em nosso ordenamento) e dos chamados mandados constitucionais de criminalização⁹³.

Cumprе esclarecer que a Constituição Federal de 1988 oferece um rol de mandados expressos de criminalização. Pode-se apontar, dentre outros, no art. 5º: racismo, no inciso XLII; tortura, tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, terrorismo e crimes hediondos no inciso XLIII; e ação de grupos armados, civis ou militares contra a ordem constitucional e o Estado Democrático, no inciso XLIV. No art. 7º, inciso X, está presente a retenção dolosa do salário dos trabalhadores. No art. 227, § 4º, há o abuso, a violência e a exploração sexual de criança ou adolescente. E, por fim, no art. 225, temos as condutas lesivas ao meio ambiente.

⁹³ De acordo com Antonio Carlos da Ponte, “os mandados de criminalização indicam matérias sobre as quais o legislador ordinário não tem a faculdade de legislar, mas a obrigatoriedade de tratar, protegendo determinados bens ou interesses de forma adequada e, dentro do possível, integral.” (PONTE, 2008, p. 152).

Cumprе esclarecer que a Constituição Federal de 1988 oferece um rol de mandados expressos de criminalização. Pode-se apontar, dentre outros, no art. 5º, (i) racismo no inciso XLII; (ii) tortura, tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, terrorismo e crimes hediondos no inciso XLIII; e (iii) ação de grupos armados, civis ou militares contra a ordem constitucional e o Estado Democrático no inciso XLIV. No art. 7º, inciso X, está presente a retenção dolosa do salário dos trabalhadores. No art. 227, § 4º, há o abuso, a violência e a exploração sexual de criança ou adolescente. E, por fim, no art. 225, temos as condutas lesivas ao meio ambiente.

Lenio Streck afirma no mesmo sentido que: “o legislador ordinário não pode, ao seu bel prazer, optar por meios ‘alternativos’ de punição de crimes ou até mesmo pelo ‘afrouxamento’ da persecução criminal sem maiores explicações, ou seja, sem efetuar prognoses, isto é, a exigência de prognose significa que as medidas tomadas pelo legislador devem ser suficientes para uma proteção adequada e eficiente e, além disso, basear-se em cuidadosas averiguações de fatos e avaliações racionalmente sustentáveis. Não há grau zero para o estabelecimento de criminalizações, descriminalizações, aumentos e atenuações de penas. Para ser mais claro: o comando explícito de criminalização obriga o legislador a explicitar as razões pelas quais promoveu essa drástica redução de pena aos traficantes que ostentem primariedade.” (STRECK, 2008, p. 6).

Assim, de acordo com Antonio Carlos da Ponte:

os mandados de criminalização indicam matérias sobre as quais o legislador ordinário não tem a faculdade de legislar, mas a obrigatoriedade de tratar, protegendo determinados bens ou interesses de forma adequada e, dentro do possível, integral. (PONTE, 2008, p. 152).

Lenio Streck afirma no mesmo sentido que:

o legislador ordinário não pode, ao seu bel prazer, optar por meios ‘alternativos’ de punição de crimes ou até mesmo pelo ‘afrouxamento’ da persecução criminal sem maiores explicações, ou seja, sem efetuar prognoses, isto é, a exigência de prognose significa que as medidas tomadas pelo legislador devem ser suficientes para uma proteção adequada e eficiente e, além disso, basear-se em cuidadosas averiguações de fatos e avaliações racionalmente sustentáveis. Não há grau zero para o estabelecimento de criminalizações, descriminalizações, aumentos e atenuações de penas. Para ser mais claro: o comando explícito de criminalização obriga o legislador a explicitar as razões pelas quais promoveu essa drástica redução de pena aos traficantes que ostentem primariedade. (STRECK, 2008, p. 6).

Portanto, há casos em que, ainda que queira, o legislador ordinário não possui as prerrogativas legais para retirar a tutela de determinados ilícitos da seara do Direito Penal. Em contrapartida, os limites para a atribuição de natureza penal a um ilícito são fruto de uma análise do bem jurídico que se pretende tutelar e da aplicação do princípio da intervenção mínima, como bem salientado por Silva⁹⁴. Observados esses parâmetros, compete apenas ao legislador definir se um ilícito possui natureza penal ou não.

5.2 O ilícito tributário como espécie autônoma

A doutrina e a jurisprudência estrangeiras, como foi demonstrado, se preocupam, em sua grande maioria, em estudar as diferenças ou similitudes entre os ilícitos penais e administrativos, normalmente não fazendo menção, por exemplo, aos injustos em matéria tributária, ambiental, econômica, dentre outras. Todavia, tal fato não resulta efetivamente em um equívoco. O grande marco divisório, na realidade, tem se estabelecido entre a natureza

⁹⁴ Paulo Roberto Coimbra Silva ainda aponta outro importante limite para a criminalização de ilícitos tributários: o fato de no Brasil ser vedada a prisão por dívida. Dessa forma, não haveria possibilidade do legislador, livremente, atribuir caráter penal a infrações tributárias simplesmente de natureza material. Por outro lado, as infrações tributárias de natureza unicamente formal também não seriam passíveis de criminalização, eis que não são capazes de culminar em prejuízos diretos para a fiscalização. Para o autor, por conseguinte, somente práticas que consistam em infrações, ao mesmo tempo, materiais e formais, cometidas dolosamente, podem ser levadas à tutela do Direito Penal. (SILVA, 2007, p. 199).

penal ou administrativa de um ilícito. No entanto, nesse contexto, a expressão ilícito administrativo é tomada em seu sentido amplo, ou seja, englobando os injustos relacionados com a Administração Pública em todas as suas áreas de atuação, inclusive aquelas que já obtiveram da ciência jurídica a autonomia (relativa e didática), como o Direito Tributário.

Dessa forma, três considerações devem ser realizadas. A primeira é quando se traça o paralelo entre ilícitos administrativos e penais, naqueles incluem-se os ilícitos tributários de natureza não delitiva, sendo que nestes insere-se os ilícitos tributários de índole delitiva que, conforme ressaltado ainda na Introdução, não são objeto específico do presente estudo.

A segunda consideração, inclusive em continuidade da anterior, é que os ilícitos tributários, em decorrência da escolha do legislador, podem ensejar sanções tributárias de natureza não delitiva (chamadas no contexto acima de administrativas *latu sensu*), as sanções tributárias de caráter delitivo (denominadas penais), ou ambas.

Sobre a divisão do ilícito tributário *latu sensu* em ilícito delituoso e não-delituoso, Silva destaca que:

Não se olvide, entretanto, que o ilícito fiscal, em sua acepção lata, comporta duas subespécies, a saber, o ilícito tributário não delituoso (emancipado do ilícito administrativo) e o delituoso (esse, jungido ao Direito Penal). A norma sancionadora do ilícito tributário pode ter natureza meramente tributária ou criminal, porquanto as sanções não são exclusividade do Direito Penal, que, por sua vez, pode tutelar a necessidade arrecadatória do Estado, desde que tipifique infrações dolosas. Portanto, muito embora seja perfeitamente sustentável e coerente a natureza tributária das sanções aplicáveis ao ilícito fiscal, ela haverá de ser reconhecida desde que não seja este delituoso, hipótese na qual terão suas sanções indubitosa natureza penal. Com efeito, coexistem no ordenamento jurídico brasileiro duas diferentes espécies de sanção à infração fiscal: aquelas estritamente tributárias; e aquelas penais. (SILVA, 2007, p. 130).

Em terceiro lugar, por fim, cabe frisar que, não obstante se incluam no conceito geral de ilícitos administrativos (especificamente no que tange à dicotomia penais/administrativos), os ilícitos tributários de índole não delitiva formam uma categoria autônoma, vinculada diretamente ao Direito Tributário, e não ao Direito Administrativo⁹⁵.

Dessa forma, de modo coerente com o apontado no presente trabalho sobre a autonomia da sanção tributária, também é necessário ressaltar que, em decorrência das particularidades e do regime jurídico a que se submetem, os ilícitos estritamente tributários (não penais) devem ser tratados de forma autônoma quando considerados em sua concepção estrita. É o Direito Tributário que embasa sua caracterização e, conseqüente, a imposição de penalidades.

⁹⁵ Importante, para o tema, ressaltar a diferenciação entre a sanção tributária e as sanções administrativas, penais e civis realizada no item 3.4 do presente trabalho.

Sobre o tema da relativa autonomia das infrações tributárias perante o Direito Penal e Direito Administrativo, Giuliani Fonrouge propugna que:

Não é exato que as infrações tributárias constituam desobediência às ordens da administração e que o elemento material do delito consista na quebra de uma finalidade administrativa. Neste caso, como no direito criminal geral, a ilicitude radica numa subversão da ordem jurídica ou numa quebra dos bens jurídicos individuais; além do mais, o direito fiscal não pertence ao direito administrativo e não pode se falar, a seu respeito, de transgressões administrativas, mas de infrações a normas que reconhecem seu fundamento no poder de império ou na soberania do estado, num conceito de soberania financeira distinto da soberania política. (...) Por isto é acertado dizer que as sanções fiscais derivam do próprio poder tributário estatal. (FONROUGE, 1974, p. 239)

No mesmo diapasão, Silva ressalta que:

Registre-se, mais uma vez, que, apesar de se sujeitar a princípios gerais da repressão, as sanções estritamente fiscais, diferentemente das sanções penais, são derivadas do *ius tributandi* do estado e não decorrentes de seu *ius puniendi*. (SILVA, 2007, p. 150).

Cumprе ressaltar, contudo, que afirmar que o Direito Tributário é um ramo autônomo⁹⁶ e que, conseqüentemente, tal autonomia também pode ser observada quanto aos ilícitos a que o legislador expressamente conferiu esse regime jurídico, não significa isolar tal matéria em um compartimento hermeticamente fechado. Muito pelo contrário, o objetivo deste estudo é justamente demonstrar a forma como normas gerais da repressão podem ser aplicadas às sanções tributárias, fato que prontamente seria descartado caso referido isolamento fosse defendido.

Essa divisão do Direito em ramos esparsos e estanques a muito foi abolida e, certamente, quanto mais força cogente for conferida à Constituição, mais presente será a ideia (senão pressuposto) de um sistema jurídico que é uno, bem como de uma Carta Magna que não pode ser interpretada aos pedaços, mas em conformidade com todas as suas normas.

Destarte, propugnar que o Direito Tributário e os ilícitos não delitivos a ele relacionados possuem autonomia importa em reconhecer essa separação apenas para fins didáticos e funcionais, nada mais⁹⁷. É salientar que tais ilícitos possuem particularidades no que se refere aos demais injustos inseridos no conceito *latu* de ilícitos administrativos, tais como sujeitos ativos e tribunais administrativos específicos, competências diferenciadas,

⁹⁶ Interessante ressaltar que Celso Antônio Bandeira de Mello, não abandonando sua índole administrativista, também ressaltar a autonomia do Direito Tributário. Entretanto, frisa que, como compreendido no conceito de “função administrativa”, não deixaria de ser tratado como ramo do Direito Administrativo, fato com o qual, sem embargo, não se pode concordar. (BANDEIRA DE MELLO, 2002, p. 35).

⁹⁷ A respeito da relativa autonomia do Direito Tributário confira-se: VILLEGAS, 2001, p. 146; COÊLHO, 2001, p. 31 e CARVALHO, 2008, p. 15.

normas peculiares de decadência e prescrição, dentre outros. E mais, é reafirmar que o fundamento da imposição de sanções de natureza estritamente tributárias é o *ius tributandi*, e não um único *ius puniendi* estatal, nos termos antes firmados.

Dentro desse contexto, no que se refere ao injusto em matéria fiscal, reitera-se a adoção do critério distintivo formal, em especial atentando-se para as particularidades do regime jurídico tributário adotado pelo legislador.

Assim, os ilícitos ora tratados são as ações contrárias às normas de conduta (primárias/endonormas) determinadas na legislação tributária e que, portanto, se caracterizaram como o antecedente jurídico da norma sancionante (secundária/perinorma), que tem por consequente uma sanção. Ambos, antecedente e consequente, jungidos ao regime jurídico específico do Direito Tributário, com as influências decorrentes da unidade do sistema jurídico e da própria Constituição.

5.3 O ilícito penal e ilícito tributário: elementos de distanciamento e de aproximação

Demonstrou-se, até o presente momento, que os ilícitos penais e tributários não podem ser distinguidos *a priori*, eis que ontológica, estrutural e teleologicamente possuem uma identidade que impede tal diferenciação. Assim, tanto as correntes qualitativas, quanto as quantitativas que visam fundamentar essa dicotomia foram justificadamente afastadas.

Lado outro, a corrente quantitativa acabou culminando na tese da unidade da pretensão punitiva do Estado, capaz de embasar, para muitos autores, a natureza penal das sanções administrativas em geral e, inclusive, das sanções tributárias. Essa teoria também mereceu críticas, mormente em decorrência da existência de potestades sancionatórias em outras esferas (supranacional e particular), bem como em razão da diversidade de regimes jurídicos que impõem matizes na aplicação das normas penais em sanções estritamente tributárias.

Em conclusão, apontou-se que existem fatores que tanto aproximam, quanto distanciam os ilícitos tributários dos penais. Tal fato implica não na submissão das sanções tributárias ao regime jurídico penal, nem mesmo seu total isolamento. Pelo contrário, impõe que o intérprete reconheça que as normas gerais da repressão, apesar de historicamente terem seus conceitos trabalhados pelo Direito Penal, constituem-se como garantias dos acusados, sendo aplicadas em todos os casos em que o Estado exercer o *ius puniendi*, com as particularidades exigidas por cada ramo do Direito.

Nesse sentido, importante ressaltar os principais elementos de distanciamento e de aproximação entre o ilícito penal e o tributário, a fim de que seja possível justificar a conclusão, que foi de certa forma adiantada, no sentido da aplicação das normas gerais da repressão nas sanções tributárias.

5.3.1 Os fatores de distanciamento

Ao longo de todo o trabalho, à medida que foi se expondo a dialética entre a completa submissão das sanções tributárias ao Direito Penal (conforme alguns autores vinculados à teoria do *ius puniendi* uno do Estado pretendiam) e seu enclausuramento nas normas do Direito Tributário Positivo (como tem ocorrido, em sua grande maioria, com a doutrina e jurisprudência pátrias), já se apontaram alguns fatores de distanciamento, cabendo somente realizar uma sistematização sintética dessas colocações.

O primeiro fator de distanciamento é o regime jurídico determinado pelo legislador ao ilícito fiscal e ao penal. Conforme demonstrado, é justamente esse o critério (chamado de formal ou dogmático) mais seguro para distinção entre as espécies de ilícito, sendo, por conseguinte, o principal elemento de distanciamento. Logo, uma sanção administrativa (*stritu sensu*) será regida por normas do Direito Administrativo, uma sanção tributária pelas normas do Direito Tributário, uma potestade punitiva em matéria penal observará o Direito Penal, e assim por diante. Ressalta-se que, de alguma maneira, todos os demais elementos de distanciamento são decorrentes dessa escolha do legislador. Tudo isso, sem olvidar, evidentemente, que podem ocorrer interseções com as normas gerais da repressão, consideradas como direitos fundamentais do acusado, portanto aplicáveis sempre que o Estado manifestar seu poder punitivo.

Outro fator importante que pode ser citado, inclusive como implicação direta do regime jurídico imposto aos diferentes tipos de ilícito é que, principalmente no Direito Positivo do Brasil, as sanções estritamente tributárias não decorrem do *ius puniendi* do Estado, mas sim do *ius tributandi*. Tal fato pode ser facilmente aferível eis que, por exemplo, a responsabilidade penal se extingue com o pagamento do crédito tributário e se suspende com seu parcelamento.

Diretamente vinculado aos fatores acima é a submissão das sanções tributárias às limitações constitucionais ao poder de tributar, fato que, evidentemente, não ocorre com as

sanções penais.

Um terceiro fator a ser assinalado é o da diferença de competência para a determinação de um ilícito penal e de um tributário, bem como para, conseqüentemente, vincular-lhes a respectiva sanção. No caso do Direito Penal, como esclarecido, essa competência é unicamente da União Federal (art. 22, inciso I, da Constituição da República). Em contrapartida, na hipótese de matéria fiscal, o poder para definir um ilícito e cominar a respectiva sanção obedece aos preceitos da competência tributária, podendo ser exercido pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, dependendo da espécie de tributo a que se relacionar.

As diferenças de procedimento verificadas quando se contrapõem uma sanção penal e uma tributária também se configuram como um importante fator de distanciamento. Enquanto as sanções penais somente são aplicadas pelo Poder Judiciário, por intermédio de um processo judicial e das garantias a ele inerentes, as sanções tributárias são aplicadas pela Administração Tributária e julgadas, inicialmente, por tribunais administrativos (normalmente chamados de Conselhos), por meio de um procedimento também de natureza administrativo-tributária, dotado de particularidades refletidas nas garantias que lhe são vinculadas. Em se valendo do critério do mandamento da norma tributária previsto por Flávio Bernardes⁹⁸, a sanção tributária teria um aspecto procedimental totalmente diferente da sanção penal.

Além desses fatores gerais de distanciamento, eis que decorrentes do próprio regime jurídico imposto a um ilícito penal ou fiscal, ainda há outros elementos previstos no direito positivo infraconstitucional e que, apesar de não se relacionarem com a perspectiva macro, também merecem ser citados, dentre outros⁹⁹:

- a) a prescrição e a decadência: enquanto as sanções tributárias submetem-se às mesmas normas do Direito Tributário (arts. 150, § 4º, 173 e 174, do CTN), as sanções penais obedecem às regras do Direito Penal (art. 109 e seguintes do CP – prescrição; art. 103, do CP e art. 38 do CPP – decadência);
- b) a possibilidade, no Direito Tributário, da extinção da responsabilidade do infrator mediante a realização de denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo quando devido (art. 138, do CTN);

⁹⁸ A propósito, vide nota 115 acima.

⁹⁹ Paulo Roberto Coimbra Silva cita a transmissibilidade das sanções tributárias. Entretanto, adota-se no presente trabalho a opção por analisar essa questão quando da análise do princípio da culpabilidade e os seus limites no que se refere à aplicação nas sanções tributárias de natureza pecuniária, eis tal elemento, com a interseção dos princípios, afigura-se mais como de aproximação do que de distanciamento entre os ilícitos tributários e administrativos.

- c) a forma e a legitimidade para a execução das multas, ainda que ambas (penal e tributária) sejam pecuniárias. Quanto à forma, no primeiro caso, o título executivo é a sentença penal e no segundo é a Certidão de Dívida Ativa, ambos como características completamente diferentes, inclusive no que se refere à sua natureza (judicial e extrajudicial, respectivamente). No que se refere à execução, no caso das multas tributárias, não há controvérsia, eis que é a Fazenda Pública quem deve proceder na sua cobrança; na hipótese das multas penais, há controvérsia sobre a legitimidade do Ministério Público ou da própria Fazenda Pública¹⁰⁰.

Na Espanha, mesmo com a tese do único poder punitivo estatal prevalecendo, Alejandro Nieto propõe uma nova forma de analisar o Direito Tributário Sancionador, não o vinculando ao Direito Penal, mas sim ao Direito Administrativo. Nesse sentido, como critérios de afastamento entre a seara penal e administrativa que fundamentam essa posição, Nieto ressalta:

Conviene adelantar ya las notas en que se apoya la atrevida afirmación de que el Derecho Administrativo Sancionador ha coronado su proceso de sustantivación al haber asumido – o quizás recuperado – su carácter administrativo:

- a) Nótese, por lo pronto, que la Constitución ha reconocido de forma expresa la potestad administrativa sancionadora, consolidando su titularidad en el seno de las distintas Administraciones Públicas.
- b) La vertiente normativa de esta potestad no se ejerce por referencia a normas penales sino como emancipación natural de las normas administrativas, cuya operatividad a asegura.
- c) Igualmente es autónomo el procedimiento administrativo de determinación de infracciones e imposición de sanciones, establecido en múltiples leyes sectoriales e incluso, con carácter general, en la LPAC.
- d) La revisión de los actos y reglamentos administrativos sancionadores no está encomendada a la jurisdicción penal sino a los jueces y tribunales contencioso-administrativos.
- e) La tipicidad de infracciones y sanciones tiene un régimen distinto al propio de las normas penales porque los principios constitucionales reguladores de esta materia se aplican muy distinta manera en el orden penal y en el administrativo sancionador (...).
- f) Igualmente es distinto el régimen de culpabilidad (...).
- g) En algunos extremos, con en el de la prescripción, la legislación administrativa ha consagrado la total independencia del régimen administrativo. (NIETO, 2008, p. 186-187).

Como destacado, apesar de alguns fatores de distanciamento serem mais gerais, ou seja, decorrerem diretamente do regime jurídico imposto às sanções tributárias, como a

¹⁰⁰ Apesar de alguns tribunais estaduais insistirem na tese da competência do Ministério Público para a execução das multas decorrentes de condenação criminal, a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que é a Fazenda Pública a detentora dessa competência. Nesse sentido: AgRg no REsp nº 1.111.981/RS, Rel. Ministro Celso Limongi (Des. Convocado do TJ/SP), Sexta Turma, julgado em 02/12/2010, DJe 17/12/2010.

submissão ao *ius tributandi*, a competência impositiva e a obediência às limitações ao poder de tributar; e, em outros, serem mais específicos, em ambos os casos não se pode esgotar o seu rol. Isso porque compete ao legislador o seu estabelecimento, não havendo uma lista *numerus clausus*. Os elementos citados apenas visam demonstrar, argumentativamente, a separação entre sanções tributárias e penais.

5.3.2 Os fatores de aproximação – A unicidade do Injusto

Da mesma forma como ocorrido quanto aos fatores de distanciamento, os de aproximação também já foram mencionados durante o trabalho, de forma que o presente item visa, tão somente, a uma sistematização desses importantes elementos que, sem dúvida alguma, enriquecem os discursos de aplicação que levam em conta as normas gerais da repressão como limites para as sanções tributárias.

Um importante fator de aproximação entre os ilícitos tributários e penais é a sua ausência de diferenciação substancial ou ontológica. Ora, nos termos já amplamente demonstrados, nem a corrente qualitativa, nem a corrente quantitativa foram capazes de identificar qualquer diferenciação que prevalecesse quanto à essência dos ilícitos. O único critério distintivo seguro foi dogmático (formal), o que contribui para a caracterização da identidade ontológica entre os injustos.

A doutrina espanhola, como aventado, foi a que mais se debruçou sobre o tema, verificando a identidade ontológica dos ilícitos ainda no período de descriminalização verificado no final do século XIX e início do século XX. Nos termos já destacados, tanto a jurisprudência do Tribunal Supremo como do Tribunal Constitucional da Espanha firmaram seu posicionamento nesse sentido. Há, até mesmo, precedentes do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem reforçando essa tese, como o citado caso Engel.

No mesmo diapasão, Miguel Montoro Puerto ressalta o fato de sua geralmente realizada divisão em ilícito administrativo, penal ou civil, não retirar a unicidade do conceito de ilícito, nem leva à conclusão de que existe uma pluralidade de injustos:

Es de la mayor importancia destacar, según ya hemos venido apuntando, la unidad conceptual del ilícito, a la par de la unidad conceptual de otras instituciones jurídicas. Esta unidad conceptual del ilícito no es obstáculo para que pueda apreciarse una serie de diversas manifestaciones de propio concepto cuya unidad reiteramos. (MONTORO PUERTO, 1965, p. 112).

Alejandro Nieto, mesmo afirmando ser questionável a ideia de uma identidade ontológica efetiva entre os ilícitos penais e administrativos, afirma ser de grande utilidade tal consideração. O autor apenas ressalta, com grande propriedade, inclusive como já havia advertido o presente trabalho, que esse fato não poderia culminar, como ocorrido na Espanha, na criação de supraconceitos que desconsiderem as particularidades dos dois regimes jurídicos (administrativo e penal). Confira-se:

Por lo pronto, ha terminado imponiéndose la tesis de la identidad ontológica de delitos e infracciones: una idea todo lo discutible que se quiera, pero que ofrece, al menos, la enorme ventaja de facilitar la aplicación casi automática del avanzado Derecho Penal sobre el comparativamente retrasado Derecho Administrativo Sancionador. En su consecuencia, si el proceso se hubiera detenido aquí, pocas objeciones se merecería, dado que podría fácilmente tolerarse su fragilidad dogmática pensando en las ventajas que representaba para el perfeccionamiento del régimen jurídico. Pero sucede que la evolución ha seguido adelante y se ha dado, como sabemos, un paso más: de la falta de diferenciación ontológica se ha deducido la existencia de unos supraconceptos en los que se refunden los conceptos o elementos individuales, apareciendo así las figura genéricas y únicas del ilícito, de la punición y del *ius puniendi* del Estado. (NIETO, 2008, p. 159-160).

Na Colômbia também se verificam defensores da identidade ontológica ou substancial do ilícito. Pode-se citar, por exemplo, trecho da obra de Javier Enrique Merlano Siera:

Por ello, se predica sin dubitaciones la existencia de una identidad sustancial entre el delito y la infracción administrativa, como ilícitos punibles que se configuran de acuerdo con la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad en la comisión de conductas, si bien no constituyen presupuestos idénticos para la imposiciones de sanciones de diverso orden. (MERLANO SIERRA, 2008, p. 354).

Na doutrina pátria, Fábio Medina Osório, como antes ressaltado, defende a mesma linha de pensamento, ou seja, a de que não pode ser vislumbrada qualquer diferença ontológica entre os ilícitos penais e administrativos. Os trechos abaixo reafirmam sua posição:

Sustenta-se, em doutrina, a idéia de que não há diferenças substanciais entre normas penais e normas administrativas.
A submissão da Administração às leis e ao direito impede que se reconheça um suposto ordenamento particular do Estado ou de suas Administrações Públicas como objeto de proteção do Direito Administrativo.
(...) Na comparação dos elementos entre as infrações penais e administrativas, haveria uma substancial identidade entre os ilícitos penais e administrativos. Prova dessa inegável realidade seria o fato de que o Legislador ostenta amplos poderes discricionários na administrativização de ilícitos penais ou na penalização de ilícitos administrativos. (OSÓRIO, 2000, p. 103-104).

Defendendo a unicidade do injusto como uma das bases da teoria sobre a permeabilidade entre os Princípios Gerais do Direito Penal e o Direito Tributário Sancionador,

Paulo Roberto Coimbra assevera que “a antijuridicidade resulta do exame sistemático do sistema jurídico, que, apesar de ser didaticamente fragmentado em diversos ramos, é único e indivisível.” (SILVA, 2007, p. 203).

Nelson Hungria pronunciou-se de forma semelhante, cabendo somente fazer a observação de que o critério quantitativo também não se mostrou apto a realizar uma segura distinção entre o ilícito fiscal e o penal:

A ilicitude é uma só, do mesmo modo que um só, na essência, é o dever jurídico. Dizia BENTHAM que as leis são divididas apenas por comodidade de distribuição: todas podiam ser, por sua identidade substancial, dispostas ‘sobre um mesmo plano, sobre um só mapa-múndi’. Assim, não há como falar-se de um ilícito administrativo ontologicamente distinto de um ilícito penal. A separação entre um e outro atende apenas a critérios de conveniência ou de oportunidade, afeiçoados à medida do interesse da sociedade e do Estado, variável no tempo e no espaço. Conforme acentua BELING a única diferença que pode ser reconhecida entre as duas espécies de ilicitude é de quantidade ou de grau, está na maior ou menor gravidade ou imoralidade de uma em cotejo com a outra. O ilícito administrativo é um *minus* em relação ao ilícito penal. Pretender justificar um discrimine pela diversidade qualitativa ou essencial entre ambos, será persistir no que KUKULA justamente chama de ‘estéril especulação’, idêntica à demonstração da quadratura do círculo. (HUNGRIA, 1991, p. 15).

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado, inclusive no que se refere a defender a criticável existência de diferenças quantitativas entre as sanções penais e tributárias, assevera que:

Inexiste distinção entre o ilícito civil, ou administrativo, e o ilícito penal. Em consequência, não há também distinção essencial entre a sanção civil, ou administrativa, e a sanção penal. A distinção seria apenas valorativa. A sanção penal seria reservada aos que praticam ilícitos mais graves, que mais seriamente ofendem os interesses sociais. A distinção residiria na gravidade da violação da ordem jurídica. (MACHADO, 2004, p. 465).

Misabel Abreu Machado Derzi, ainda que chegando a conclusões diferentes daquelas adotadas pelo presente trabalho sobre a aplicação de Princípios Gerais do Direito Penal ao Direito Tributário, adotando maiores limites entre essa correlação, também reconhece a unicidade em termos de essência entre os ilícitos penais e os tributários afirmando que inexistente “diferença ontológica ou qualitativa entre o ilícito penal comum, o administrativo, civil ou tributário.” (DERZI, 1994, p. 219-220).

Ainda segundo Derzi:

todas as infrações são espécies de uma mesma família (princípio da unidade do injusto), razão pela qual, apesar das especificidades, há aproximações significativas no regime jurídico de todas essas infrações, penais ou tributárias.” (DERZI in BALEEIRO, 2006, p. 761).

Ressalta-se que a professora Misabel Derzi reconhece a unicidade do ilícito expressamente para, por exemplo, afirmar que a denúncia espontânea acompanhada, quando for o caso, do pagamento do tributo devido, tem o condão de descaracterizar, a um só tempo, a ilicitude tributária e penal:

O primordial é que a unidade do injusto indica que o antijurídico penal deriva das restantes partes do Direito, que são aquelas efetivamente lesadas com a ação criminosa. Se o Direito Tributário descaracteriza a ilicitude com a denúncia espontânea, na forma do art. 138 do CTN, também fica descaracterizada da antijuridicidade penal. (DERZI, 1994, p. 227).

Sobre o tema, José Cretella Júnior tece as seguintes considerações:

No campo do direito, o ilícito alça-se à altura de categoria jurídica e, como entidade categorial, é revestida de unidade ôntica, diversificada em penal, civil, administrativa, apenas para efeitos de integração, neste ou naquele ramo, evidenciando-se a diferença quantitativa ou de grau, não a diferença qualitativa ou de substância. Deste modo, o ilícito administrativo caminha em plano menos elevado do que o ilícito penal, é um *minus*, em relação a este, separando-os o matiz da oportunidade e de conveniência, avaliado, pelo critério axiológico, possível na esfera discricionária do administrador e do magistrado, contingente ao tempo e às áreas geográficas. (CRETELLA JÚNIOR, 2006, p.118).

Apesar de escassa, a jurisprudência brasileira já se manifestou expressamente sobre a questão, conforme se verifica da ementa do Resp. nº 39.555-0/PE abaixo transcrita em sua integralidade:

ADMINISTRATIVO - SUNAB - LEI DELEGADA N. 4 - INFRAÇÕES CONTINUADAS - CÓDIGO PENAL (ART. 71).

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

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

(REsp 39555/PE, Rel. Ministro Humberto Gomes De Barros, Primeira Turma, julgado em 21/02/1994, DJ 28/03/1994, p. 6296).

Além da unidade substancial ou ontológica, a identidade estrutural também se impõe como importante fator de aproximação entre o ilícito penal e o tributário, contribuindo para a tese da unicidade do injusto. Isso porque, conforme já demonstrado, apesar de atualmente se considerar que as normas jurídicas possam apresentar estruturas diferentes de juízos hipotético-condicionais, tal modelo é o mais adequado para descrever normas de conduta (primárias ou endonormas) e normas de sanção (secundárias ou perinormas).

Assim, o ilícito, em termos de estrutura da norma, é a conduta diversa daquela imposta

pela norma primária. Ele será sempre o antecedente de uma norma secundária, que terá a sanção, em qualquer ramo do Direito que se pretenda estudar, como sua consequência.

Dessa forma, apresentando-se o ilícito como antecedente de uma perinorma, verificável sempre que ocorrer o descumprimento de um dever, independentemente da natureza da norma primária a ele relacionada, verifica-se a completa identidade estrutural entre as diversas espécies de injusto.

Nessa ordem de idéias, Paulo Roberto Coimbra adverte:

Importante compreender que o antecedente das normas sancionadoras do ilícito fiscal, sejam elas integrantes da legislação tributária ou penal, ressalvadas suas inegáveis particularidades, têm em comum a descrição do descumprimento de uma obrigação tributária. Em outras palavras, recorde-se, o antecedente (ou prótese) da norma sancionatória (norma secundária ou perinorma), seja ela penal ou não, consiste exatamente no não cumprimento de um dever erigido no consequente (ou apótese) da norma tributária impositiva (norma primária ou endonorma). (SILVA, 2007, p. 226).

Cumpre, ainda, ressaltar a identidade teleológica entre a sanção penal e a fiscal. Ora, considerando-se todas as teorias sobre as funções da pena, pode-se afirmar que a sanção penal possui como principais fins: a punição, a prevenção geral e a prevenção especial (ressocialização). Da mesma forma, com já abordado no presente trabalho, as sanções tributárias *stritu sensu* possuem finalidades punitiva ou repressiva, preventiva e didática, sendo essa última equiparável, com os devidos matizes, aos fins ressocializadores da sanção penal pensados pela teoria da prevenção especial.

Segundo Silva:

Induvidoso, pois, o caráter tutelar das sanções cominadas aos ilícitos de cunho fiscal. Sejam eles estritamente tributários ou delituosos, destinam-se, de forma mediata ou imediata, à proteção dos mesmos bens, interesses ou valores juridicamente relevantes, exurgindo daí sua identidade finalística ou teleológica. (SILVA, 2007, p. 214).

O referido autor ainda conclui:

Muito embora possam ser eventualmente identificadas diversidades na ênfase das funções primordialmente exercidas pelas sanções fiscais estritamente tributárias e penais, em todas elas se vislumbram objetivos preventivos, didáticos e punitivos. (SILVA, 2007, p. 217).

Dessa forma, tendo sido verificada a identidade ontológica, estrutural e teleológica entre os ilícitos penais e tributários, pode-se defender a unicidade do injusto, argumento mais relevante para que as normas gerais da repressão sejam aplicadas às sanções tributárias,

caracterizando-se com discurso de aplicação adequado para sua compreensão, inclusive de forma a legitimar o emprego das potestades sancionatórias em matéria fiscal através de uma maior aceitabilidade racional de seus possíveis destinatários.

Entretanto, cumpre salientar a advertência realizada por Alejandro Nieto, no sentido de que defender a unicidade do injusto não significa adotar a tese submissão cega das sanções tributárias aos ditames do Direito Penal. Segundo o professor espanhol:

Decir que dos fenómenos son iguales en la realidad no significa necesariamente que hayan de tener el mismo régimen jurídico. De la misma forma que el Legislador puede dotar del mismo régimen jurídico a figuras que en el mundo real son, sin duda alguna, ontológicamente diferentes. El capricho de una ley declara delito o infracción administrativa a dos defraudaciones fiscales a las que sólo separa un euro de cuantía. (NIETO, 2008, p. 153).

Paulo Coimbra, em sentido semelhante assevera que:

a identidade ontológica e estrutural entre o ilícito penal e o não-delituoso, seja ele administrativo ou tributário, pouco influi na determinação de sua natureza jurídica – decorrente do direito positivo – e de seus respectivos regimes jurídicos. (...) A identidade ontológica, que é metanormativa, não garante ou impõe uma correlativa identidade de regimes jurídicos. (SILVA, 2007, p. 203).

Portanto, a identidade ontológica de institutos não implica que, no campo jurídico, o legislador vai impor-lhes o mesmo regime jurídico. Especialmente quanto às sanções tributárias e penais, ele expressamente não o fez, de forma que as normas gerais da repressão devem ser aplicadas às potestades sancionatórias em matéria fiscal sempre com seus matizes, ou seja, devem operar como princípios constitucionais ou como regras que, ao serem aplicados, devem respeitar as particularidades do objeto sobre o qual estão incidindo.

6 O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

Com o caminho até então trilhado no presente trabalho espera-se ter demonstrado as bases para a defesa de um Direito Tributário Sancionador não aprisionado pela dogmática estritamente tributária, até porque, conforme já ponderado, a repartição estanque e incomunicável do Direito em diversos compartimentos é inaceitável frente à sua unicidade sistêmica.

Em contrapartida, também não se propugna, como ocorrido principalmente na Espanha, de acordo com o noticiado por vários autores desse país, uma submissão do Direito Administrativo Sancionador ao Direito Penal, ainda que com matizes¹⁰¹. Isso porque essa subserviência pode levar a corromper os institutos próprios do Direito Tributário, contribuindo mais para a insegurança no ordenamento do que para a construção de um discurso legal e juridicamente convincente acerca da interpretação das sanções tributárias.

Assim, o Direito Tributário Sancionador deve ser entendido como um sub-ramo do Direito Tributário e, portanto, calcado em seu regime jurídico, destacado apenas para fins didáticos e pragmáticos, destinado ao tratamento jurídico dos ilícitos e das respectivas sanções em matéria fiscal, não prescindindo das necessárias interseções com os demais ramos do Direito. Em especial, tendo em vista a própria natureza sancionatória das relações, com as normas gerais da repressão, em sua grande maioria de índole constitucional e não vinculadas unicamente ao Direito Penal, mas que encontraram nessa seara o seu maior grau de maturação e desenvolvimento.

Segundo Alejandro Nieto, o Direito Administrativo Sancionador seria um novo Direito consistente em:

explicar la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, distinta de la penal aunque muy próxima a ella, y además en dotar a su ejercicio de medios técnico-jurídicos suficientes, potenciando, al efecto, las garantías del particular. (NIETO, 2008, p. 177).

Paulo Coimbra, não se distancia muito de Nieto defendendo que:

Tais motivos [sujeição ao *ius tributandi*, limites quantitativos e qualitativos e extinção da responsabilidade pela denúncia espontânea], per se, justificam constituírem as infrações tributárias um capítulo do 'Direito Tributário Sancionador', não merecendo prosperar sua inclusão em qualquer outro ramo da

¹⁰¹ Sobre a desvinculação do Direito Administrativo Sancionador do Direito Penal, que certamente é aplicável ao Direito Tributário Sancionador, confira-se: NIETO, 2008, p. 187.

ciência jurídica. Entretanto, o reconhecimento de sua pertinência ao Direito Tributário não impede, de forma alguma, a sua eventual, ou por vezes, inexorável sujeição à influência de normas elaborações doutrinárias pertinentes a outros ramos da ciência jurídica. (SILVA, 2007, p. 145).

Elaboradas tais considerações, cumpre realizar uma análise, sob a ótica do Direito Tributário Sancionador, da dialética entre os fatores de distanciamento e a unicidade do injusto, bem como de suas consequências.

6.1 As normas gerais da repressão e sua aplicação nas sanções tributárias

Inicialmente cumpre reiterar uma observação anteriormente formulada: utiliza-se a expressão normas gerais em vez de princípios gerais, como comumente denominados na doutrina, em razão de que os mandamentos constitucionais que impõem garantias aos acusados podem operar ora como princípios, ora como regras, conforme a concepção de Ronald Dworkin¹⁰². Desse modo, pretende-se abranger todos os direitos dos acusados e não apenas aqueles elevados ao *status* de princípios, caso se reconheça essa distinção normativa. O mais importante para o trabalho é a concepção de que, sob a estrutura de princípios ou normas (ou mesmo considerando-se a inexistência dessa diferenciação), essas garantias possuem natureza de proposições jurídicas cogentes, de forma que devem-ser aplicadas quando o Estado manifesta seu *ius puniendi*, independentemente da seara do Direito em que isso ocorre, interferindo na configuração dos aspectos normativos da perinorma tributária.

Não se pretende, contudo, insistir em uma rígida forma de denominação de tais normas, aplicando-lhes severa dicotomia entre princípios ou regras. A uma, porque essa distinção não é tão clara como se poderia pensar numa leitura mais desatenta de Dworkin, Alexy, Ávila, dentre outros. Mesmo esses autores verificam a dificuldade de distinção no caso concreto e dedicaram robustas e profundas obras sobre o tema. A duas, em razão de que o *nomen iuris* utilizado pela doutrina e pela jurisprudência, como afirmado acima, é muito menos importante do que a constatação da força normativa dessas proposições. Diante disso, prefere-se adotar o termo normas para referir-se ao conjunto de garantias ao acusado, não obstante, assim como usualmente realizado no Brasil, se denominará de princípios quando tais normas forem individualmente identificadas (v.g. princípio da culpabilidade, princípio, da

¹⁰² Vide capítulo IV acima.

presunção da inocência etc.). Em síntese, não se tem a pretensão de alterar a denominação que a ciência jurídica adota a anos no que se refere a determinadas normas constitucionais.

Ademais, prefere-se normas gerais da repressão a princípios (ou normas) do Direito Penal justamente em razão do entendimento de que não há submissão do Direito Tributário Sancionador ao Direito Penal. Ao contrário, as garantias conferidas aos acusados são aplicáveis em qualquer seara punitiva e não exclusivamente penal. De fato, na maioria das vezes, constituem-se como direitos fundamentais que, como tal, não podem ser compartimentados e isolados a este ou aquele ramo do Direito.

Fábio Medina Osório parece não se distanciar desse pensamento, como se verifica no seguinte trecho de seu “Direito Administrativo Sancionador”:

Por essa ampla perspectiva, não é razoável, todavia, por mais paradoxal que pareça, tratar de um unitário *ius puniendi* estatal, dado que os princípios constitucionais, quando incidem em relações penais ou de Direito Administrativo, revelam-se distintos, ainda que nominalmente idênticos. De fato, há que se reconhecer que esses supostos princípios gerais do direito público estatal punitivo – que na verdade seriam melhor denominados ‘princípios constitucionais’ –, quando concretizados, resultam diferenciados, distintos, com contornos próprios e específicos, ainda que subsista uma origem comum, que é, singelamente, a Constituição. (OSÓRIO, 2000, p. 115).

A afirmação acima, contudo, não inviabiliza a utilização do Direito Penal como parâmetro para a construção argumentativa do discurso que se pretende como mais correto para as sanções tributárias, muito pelo contrário, em razão de seu histórico desenvolvimento sobre as normas da repressão, reputam-se fundamentais as interseções entre esse ramo e o Direito Tributário. Isso, mormente no Brasil, em que a concepção sobre um Direito Sancionador ou Direito Público Repressivo encontra-se, ainda, bastante incipiente. Em síntese: se em países com tradição sobre o Direito Sancionador o Direito Penal ainda continua sendo a principal ferramenta no auxílio na compreensão dos limites da aplicação de sanções não penais, no ordenamento pátrio esse diálogo é ainda mais necessário.

Ademais, cumpre salientar que, apesar das normas gerais da repressão se configurarem como direitos constitucionais dos acusados, portanto passíveis de aplicação no Direito Tributário, nada impede que outras garantias (ou institutos) previstos em normas infraconstitucionais trabalhadas pelo Direito Penal e por outros ramos do Direito sejam também utilizadas como discursos de aplicação na seara das sanções tributárias. Nesse caso, contudo, o intérprete deve redobrar o cuidado quando pretender demonstrar a interseção entre esses ramos do Direito, eis que um instituto unicamente pensado no Direito Penal, no Direito Administrativo etc. possivelmente encontrará mais particularidades a serem observadas

quando de sua aplicação no Direito Tributário.

Da mesma forma, a comunicação entre o Direito Tributário Sancionador também pode ser realizada com o Processo Penal, de forma que princípios e regras deste sejam utilizados como parte dos discursos de aplicação naquele. A título exemplificativo, as evoluções conquistadas pelo Direito Processual Penal em torno de princípios como ampla defesa, contraditório, publicidade podem contribuir argumentativamente para a compreensão das sanções tributárias, desde que, claro, sejam observados os limites intrassistêmicos do Direito Tributário.

Nesse sentido, apesar da principal preocupação do presente trabalho consistir na análise dos chamados princípios gerais do Direito Penal, ora concebidos como normas gerais da repressão, o rol de interseções entre a seara penal (ou, até mesmo outro ramo do Direito em que há manifestação do *ius puniendi* estatal) e a tributária não pode ser delineado *a priori*, competindo ao intérprete realizar essa transposição, sempre observando as condições de possibilidade e validade dos discursos que visa utilizar.

É exatamente sob essa ótica que os fatores de aproximação (identidade ontológica, estrutural e teleológica), que culminam na defendida tese da unicidade do injusto, juntamente com a unidade sistêmica do Direito e a supremacia da Constituição¹⁰³, formam as bases para a aplicação das normas gerais da repressão (historicamente mais desenvolvidas pelo Direito Penal) nas sanções tributárias.

Na Espanha, Alejandro Nieto García denuncia que a submissão do Direito Administrativo Sancionador ao Direito Penal culminou em grandes impropriedades teóricas. Assim, mesmo em um contexto diferente do brasileiro, que jamais passou por essa fase, sua conclusão não diferencia da adotada no presente trabalho. Isso quer dizer que, mesmo com objetivo diferente (libertar o Direito Administrativo Sancionador da seara penal), Nieto propõe um sistema sancionador com o qual se concorda, ou seja, em que os princípios a serem observados não são específicos do Direito Penal, mas sim inspiradores de toda atividade repressiva do Estado. Tais princípios se dividiriam no campo penal e no administrativo (*latu sensu*), amoldando-se às particularidades de cada um deles.

A importante conclusão do professor espanhol a ser ressaltada, eis que corrobora o entendimento ora descrito, é que a concretização das normas abstratas da repressão ao caso

¹⁰³ Álvaro Ricardo Souza Cruz defende que a supremacia da Constituição, a unidade, a concordância prática, a subsidiariedade, dentre outros, constituem-se como verdadeiros postulados jurídicos, ou seja, condições de possibilidade para o conhecimento destrascendentalizado do sistema jurídico (CRUZ, 2007, p. 269). Também Paulo Roberto Coimbra Silva fala em postulados quando se refere ao Direito como sistema, inclusive se valendo das preciosas lições de Claus-Wilhelm Canaris (SILVA, 2007, p. 267).

específico não se deve dar somente no sentido do Direito Penal para o Direito Administrativo (ou, na hipótese ora tratada, para o Tributário), mas sim da própria Constituição para os diversos ramos do Direito em que o Estado manifeste seu poder punitivo. Para o autor, o salto direto do Direito Penal para o Administrativo Sancionador é demasiadamente brusco, por conseguinte, impreciso.

Nieto descreve da seguinte forma a sua proposta:

En un primer nivel se encuentran los principios constitucionales inspiradores de toda actividad represiva del Estado, que se van bifurcando y concretando en los distintos sectores: el penal por un lado, y el administrativo, por otro. (...) Los principios y criterio se comunican de arriba abajo sin restricción alguna: no así en sentido horizontal, puesto que nos encontramos con realidades afines pero no idénticas. La matización, en suma, no debe realizarse en la fase de aplicación del Derecho Penal al Derecho Administrativo sino en la fase de concreción del nivel constitucional al administrativo (y penal). (NIETO, 2008, p. 191).

Ainda na doutrina espanhola, Hugo López López, em obra específica sobre as sanções em matéria tributária, mesmo sem compartilhar do mesmo entendimento de Alejandro Nieto sobre a autonomia do Direito Administrativo Sancionador, também ressalta o caráter constitucional das normas gerais da repressão e sua aplicação nas diversas searas em que é manifestado o poder punitivo estatal. Confira-se:

Por lo que podemos concluir que el diferente punto de partida adoptado por las dos tesis que acaban de exponer [unidade do *ius puniendi* estatal e autonomia do Direito Administrativo Sancionador] nos conduce, sin embargo, a un punto común: la existencia de relaciones entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador que se concentran en la aplicación de unos principios que se obtienen de la Constitución. (LÓPEZ, 2009, p. 460).

Na doutrina pátria, também há entendimentos em sentido semelhante, quer dizer, sobre possibilidade de normas gerais da repressão (ou, como esclarecido, princípios gerais do direito penal etc.) serem aplicadas nos mais diferentes ramos do Direito em que forem infligidas potestades punitivas por parte do Estado. Nesse sentido, Fábio Medina Osório assevera que:

É verdade que o poder estatal sancionatório, que era unificado e depois se especializou, deve obediência às finalidades ordinárias de quaisquer penas, há de ser público, proporcional. Submete-se, indiscutivelmente, a princípios constitucionais que norteiam o exercício da proteção punitiva estatal, ainda que, no plano concreto, esses princípios apresentem diferenças entre si. (OSÓRIO, 2000, p. 116).

(...) Assim, normas de direito penal punitivo e de Direito Administrativo Sancionador resultam separadas por critérios puramente dogmáticos, por discricionárias escolhas legislativas, ainda que o Legislador não possa incorrer em

arbitrariedades, de modo que os respectivos regimes jurídicos são distintos, porém ambos vinculados ao direito constitucional e notadamente a princípios constitucionais.

Assim como há princípios constitucionais penais, não há dúvidas de que há princípios constitucionais de direito Administrativo Sancionador, que devem ser respeitados por intérpretes e legisladores. (OSÓRIO, 2000, p. 147).

Já Paulo Roberto Coimbra Silva expõe seu pensamento da seguinte forma:

Existe, sim, um conjunto de princípios gerais da repressão, cuja observância é imperativa sempre quando se manifeste qualquer potestade punitiva do Estado, seja judicial ou administrativamente, que, contingencialmente, no mais das vezes, encontra-se científica e tecnicamente mais bem desenvolvida no Direito Penal, devido à maior maturidade teórica deste ramo da Ciência jurídica no tratamento da ilicitude. E assim ocorrerá até que às demais manifestações punitivas do Estado sejam forjados princípios, regras gerais e instrumentos mais adequados a controlar seu potestado repressivo. Enquanto isso, servirá o Direito Penal como fonte de referências mais seguras. (SILVA, 2007, p. 277).

Apenas importa ressaltar que, como já realizado anteriormente, sem embargo, acredita-se que as interseções entre Direito Penal e Direito Tributário Sancionador não se cessarão com o maior desenvolvimento deste último. É evidente que diminuirão, mas isso não significa cortar, definitivamente, as comunicações intrassistêmicas.

Em primeiro lugar, porque tal fato se aproxima da divisão e isolamento do Direito em compartimentos, já tão criticada no presente trabalho. Em segundo, em razão de que soa contraditório defender, por um lado, que as normas gerais da repressão são garantias constitucionais aplicáveis a todos os ramos do Direito; e, por outro, que o Direito Tributário Sancionador deve lapidar seus próprios princípios.

Entende-se que os princípios ou normas gerais da repressão são os mesmos na seara penal ou fiscal, o que pode avançar é a dogmática relacionada com as matizes necessárias para sua aplicação no campo do Direito Tributário. Todavia, o Direito Penal sempre poderá fornecer caminhos para a hermenêutica das normas gerais da repressão em matéria tributária, eis que se manterá em desenvolvimento, quer dizer, poderá continuar auxiliando o próprio Direito Tributário Sancionador a evoluir, sem que isso implique qualquer vassalagem.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, mesmo sem conferir a amplitude das interseções entre Direito Penal e Direito Tributário Sancionador defendidas no presente trabalho, chega a mencionar a possibilidade de alguns princípios do direito penal serem aplicáveis às infrações tributárias, ainda que subsidiariamente. Dentro dessa ótica, Coêlho ressalta o princípio da tipicidade e a necessidade de um processo contencioso calcado na ampla defesa, a fim de obstar que a imposição de multas seja ato solitário e irrecorrível. Afirma o professor que: “Inobstante, é válido afirmar-se que alguns princípios do direito penal se aplicam à

interpretação e à aplicação das infrações meramente tributárias, subsidiariamente. A maioria das legislações dos povos cultos isto prevê.” (COELHO, 2001, p. 52).

A jurisprudência pátria, ainda que de forma bastante incipiente, possui algumas manifestações sobre a aplicação das normas gerais da repressão ou dos princípios do Direito Penal, como mais comumente conhecidos. O anteriormente citado Recurso Especial nº 39.555/PE é um exemplo importante do posicionamento do Poder Judiciário sobre o tema¹⁰⁴. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal também possui significativo julgado em que há aplicação de um princípio tipicamente desenvolvido pelo Direito Tributário na seara do Direito Administrativo Sancionador. É o caso do Recurso Extraordinário nº 154.134/SP, em que o apenado se insurgiu contra ato do Presidente do Conselho Monetário Nacional que lhe aplicou a pena de inabilitação permanente para o exercício de cargos da administração ou gerência de instituições financeiras. Na hipótese foi alegada, principalmente, violação ao art. 5º, inciso XLVII, b, da Constituição da República, que impede a adoção de penas de caráter perpétuo em nosso ordenamento.

No acórdão referente a esse caso, o eminente Ministro Sydney Sanches concordou com a impossibilidade da aplicação de pena de inabilitação permanente, dando parcial provimento ao recurso da União apenas para que não se deixasse de aplicar uma pena. Ela deveria ser aplicada, mas de forma diversa e menos gravosa pelo Conselho Monetário Nacional.

A ementa desse julgado ficou consignada da seguinte forma:

EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. PENA DE INABILITAÇÃO PERMANENTE PARA O EXERCÍCIO DE CARGOS DE ADMINISTRAÇÃO OU GERÊNCIA DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. INADMISSIBILIDADE: ART. 5º, XLVI, "e", XLVII, "b", E § 2º, DA C.F. REPRESENTAÇÃO DA UNIÃO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO: LEGITIMIDADE PARA INTERPOSIÇÃO DO R.E. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. (...) 2. No mérito, é de se manter o aresto, no ponto em que afastou o caráter permanente da pena de inabilitação imposta aos impetrantes, ora recorridos, em face do que dispõem o art. 5º, XLVI, "e", XLVII, "b", e § 2º da C.F. 3. Não é caso, porém, de se anular a imposição de qualquer sanção, como resulta dos termos do pedido inicial e do próprio julgado que assim o deferiu. 4. Na verdade, o Mandado de Segurança é de ser deferido, apenas para se afastar o caráter permanente da pena de inabilitação, devendo, então, o Conselho Monetário Nacional prosseguir no julgamento do pedido de revisão, convertendo-a em inabilitação temporária ou noutra, menos grave, que lhe parecer adequada. 5. Nesses termos, o R.E. é conhecido, em parte, e, nessa parte, provido. (RE 154134, Relator: Min. Sydney Sanches, Primeira Turma, julgado em 15/12/1998, DJ 29.10.1999).

¹⁰⁴ Vide item 5.3.2 acima.

Interessante para o trabalho, em razão de seu conteúdo, transcrever trecho do parecer do Ministério Público Federal, da lavra da então Subprocuradora-Geral da República, oposto nos autos enquanto o processo ainda tramitava no Superior Tribunal de Justiça:

a Constituição ao vedar a aplicação de pena de caráter perpétuo, proíbe também a interdição de direitos com esse mesmo caráter e não apenas a aplicação de uma pena de perda de liberdade individual, como equivocadamente entendeu a autoridade coautora.

Por outro lado, em se tratando de uma garantia constitucional assegurada aos cidadãos, não se pode restringir o seu alcance no âmbito do direito penal, quando a inflição de pena tem previsão legal no regime disciplinar administrativo.

Razão maior, ainda assiste aos cidadãos, quando se trata de aplicação de pena disciplinar de caráter perpétuo considerando que no processo administrativo não se goza das garantias maiores oferecidas pelo processo judicial. (BRASIL, 2005).

Outro exemplo ocorre no Direito Aduaneiro quando da aplicação da pena de perdimento. Nessa hipótese, os tribunais brasileiros vêm consignando que somente se legitima a punição com a estrita tipificação da conduta do agente, eis que “somente se pune o fato típico”¹⁰⁵.

Dessa forma, tendo em vista os fatores de aproximação entre os ilícitos penais e tributários (unicidade do injusto), bem como em razão da unidade sistêmica do Direito e da supremacia da Constituição, pode-se entender que as garantias constitucionais conferidas aos acusados, aqui denominadas normas gerais da repressão, podem ser aplicadas às sanções tributárias, evidentemente observando-se as particularidades desse ramo do Direito a que elas estão submetidas (Direito Tributário).

Cumpre esclarecer, contudo, que as normas gerais da repressão não se portam como varas de condão utilizadas para o instantâneo desaparecimento das sanções tributárias e, com elas, do caráter coativo do Direito Tributário. Pelo contrário, deixa-se claro que tais normas são apenas parte de um discurso racional e argumentativo a ser aplicado na compreensão das penalidades em matéria fiscal, que podem interferir nos aspectos da perinorma tributária de diversas formas, às vezes tornando a pena ilegítima, mas outras vezes reforçando a sua imposição. Tudo isso sempre em decorrência das particularidades do caso concreto e dos limites lógico-sistêmicos de sua aplicação.

¹⁰⁵ Confira-se: TRF 3ª Região – MAS nº 96.03.000970-9, Rel. Des. Fed. Roberto Jeuken, 3ª Turma, DJ de 29/11/2006.

6.2 Os limites para a aplicação das normas gerais da repressão nas sanções tributárias

Procurou-se demonstrar que as normas gerais da repressão são passíveis de serem aplicadas às sanções tributárias como um discurso (ou parte dele) adequado para a compreensão de sua imposição. Todavia, também se ressaltou que as sanções tributárias, apesar da identidade (ontológica, estrutural e teleológica) com as sanções delitivas, não são exteriorizações do *ius puniendi*, mas do *ius tributandi* estatal, submetendo-se a um regime completamente distinto, o do Direito Tributário.

Exatamente por esses motivos é que os princípios da repressão não operam no Direito Tributário Sancionador como o fariam no Direito Penal. De fato, mais do que simplesmente a identificação e observância dos matizes destacados pela jurisprudência das altas Cortes espanholas citada anteriormente, referidas normas devem ser construídas segundo a dogmática do Direito Tributário, ainda que o Direito Penal seja seu guia.

Dessa forma, não há que se defender simples transposição dos institutos penais para o Direito Tributário, os fatores de distanciamento apontados impedem que comunicação entre os dois ramos do Direito se opere dessa forma (subserviente). Há limites lógicos e sistêmicos que se colocam como verdadeiras condições de validade do discurso de aplicação das normas gerais da repressão. Dessa forma, não pode prevalecer a utilização de um argumento jurídico que desnature o subsistema em que, justamente, se pretende sua aplicação. Em outras palavras, conceber o Direito como um sistema único, centrado na Constituição, é possibilitar a interseção de discursos em seus subsistemas (ou ramos), desde que, contudo, tal interseção não implique sua desnaturação.

Como já foi apontado, Alejandro Nieto propõe um Direito Administrativo Sancionador que pretende, em sua própria expressão: assumir ou recuperar seu caráter administrativo, que havia sido perdido, na Espanha, em razão de sua submissão ao Direito Penal, mormente em consequência do predomínio da tese do *ius puniendi* único do Estado.

Nieto chega a afirmar que a postura verificada em seu país teria culminado em uma exacerbação garantista individual à custa do interesse público. Defende que com sua proposta não pretende se opor às garantias individuais, mas apenas firmar que o conteúdo do Direito Público não seja moldado sob seu império. Para ele, somente o fortalecimento de um direito público superior comum poderia retirar o Direito Administrativo Sancionador da submissão indevida ao Direito Penal e dos prejuízos ao interesse público dela decorrentes.

Efetivamente, Alejandro Nieto aponta a indevida expansão das garantias individuais no Direito Administrativo Sancionador com um problema grave na Espanha, como se verifica no seguinte trecho:

Es obvio, desde luego, que ningún jurista auténtico se opondrá nunca a la ampliación y consolidación de tales garantías, que son irrenunciables; pero tampoco es lícito pretender agotar en ellas el contenido del Derecho Publico, cuya vertiente fundamental es la promoción y garantía de los intereses generales y colectivos. Acentuar una de estas dos vertientes con olvido de la otra es crear un monstruo jurídico: o un Estado sin Derecho o un Derecho en el que se marginen los intereses que encarna el Estado. Pues bien, la influencia del Derecho Penal ha supuesto una exacerbación garantista individual a costa de una marginación de los intereses generales y, en definitiva, del equilibrio entre una y otros, que es el secreto de todo Derecho.” (NIETO, 2008, p. 193).

Por outro lado, por mais contraditório que possa parecer, o autor acusa o Direito Administrativo Sancionador de ter se convertido

en una coartada para justificar las conductas más miserables de los Poderes Públicos, que sancionan, expolían y humillan protegidos por la ley y a pretexto de estar ejecutándola con toda clase de garantías. Éste es, en verdad, el escalón más infame a que pude descender el Derecho. (NIETO, 2008, p. 29).

No entanto, as fortes palavras de Alejandro Nieto devem ser tomadas com cuidado pela doutrina brasileira. No Brasil simplesmente inexistiu o movimento narrado pelo professor espanhol, ou seja, aquele consistente em afirmar a unidade do poder punitivo estatal e, com ela, a submissão do Direito Administrativo Sancionador ao Direito Penal. Muito pelo contrário, a tendência nacional sempre foi a de considerar os diversos ramos do Direito de forma separada e estanque, principalmente em se tratando de Direito Sancionador. Aqui, às sanções tributárias caberiam apenas as normas de Direito Tributário e, quando muito, os princípios constitucionais tributários. O Direito Penal, destarte, deveria tratar apenas dos ilícitos penais (os crimes e contravenções), o Direito Administrativo disciplinaria suas sanções, e assim por diante.

A fim de demonstrar a clara diferença de contexto entre o Brasil e a Espanha, mister trazer a colação a lição, citada por Silva, da professora titular de Direito Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais, Misabel Abreu Machado Derzi, em que é realizada justamente uma contraposição dos direitos individuais e do interesse público no caso da arrecadação tributária. Nesse caso, Derzi deixa clara a necessidade da prevalência dos primeiros em decorrência dos segundos, mesmo sabendo-se que a realidade, na maioria das vezes, demonstra o contrário:

De fato, quando se coloca na balança, de um lado, *v.g.*, a violação, na arrecadação tributária, de um interesse particular, de um direito ou garantia individual de certo contribuinte e, de outro, o interesse superior da coletividade nos recursos dela advindos, a preferência já está antecipadamente demonstrada pela simples escolha desproporcional dos princípios e valores em jogo. Somente se poderia balancear, neste caso, o peso dos interesses arrecadatários para a sociedade contra o peso do custo social total da violação de um direito e garantia individual, do desrespeito de um princípio constitucional (de todos os cidadãos, como contribuintes potenciais). É costume buscarem as Fazendas Públicas, exatamente no desequilíbrio de uma equação inadequadamente posta (desrespeito a direito individual de determinado contribuinte x interesses gerais da arrecadação), leitura mais favorável dos princípios gerais do Direito Tributário aos interesses fiscais. É evidente o equívoco a que balanceamentos dessa natureza podem levar. Ao se preferirem as vantagens imediatistas dos compromissos fiscais ao argumento de que prejudica-se apenas um contribuinte em benefício do povo em geral, esconde-se o fato relevante da similaridade. É que por detrás de cada direito individual fundamental, em certo caso concreto, está o precedente, o critério principiológico aplicável a todos os cidadãos. A afronta a um direito individual abala certamente os princípios estruturais, alicerces da República e do Estado Democrático de Direito. (DERZI apud SILVA, 2007, p. 284).

Concorda-se plenamente com a professora Misabel Derzi sobre as gravidades da afronta a um direito fundamental. Tanto é verdade que o presente trabalho visa justamente defender a concretização das normas gerais da repressão em matéria de sanções tributárias, normas essas que, em sua maioria, apresentam-se como direitos fundamentais desenvolvidos com mais precisão pela dogmática penal.

Além disso, no contexto do Estado Democrático de Direito, o distanciamento entre a seara pública e a privada diminui de forma drástica, a ponto de restar complicado definir, *a priori*, quais seriam interesses meramente individuais e quais seriam interesses completamente públicos. O princípio da supremacia do interesse público, então, demanda uma maior análise (se é que ainda pode ser defendido), eis que em sua configuração derivada do Estado Social não encontra (ou não deveria encontrar) mais guarida no paradigma atual¹⁰⁶.

Entretanto, o contraponto com Alejandro Nieto se fez importante para que se alerte sobre os riscos de uma aplicação inadvertida das normas historicamente desenvolvidas pelo Direito Penal no Direito Tributário Sancionador, sem que o intérprete se conscientize dos fatores de distanciamentos entre os ilícitos tutelados por esses dois ramos do Direito, que implicam os necessários limites lógico-sistêmicos dessa interpretação.

Em momento algum pode se pretender um Direito Tributário abolicionista ou, até mesmo, exacerbadamente garantista, sob pena de se incorrer nos problemas noticiados por Nieto. As particularidades da tributação, inclusive sua importância em Estados-Fiscais como o Brasil, ressaltada por Nabais e seu dever fundamental de pagar tributos, bem como a não

¹⁰⁶ A respeito do princípio da supremacia do interesse público, confira-se o artigo de Humberto Ávila denominado “Repensando o ‘Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular’”. (ÁVILA, 2001).

submissão do Direito Tributário Sancionador ao princípio da intervenção mínima, levam o intérprete a analisar sempre com ressalvas as interseções com o Direito Penal, ainda que muito bem-vindas.

Além das críticas do professor Nieto, há também na Espanha objeções no que se refere às matizações realizadas por suas altas Cortes, que desnaturariam os institutos do Direito Penal quando da sua transposição para o Direito Administrativo Sancionador e, por conseguinte, minariam a segurança jurídica nas relações entre Administração (inclusive Tributária) e administrados.

Paulo Coimbra registra essa preocupação da doutrina espanhola:

Ao não identificar com precisão as ressalvas firmadas à permeabilidade dos princípios de origem penal do âmbito das potestades sancionadoras da administração, a Corte Constitucional espanhola reconheceu e estabeleceu ‘uma reserva excessivamente inspecífica’ [García de Enterría], sem a desejável elaboração de critérios gerias para identificar, com um mínimo de segurança, quais seriam tais ‘ciertos matices’ e seus reflexos na abrangência e nos efeitos dos princípios em pauta. Por essas razões, a jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol tem merecido críticas, por revelar-se insatisfatória, porquanto gera insegurança e confusão [Sanz Gandasegui e J. Esteve Prado]. (SILVA, 2007, P. 280).

Contudo, tais críticas, sem embargo, denotam a busca pela segurança calcada na certeza e previsibilidade das normas jurídicas e das decisões jurisprudenciais, postura típica de uma visão incrustada no paradigma da filosofia da consciência. Isso porque não há como um tribunal, por mais brilhantes e bem intencionados que sejam seus membros, formular um rol *numerus clausus* de limites a serem observados quando da aplicação de normas historicamente desenvolvidas pelo Direito Penal no Direito Tributário Sancionador. Essa pretensão é mais que metafísica, é inatingível. Por mais que se esforçassem, as Cortes espanholas jamais conseguiriam formular um guia prático de aplicação das normas gerais da repressão.

Todavia, tal fato não implica a falta de segurança jurídica, apenas um giro no que se refere a sua conceituação. Em vez de ser cunhada na simples certeza da lei, a segurança jurídica vislumbrada no paradigma atual deve se relacionar com a confiança no ordenamento jurídico e no fato de que suas decisões devem ser tomadas não só por intermédio de um

processo dialógico, marcado pela ampla participação das partes envolvidas¹⁰⁷, bem como por uma constante aprendizagem que leva em consideração o passado, mas que lhe corrige repetidamente para o futuro, como descrito na metáfora de Dworkin a respeito do romance em cadeia. (DWORKIN, 2007b).

Resta claro, portanto, que os limites para a aplicação dessas normas em cada ramo do Direito em que é manifestada uma potestade punitiva pelo Estado não podem ser pré-estabelecidos por um tribunal, pelo legislador ou mesmo pela doutrina. Tais fronteiras dependem inexoravelmente das particularidades do caso concreto e devem ser construídas, no contexto do paradigma atual, argumentativa e intersubjetivamente no seio de um processo (ou procedimento, dependendo das regras do direito positivo aplicáveis) dotado das garantias da ampla defesa, do contraditório e da isonomia.

O que se pode definir, *prima facie*, é que as normas gerais da repressão, quando aplicadas, não podem desnaturar o sistema tributário, quebrando seus institutos, subjugando as obrigações acessórias e, principalmente no caso das sanções, retirando sua força e mitigando suas finalidades. Tais limites gerais, se é que podem ser assim chamados, decorrem da própria lógica sistêmica do Direito e da supremacia da Constituição, sendo, por conseguinte, os únicos identificáveis de plano. E é bom que se diga, não por questões metafísicas, mas porque são inerentes a todo sistema jurídico¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Alejandro Nieto, mesmo que com fundamentos diferentes, eis que atribui toda a responsabilidade da decisão apenas para o juiz, em um solipcismo bastante criticável, também defende a análise do caso concreto como a melhor forma de solução de conflitos envolvendo as sanções não-delitivas (NIETO, 2008, p. 191). Outra crítica que se pode fazer ao professor Alejandro Nieto é que a predileção do caso concreto não significa um abandono da segurança jurídica, apenas a necessidade de uma nova visão sobre esse conceito.

¹⁰⁸ Como mencionado na nota 177 acima, Álvaro Ricardo Souza Cruz entende a unidade do Direito e a supremacia da Constituição como postulados, ou seja, condições de possibilidade para o conhecimento do sistema jurídico. Humberto Ávila, mesmo dispondo o conceito de postulado de forma um pouco distinta de Souza Cruz, também defende que a unidade do ordenamento jurídico é um postulado hermenêutico, que exigiria do intérprete o relacionamento entre a parte e o todo mediante o emprego de categorias de ordem e de unidade, cujo subelemento seria o postulado da coerência, a impor ao intérprete, entre outros deveres, a obrigação de relacionar as normas com as normas que lhes são formal ou materialmente superiores (ÁVILA, 2010, p. 126).

7 A APLICAÇÃO DAS NORMAS GERAIS DA REPRESSÃO NAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: OS PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

Após tecidas as considerações sobre os fatores de aproximação entre os ilícitos penais e os fiscais, que culminam na unicidade do injusto, foi possível constatar a sua consequência, ou seja, a possibilidade jurídica da aplicação das normas gerais da repressão nas sanções tributárias.

Por outro lado, também foi demonstrado que há importantes fatores de distanciamento entre tais ilícitos, tendo como implicação direta a necessidade da observância de limites para a interseção entre as normas gerais da repressão, geralmente trabalhadas pelo Direito Penal, e o Direito Tributário. Limites esses que vão além de simples matizações como prevê a majoritária jurisprudência espanhola sobre o tema, carecem da construção intersubjetiva de uma dogmática própria do Direito Tributário Sancionador, jamais se olvidando a importância do Direito Penal nessa tarefa.

Desse modo, passa-se a analisar a influência específica de algumas normas gerais da repressão na seara das multas fiscais (sanções tributárias não delitivas e de natureza pecuniária), utilizando-se, para tanto, da nomenclatura genérica de Princípios do Direito Tributário Sancionador e específica daquela que é normalmente conferida a cada uma das normas pela doutrina (especialmente penal).

Por fim, reitera-se a observação realizada ainda na introdução do presente trabalho no sentido de que não se trata de um rol fechado de princípios do Direito Tributário Sancionador, até mesmo porque se entende que a própria Constituição da República (art. 5º, § 2º) impede que essa lista seja definitiva, eis que, em se tratando, na maioria das vezes, de direitos fundamentais, as normas gerais da repressão não comportam esse tipo de aprisionamento.

7.1 O princípio da culpabilidade

Princípio geralmente descrito pelo brocardo latino “*nullum crimen sine culpa*”, a culpabilidade é um dos conceitos centrais do Direito Penal e, talvez por isso, constantemente suscita homéricas discussões entre os penalistas. Von Liszt, citado por Bitencourt, chega a afirmar sobre a importância desse princípio que “pelo aperfeiçoamento da teoria da

culpabilidade mede-se o progresso do Direito Penal.” (LISZT *apud* BITENCOURT, 2002, p. 275).

Até mesmo em uma análise semântica é possível notar-se a complexidade do tema, eis que são diversas as acepções do termo, que vão desde o seu sentido mais amplo, ou seja, a contraposição ao conceito de inocência (MIR *apud* MELLO, 2007, p. 184), até um eminentemente técnico, o critério específico a ser utilizado pelo juiz no momento da fixação de uma pena¹⁰⁹.

A doutrina pátria majoritária, no entanto, delimita o conceito de culpabilidade para fins de utilização na dogmática penal, considerando-a como, em linhas gerais, o juízo de reprovação que recai sobre o agente do fato que, podendo agir de outro modo, pratica a conduta típica.

Francisco de Assis Toledo assim conceitua a culpabilidade:

Deve-se entender o princípio da culpabilidade como a exigência de um juízo de reprovação jurídica que se apóia sobre a crença – fundada na experiência da vida cotidiana – de que ao homem é dada a possibilidade de, em certas circunstâncias, ‘agir de outro modo’. (TOLEDO, 1994, p. 87).

Já Rogério Greco utiliza o seguinte conceito: “Culpabilidade é o juízo de reprovação pessoal que se realiza sobre a conduta típica e ilícita praticada pelo agente.” (GRECO, 2009, p. 381).

Da acepção geral tomada pela dogmática penal é possível extrair três facetas, consideradas as mais importantes para seu estudo. Nesse sentido, a culpabilidade pode ser entendida como:

- a) fundamento da pena ou elemento integrante do conceito analítico de crime – nesse caso a culpabilidade se junta ao fato típico e à ilicitude para formar o triênio caracterizador da conduta humana denominada de crime;
- b) Princípio ou conceito que impede a responsabilidade objetiva – nessa acepção a culpabilidade impede que alguém seja apenado sem colaborar com o fato típico com dolo ou culpa;
- c) critério para a determinação ou para a mediação da pena – nessa hipótese a culpabilidade funciona como limitador da penalidade, evitando que ela seja imposta além do devido.

¹⁰⁹ Confira-se o art. 59, do Código Penal.

Os três prismas citados acima possuem relevância no Direito Tributário Sancionador, não se podendo olvidar, evidentemente, da realização da devida compatibilização entre o princípio citado e o subsistema tributário.

Entretanto, em razão de suas maiores implicações no tema proposto, dois dos sentidos acima serão abordados com mais profundidade: a culpabilidade como o princípio que impede a responsabilidade objetiva, justamente para verificar se é possível impor multas fiscais sem dolo ou culpa; e a culpabilidade como elemento integrante do conceito analítico de crime, a fim de constatar se é juridicamente possível falar em causas excludentes de culpabilidade, erro de tipo¹¹⁰ e erro de proibição em matéria de sanções fiscais.

7.1.1 O princípio da culpabilidade e a impossibilidade da responsabilidade objetiva no caso de multas tributárias

Nesta primeira acepção destacada, a culpabilidade se estabelece como um princípio limitador do poder punitivo estatal, geralmente associado à imposição de sanções penais (delitivas), mas que, nos termos anteriormente demonstrados, alcança todas as searas em que o Estado manifesta seu *ius puniendi*, inclusive a fiscal.

Tal princípio consubstancia-se em um processo, fruto de uma contraposição de forças sociais historicamente construída, destinado a justificar porque, em um determinado momento, o Estado recorre para este ou aquele meio de punição de um infrator e em que medida.

Nessa construção dialética, a atual sociedade chegou a um estágio em que a culpabilidade, como princípio, impede completamente a responsabilidade objetiva no Direito Penal, sendo vedada no Brasil, em consonância com o paradigma do Estado Democrático de Direito¹¹¹, a imposição de pena derivada tão somente de uma associação causal entre a conduta e um resultado de lesão ou perigo para um bem jurídico. Seria indispensável, logo, a presença de um elemento subjetivo, ou seja, a culpa ou dolo, em qualquer de suas

¹¹⁰ Não se desconhece que, no Direito Penal, o erro de tipo exclui o dolo e pode retirar a culpa do agente em decorrência das circunstâncias do caso concreto (art. 20, do CP), estando relacionado, perante a teoria do crime, na tipicidade (caso se adote a corrente normativa da culpabilidade, atualmente majoritária). Entretanto, metodologicamente preferiu-se contrapor erro de tipo e erro de proibição no mesmo item, ainda que dentro da culpabilidade, facilitando a comparação.

¹¹¹ García Novoa, citado por Silva, chega a afirmar que a culpabilidade seria provavelmente o valor mais importante de direito sancionatório em termos gerais. (NOVOA apud SILVA, 2007, p. 321).

modalidades. Culpável seria apenas o sujeito que poderia optar por proceder de forma lícita, mas decide pela (ou incorre por imprudência, imperícia ou negligência na) realização do ilícito.

No Direito Tributário Sancionador, entretanto, em razão dos fatores de distanciamento que impõem ao intérprete limites para a aplicação do princípio, a situação, deveras, é mais complexa. As tensões entre interesse público e privado (ainda que com os temperamentos necessários no paradigma atual), bem como entre presunção de inocência e praticidade fiscal impõem mais cautela ao se analisar a questão. Some-se a isso a redação do art. 136, do Código Tributário Nacional que, em uma leitura apartada de contexto, pode implicar a consideração da responsabilidade objetiva no Direito Tributário, como defendido pela maioria da doutrina e da jurisprudência pátrias.

Assim, cabe analisar até que ponto o princípio da culpabilidade pode ser aplicado ao Direito Tributário Sancionador e, em especial, demonstrar que em decorrência desse discurso, efetivamente não há que se falar em responsabilidade por infrações tributárias completamente avalorativa no tocante ao elemento subjetivo.

Novamente utilizando-se da Espanha para fins de comparação, tendo em vista sua inegável tradição (e porque não dizer evolução) no trato do Direito Administrativo Sancionador, é possível afirmar que houve a adoção do princípio da culpabilidade, inclusive de modo expreso pela legislação na seara do Direito Tributário. Todavia, nem sempre ocorreu dessa forma.

Exatamente nesse sentido, Alejandro Nieto esclarece que:

Cronológicamente el punto de partida es la negación de la exigencia de culpabilidad en las infracciones administrativas, tal como se constata tempranamente en la obra pionera de Castelón (1950, esp. 67), donde se afirma que las faltas administrativas 'no exigen como el delito, dolo ni culpa, pues basta la simple voluntariedad de acción'. (...) O sea, que en este punto no hay un antes y un después de la Constitución, habida cuenta de que el Texto Fundamental de 1978 no finaliza la etapa negativa que de antiguo venía, ya que todavía se prolonga durante un tiempo. (NIETO, 2008, p. 381).

Dessa forma, em um primeiro momento, a responsabilidade por infrações administrativas era considerada objetiva, tendo em vista a não aplicação dos princípios do Direito Penal no Direito Administrativo Sancionador, inclusive com posicionamento dos Tribunais Superiores:

La culpabilidad, en cuanto relación psicológica de causalidad entre agente y acto típico, es en cualquiera de sus modalidades elenco esencial de la infracción delictiva o de índole criminal, pero no lo es de la infracción administrativa salvo

disposición expresa en el sentido contenida en la norma tipificante. (STS de 21 de março de 1984).

Para la responsabilidad es totalmente irrelevante tanto la ausencia de intencionalidad como el error, porque en la esfera del Derecho Administrativo Sancionador en estas materias no se requiere una conducta dolosa sino simplemente irregular en la observación de las normas. (STS de 15 de julho de 1985).

Em uma segunda fase, a jurisprudência espanhola começou a mitigar a responsabilidade objetiva no Direito Administrativo Sancionador incluindo a necessidade de demonstração da voluntariedade da ação, considerada quando o agente, mesmo não sendo consciente dos males de sua ação, deseje fazê-la.

Alejandro Nieto cita como marco a Sentença do Tribunal Supremo espanhol de 7 de abril de 1972 que, ainda em data anterior às supramencionadas, já introduziu o conceito de *voluntariedad* para a análise da possibilidade ou não de imposição de sanções administrativas. Nesse caso, uma sanção foi imposta a velhas senhoras que eram proprietárias de uma fazenda em que foram encontrados sacos de café contrabandeados. Referidas senhoras conseguiram demonstrar o seu desconhecimento da mercadoria ilegalmente adentrada no país, fazendo com que o Tribunal Supremo cancelasse a penalidade, absolvendo-as. Segundo a Corte, “es sabido que la ausencia de conocimiento y de voluntad hace desaparecer da imputabilidad de la infracción”. (NIETO, 2008, p. 382).

A Sentença de 4 de maio de 1983, também do Tribunal Supremo da Espanha é ainda mais clara:

la circunstancia de reconocer el Juzgador la buena fe y carencia de intencionalidad por parte de la sociedad actora, en nada implica contradicción entre razonamiento y fallo, dada la naturaleza objetiva de la responsabilidad ante la Administración, para cuya exigencia basta, como elemento subjetivo, la simple voluntariedad de la acción o conciencia de la omisión, sin ser la intencionalidad dolosa – salvo caso de integrarse en la tipificación de falta – elemento constitutivo de la infracción y si solamente factor de graduación de la sanción administrativa. (STS de 4 de maio de 1983).

A postura acima parece lembrar, sem embargo, o pensamento de alguns tributaristas pátrios de importante relevância, que, apesar de considerarem que o Código Tributário Nacional determina a responsabilidade objetiva por infrações fiscais, aceitam que tal responsabilidade objetiva merece temperamentos, podendo, inclusive comportar elementos subjetivos a cargo do legislador, ou do julgador (neste caso através da equidade – art. 108, inciso IV, CTN).

Essa segunda postura do Tribunal Supremo da Espanha, apesar de ainda considerar como objetiva a responsabilidade por infrações administrativas *latu sensu* (e, por conseguinte,

tributárias), a exigência da voluntariedade já deu azo à possibilidade de interseção de outros conceitos do Direito Penal passíveis de serem defendidos pelos acusados, como, por exemplo, o caso fortuito, a força maior e os erros de tipo e proibição. Evidentemente, na postura anterior, tais elementos sequer poderiam ser discutidos.

Essa tese, contudo, não é a que prevalece em terras espanholas atualmente. Com o desenvolvimento da doutrina sobre o Direito Administrativo Sancionador e a questionável tese da unidade do *ius puniendi*, os princípios do Direito Penal passaram a ser aplicados às infrações administrativas, com as devidas matizações, implicando, praticamente, a extinção da responsabilidade objetiva segundo a jurisprudência desse país.

Interessante ressaltar que o caso considerado como emblemático para a virada da jurisprudência sobre o tema versou justamente sobre matéria de infrações tributárias. O Tribunal Constitucional foi chamado a decidir, na Sentença 76/1990, de 26/04/90, se seria constitucional a modificação do art. 77.1 da Lei Geral Tributária, pela Lei 10/1985. Essa lei modificou o conceito de infração tributária, mas silenciou-se com relação à verificação de dolo ou culpa (praticamente equiparou ao conceito de infração penal, exceto pela supressão dos elementos subjetivos). Nesse sentido, a Corte Constitucional da Espanha considerou constitucional o dispositivo, eis que o silêncio do legislador, de forma alguma, poderia ser considerado como transformação da responsabilidade tributária por infrações em objetiva. Em outras palavras, ao contrário do que poderia parecer, o silêncio do legislador não seria indicador da ausência da necessidade de análise do dolo ou da culpa, eis que inerentes ao Direito Sancionador como um todo.

Cumpra transcrever trecho da referida Sentença:

es cierto que, a diferencia de lo que há ocurrido con el Código Penal, en que se ha sustituido aquel término [voluntarias] por la expresión “dolosas o culpadas”, en la Ley General Tributaria se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, tal resultado sería inadmisibile en nuestro Ordenamiento. (En suma) sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta negligente de los contribuyentes. (STC 76/1990, de 26 de abril de 1990).

Dessa forma, reitera-se que atualmente vigora na Espanha a ideia de ausência de responsabilidade objetiva por infrações administrativas, posicionamento que possui embasamento forte na doutrina e na jurisprudência, apesar de não haver, como também não há

no Brasil, qualquer referência textual direta ao princípio da culpabilidade na Constituição espanhola. Por outro lado, cumpre ressaltar que, em matéria tributária, a ausência de responsabilidade objetiva ficou mais evidente com a edição da nova Lei Geral Tributária (Lei nº 58/2003) que, em seu art. 183.1, define as infrações tributárias como sendo: “as acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”. Nessa ordem de ideias, a responsabilidade subjetiva é clara na legislação tributária espanhola, exigindo-se dolo ou culpa (ainda que simples negligência) do agente para se impor uma sanção em matéria fiscal.

O ocorrido na Espanha também se verificou em países como a Itália e a Alemanha, até mesmo em decorrência do desenvolvimento do Direito Administrativo Sancionador nesses países paralelamente ao ocorrido em terras espanholas. Na Itália, o art. 5.1, do Decreto Legislativo nº 472, de 18.12.97, define expressamente que, nas infrações passíveis de sanção administrativa, cada um responde por suas próprias ações ou omissões, sejam elas dolosas ou culposas (“*Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*”). Na Alemanha, o § 10 da OWIG (Lei das Infrações Administrativas) também exige o elemento subjetivo afirmando que somente pode ser punido como infração administrativa um feito doloso, a menos que uma lei expressamente preveja uma multa para um feito culposo (“*Als Ordnungswidrigkeit kann nur vorsätzliches Handeln geahndet werden, außer wenn das Gesetz fahrlässiges Handeln ausdrücklich mit Geldbuße bedroht*”).

No Direito Administrativo Sancionador francês também é levado em conta o elemento subjetivo para a responsabilização das infrações, tolerando-se a existência de causas exculpantes, conforme aponta Fábio Medina Osório. (OSÓRIO, 2000, p. 325).

Nos Estados Unidos da América também não prevalece a responsabilidade objetiva no caso de infrações tributárias, como adverte Vicente Diaz, lembrado por Silva. No sistema norte-americano uma sanção pode ser afastada, inclusive, quando restarem demonstradas *reasonable causes*, abrindo margem para que eventos alheios à obrigação tributária sejam excludentes de culpabilidade por infrações fiscais. (SILVA, 2007, p. 247).

Interessante posicionamento é o de Héctor B. Villegas. O eminente tributarista portenho afirma, por um lado, que a responsabilidade por infração tributária seria prevalentemente objetiva. Entretanto, parece frisar tal fato apenas para ressaltar a desnecessidade de resultado lesivo, eis que, posteriormente, defende a obrigatoriedade de apuração de conduta, ao menos, negligente, do infrator. Para o autor, a ausência de culpabilidade excluiria a infração. Inclusive, Villegas defende a possibilidade de verificação

de circunstâncias atenuantes ou excludentes de imputação, tais como os erros de fato e de direito. Desse modo, confira-se o posicionamento do autor:

Esta infracción es prevalecientemente objetiva, por lo cual, en principio, basta el hecho externo del no pago en término para que se tenga por configurada la infracción. Ese no pago puede deberse a una conducta negligente (culposa) o a una conducta intencional (dolosa).

(...) Si la culpabilidad está totalmente excluida, la infracción omisiva no se comete, ya que lo que se pretende es castigar a quien no paga por ser negligente (culpa) o porque no desea pagar (dolo) pudiéndolo hacer.

De allí que existan circunstancias que puedan atenuar o incluso eliminar la imputación. Tales, el error excusable de hecho o derecho u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas, como, por ejemplo, la imposibilidad material de pago. (VILLEGAS, 2001, p. 389).

No Brasil, ao contrário do demonstrado acima, a responsabilidade objetiva em matéria de infrações tributárias tem prevalecido como majoritária, principalmente na doutrina clássica e na jurisprudência. Tal fato não ocorre por acaso, eis que, em primeiro lugar, a redação do art. 136, do CTN indica, à primeira vista, que o ordenamento jurídico-tributário brasileiro teria adotado efetivamente a indiferença quanto ao elemento subjetivo para a responsabilização do agente por ilícitos de natureza estritamente fiscal, o que não se entende como verdadeiro. Em segundo, tendo em vista que o Direito Tributário Sancionador ainda é visto com ressalvas, de forma que a dogmática tributária permanece isolada em seu compartimento específico dentro do Direito que, por sua vez, é refém do dito princípio da supremacia do interesse público.

Com a propriedade de quem chefiou a comissão para elaboração do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Souza defende expressamente a responsabilidade objetiva no que tange as infrações de natureza tributária. Ao dissertar sobre os princípios que regem as penalidades tributárias, apontou que, para as de natureza delitiva, só se configuraria a infração com dolo ou culpa. Entretanto, “no caso de contravenções, com efeito, e portanto também no caso das infrações a ela equiparadas, não se exige dolo ou culpa, bastando que o ato seja voluntário.” (SOUZA, 1975, p. 141-142).

O mestre Aliomar Baleeiro, apesar de confirmar a independência da intenção dos agentes e dos efeitos de seus atos para a caracterização da infração tributária, denominando-a de formal, não deixa de ressaltar a possibilidade de temperamentos através da equidade (art. 108, inciso IV, CTN), inclusive apontando que o STF cancelou multas tributárias por diversas vezes, “quando evidente a boa-fé do contribuinte”. (BALEEIRO, 2006, p. 758).

No mesmo sentido, ao comentar a obra de Baleeiro, a professora Misabel Abreu Machado Derzi aponta justamente a responsabilidade objetiva das infrações tributárias como uma das distinções entre o ilícito fiscal e o penal, propugnando que: “o Código Tributário

Nacional, no art. 136, consagra a objetividade do injusto tributário, regra contrária àquela que vigora para o Direito Penal.” (DERZI *in* BALEEIRO, 2006, P. 761). Ao final de seu comentário sobre o citado dispositivo do digesto tributário, no entanto, a autora ressalta a posição da jurisprudência aceitando argumentos relacionados com a boa-fé do contribuinte em casos especiais.

Vittorio Cassone (CASSONE, 2008, P. 172) e Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2008, p. 347-348) também acatam a disposição do art. 136, do CTN sem maiores considerações, reiterando a responsabilidade objetiva em matéria de infrações tributárias. Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2008, p. 550) trilha o mesmo caminho, apenas ressalta que a objetividade do injusto tributário não está colocada em termos absolutos, podendo o legislador adotar infrações subjetivas.

Posição que merece particular destaque é a do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, eis que reconhece a objetividade das infrações tributárias, mas com temperamentos, de forma que o ilícito fiscal não seria genuinamente objetivo:

O ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se ramifica, contudo, em doloso e culposo. (...) Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer, e não-fazer, previstos na legislação. Esta é sua característica básica. (COÊLHO, 2001b, p. 28-29).

A infração fiscal é objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos. (a) Porque lei federal, estadual e municipal podem incluir no tipo infracional o elemento subjetivo. É o que reza o artigo. (b) Também porque o próprio CTN, quando do julgamento da infração, manda sejam observados os preceitos dos artigos 108, § 2º (equidade) e 112 (*in dubio pro contribuinte*). (COÊLHO, 2001, p. 632).

Apesar das citadas particularidades dessa responsabilidade não genuinamente objetiva, Sacha Calmon não entende que há possibilidade do tipo tributário comportar discussões alheias à obrigação tributária, em especial o erro de direito e o erro de fato, apesar de afirmar que o art. 100, do Código Tributário Nacional serve de importante cláusula de resguardo do contribuinte.

Outra posição que merece atenção é a de Hugo de Brito Machado. Diferentemente da doutrina considerada clássica, o nobre tributarista rechaça a ideia de responsabilidade tributária objetiva no que se refere às infrações tributárias não delitivas, eis que tal postura não se coadunaria com sanções que possuem função repressiva e punitiva. Sua teoria parte da ideia de culpa assumida, podendo o agente comprovar que pretendia cumprir o dever, mas só não o fez por razões alheias à sua vontade, mitigando-se a citada objetividade. Veja-se como

Hugo de Brito Machado, então, se expressou sobre o tema:

O art. 136 do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida. A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade. (MACHADO, 2004, p. 158).

Rui Barbosa Nogueira também rechaça a responsabilidade objetiva nas infrações estritamente fiscais. Ele afirma, com grande propriedade, que realmente não há necessidade de se apurar dolo, ou mesmo de investigar as intenções do agente infrator, mas isso não significa, contudo, que se deve eliminar todo e qualquer elemento subjetivo para se imputar uma sanção de natureza fiscal. Seria indispensável, ao menos, avaliar a culpa, seja por negligência, imprudência ou imperícia. Nesse sentido, confira-se o entendimento do mestre:

O que o disposto no art. 136 veio estatuir como regra geral é que nem sempre é preciso ocorrer o dolo ou intenção do agente ou responsável para ser caracterizada infração da legislação tributária.

Na generalidade, para ocorrência da infração fiscal, basta o grau de culpa, seja por negligência, imprudência ou imperícia.

(...) Portanto, o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro é que para a matéria de autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo, para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto tenha exigido esse requisito.

Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária. Em outras palavras, não existe, em nosso sistema, a arqueológica “responsabilidade objetiva” ou a infração sem culpa. (NOGUEIRA, 1995, p. 106-107).

Alberto Xavier, em obra coordenada por Geraldo Ataliba, também não se distancia do entendimento ora adotado, conforme se verifica pela leitura do seguinte excerto:

A minha intervenção vai no sentido de apoiar totalmente a intervenção do Prof. Fábio Fanucchi, que formulou uma observação muito importante. É que, o art. 136 do CTN, limita-se a estabelecer que a responsabilidade penal tributária independe de dolo, de intenção, mas não diz, de forma alguma, que ela independe de culpabilidade. A primeira conclusão é, portanto, de que o art. 136, ao contrário do que certas posições preconizaram, não consagra a responsabilidade objetiva, mas se trata ainda da expressão da responsabilidade subjetiva, embora o legislador tenha declarado a irrelevância do dolo. A minha segunda observação vai no sentido de que me parece que, em qualquer caso, a responsabilidade objetiva seria inconstitucional e isto por invocação do § 13 do art. 153, que estabelece o princípio da pessoalidade da pena e da individualização da pena. Esses princípios pressupõem obviamente a culpabilidade porque, se a responsabilidade penal fosse objetiva, nada havia que individualizasse. Então, o art. 136 não pode ser interpretado no sentido da objetividade porque tal interpretação colidiria com a

Constituição. (XAVIER *in* ATALIBA, 1978, p. 729).

Outro doutrinador que foge da concepção clássica de responsabilidade objetiva em matéria de infrações fiscais é Luciano Amaro. Em seu contundente e bem fundamentado posicionamento, o douto professor da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie defende que não se pode chamar de objetiva a responsabilidade do art. 136, do CTN, nem mesmo considerar inconstitucional esse dispositivo, como entende o notável penalista Luiz Flávio Gomes. Para ele:

O preceito questionado diz, em verdade, que a responsabilidade não depende da intenção, o que torna (em princípio) irrelevante a presença de dolo (vontade consciente de adotar a conduta ilícita), mas não afasta a discussão da culpa (em sentido estrito). Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam de seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar em responsabilidade. (...) Enfim, subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos *stritu sensu*, pois, ainda que o indivíduo não atue com consciência e vontade do resultado, este pode decorrer da falta de diligência (portanto, de negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios (pondo-se, aí, portanto, também a culpa *in eligendo* ou *in vigilando*). (AMARO, 2008, p. 444-445).

Cumprido salientar que os doutrinadores citados, (i) sejam defensores da total ausência de elementos subjetivos para a imputação de responsabilidade por infrações estritamente tributárias; (ii) partidários da possibilidade de temperamentos da responsabilidade objetiva (pela equidade, levando-se em consideração, por exemplo, a boa-fé); (iii) ou mesmo críticos dessa forma de responsabilização do infrator tributário, analisam a questão praticamente sob o prisma das normas do Código Tributário Nacional, em especial, o seu próprio art. 136, o art. 108, inciso IV (que trata da citada equidade) e o art. 112, inciso III (*in dubio pro contribuinte* com relação à autoria, imputabilidade, ou punibilidade). Entretanto, caso analisada sob a ótica de um Direito Tributário Sancionador que se pretende verificar no contexto do Estado Democrático de Direito, a questão ganha novos contornos. Isso porque outros discursos de aplicação podem ser lançados argumentativamente a fim de mitigar a for

Nesse sentido, juntamente com os supramencionados dispositivos do Código Tributário Nacional, a temática da responsabilidade objetiva em matéria de infrações fiscais deve ser analisada em conjunto com os princípios da culpabilidade, da presunção da inocência e da pessoalidade da pena, todos aplicáveis, *prima facie*, às sanções tributárias, ainda que no caso concreto exijam as considerações necessárias a fim de não desmantelar a lógica do subsistema do Direito Tributário, nem mesmo inviabilizar as obrigações acessórias ou impedir que as potestades sancionatórias exerçam suas funções.

Trabalhando nesse contexto, o Procurador Federal Eduardo Fortunato Bim chegou à conclusão de que a responsabilidade objetiva não se coaduna com nosso ordenamento jurídico e com o Direito Sancionador a ele submetido, seja Tributário ou mesmo Ambiental¹¹². Especificamente sobre a seara tributária conclui:

Pelo fato das penalidades tributárias serem impostas por autoridades administrativas em procedimento vinculado, têm evidente caráter administrativo, Portanto, submetem-se ao ramo do direito sancionador administrativo, com todos os princípios derivados do direito sancionador.

(...) Urge reconhecer que, tendo a culpabilidade raízes constitucionais, afigura-se inconstitucional qualquer disposição que institua a responsabilidade objetiva no direito sancionador, incluindo o tributário sancionador. Assim, o art. 136, do CTN está eivado pela mácula da inconstitucionalidade. (BIM, 2001, p. 235-236).

Ressalvas no entendimento de Eduardo Bim apenas no que se refere à necessidade de submissão das sanções tributárias ao Direito Administrativo Sancionador para que possa haver a interseção com as normas gerais da repressão. Ora, como o próprio autor destacou, a culpabilidade, assim como outros princípios constitucionais da repressão são aplicáveis em qualquer seara em que o Estado demonstre seu *ius puniendi*. Assim, desnecessária a submissão das infrações fiscais a um suposto Direito Administrativo Sancionador Tributário, mormente tendo em vista a já referida autonomia (didático-pragmática) do Direito Tributário.

Ademais, entende-se que não há inconstitucionalidade no art. 136, do CTN, eis que sua leitura sob o viés do Direito Tributário Sancionador não impõe a responsabilidade por infrações independente de análise sobre o elemento subjetivo. Ora, independe da intenção do agente não é, dentro desse contexto, dispensar a visualização da culpa, ainda que por negligência em seu grau mais leve.

Paulo Roberto Coimbra, também escrevendo à luz do Direito Tributário Sancionador, conclui com precisão sobre a impossibilidade de prevalecer a responsabilidade tributária objetiva para as infrações estritamente tributárias:

Revela-se, mesmo, imperativo o reconhecimento da superação da tese da responsabilidade objetiva das infrações estritamente tributárias, *conditio sine qua non* para adequar a disposição do art. 136 do CTN, numa interpretação conforme a Constituição, aos princípios e regras gerais da repressão, que irradiam inegáveis influência no Direito Tributário Sancionador. (...) é necessária uma revisão dos efeitos da distinção das infrações tributárias delituosas e não-delituosas centrada na responsabilidade do infrator, porquanto, ambos os ilícitos, tributários e penal, não prescindem da responsabilidade subjetiva. (SILVA, 2007, p. 262-263).

¹¹² A respeito da inexistência da responsabilidade objetiva no Direito Ambiental sobre as infrações ambientais (e não no que se refere à reparação do dano), confira-se o artigo de Eduardo Fortunato Bim intitulado “O mito da responsabilidade objetiva no direito ambiental sancionador: imprescindibilidade da culpa nas infrações ambientais”. (BIM, 2010, p. 33-70).

Poder-se-ia falar que a infração tributária é uma infração formal, portanto decorrente de uma ação ou omissão do agente, independentemente de sua vontade e de seu resultado lesivo, o que explicaria a responsabilidade objetiva. Todavia, nenhuma dessas características implica a desnecessidade de observância do elemento subjetivo. Conforme mencionado, a não investigação sobre a vontade do agente não implica o afastamento da verificação da culpa, ainda que na forma de mera negligência. Por outro lado, a ausência de resultado lesivo também em nada se relaciona com a obrigatoriedade da análise da culpa (em sentido estrito). A ocorrência ou não da lesividade (dano) decorrente do ato poderá justificar a indenização por parte do infrator, que não se confunde com a sanção tributária nos moldes já delineados. Nesse sentido, confira-se o posicionamento do Tribunal Supremo espanhol:

a la antijuridicidad no obsta (...) el que faltare la intención de infringir las normas aplicadas por parte del sancionado y la ausencia de un resultado lesivo para la salud pública (...) porque tratando-se de infracciones formales, penalmente consideradas como delitos o faltas de comisión o omisión, corresponderá a una conducta culposa o negligente, independientemente de que de la misma no se haya producido un resultado lesivo concreto. (STS de 4 de junio de 1993).

Cumpra apenas ressaltar que, na seara tributária, os prejuízos ao Erário serão reavidos por meio da exigência do tributo e dos juros, esses sim, por sua natureza, não comportam análise subjetiva em sua responsabilização.

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho traz três objeções à consideração *pout court* do elemento subjetivo com relação ao ilícito fiscal: a intransmissibilidade das multas (o que ele considera, em alguns casos, “verdadeiro absurdo”), a impossibilidade de responsabilização das pessoas jurídicas e a incompatibilidade do erro de direito extra-infracional (ou seja, a oposição à administração do desconhecimento da própria legislação tributária). (COELHO, 2001, p. 29-30).

Concessa venia, não obstante o respeito pela cultura jurídica do douto professor, acredita-se que nenhuma das três considerações realizadas acima, apesar de relevantes, seria capaz de justificar o afastamento de um direito constitucional do acusado, como é o caso da culpabilidade, além, é claro da intranscendência e da pessoalidade da pena.

No que se refere à intransmissibilidade das penas, Sacha Calmon tem razão quando afirma que, por coerência lógica, quem defende a responsabilidade subjetiva com relação às infrações tributárias também deve defender a intransmissibilidade das sanções. Sim, é justamente esse o caso, conforme será abordado em tópico próprio. Pelo prisma do Direito Tributário Sancionador, não há possibilidade jurídica de se sancionar aquele que não possuía a opção do caminho do lícito e do ilícito para trilhar. Desse modo, a maioria dos casos em que

há transmissão das sanções, tal fato ocorre indevidamente, com infringência às normas gerais da repressão. Apenas quando há participação ou conhecimento (e consequente anuência) do dito responsável na ilicitude que o levou a essa posição será possível, não a transferência propriamente dita da sanção, mas a sua punição por coautoria, participação ou colaboração¹¹³.

Quanto à impossibilidade da punição das pessoas jurídicas, basta a afirmativa de que a ausência de responsabilidade objetiva implica apurar a culpa do agente infrator, o que pode tranquilamente ser realizado no caso de empresas, nas modalidades de *culpa in vigilando* e *culpa in eligendo*, eis que se não pode aferir a vontade de uma pessoa jurídica, pode-se, ao menos, constatar que ela negligenciou com relação à contratação de seus prepostos. Novamente cumpre ressaltar a jurisprudência do Tribunal Supremo espanhol, que já enfrentou esse problema:

resultan plenamente aplicables las normas y principios jurídicos relativos a la responsabilidad por culpa in vigilando, etc., que por su alcance general es plenamente aplicable en esta materia, unido a una indudable omisión por la no prestación de la atención de las cargas inherentes a la diligencia debida (contenido de culpa) e imputable directamente a la empresa. (STS de 17 de outubro de 1987).

residiendo el correcto fundamento de la responsabilidad administrativa del empresario por las faltas de los empleados o familiares a su servicio y cometidas con ocasión de prestarlo en la culpa in eligendo o en la in vigilando con arraigo milenario en el Derecho común; de la misma manera que, y con el mismo fundamento, la jurisprudencia declara con carácter general en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador la responsabilidad de las personas jurídicas por la actuación de sus dependientes y empleados. (STS de 28 de novembro de 1989).

Ademais, os próprios art. 135 e 137, do CTN, são claros em atribuir a responsabilidade pessoal do agente quando a conduta realizada se revestir de dolo, retirando a responsabilidade da pessoa jurídica. Em outras palavras, quando há dolo, a responsabilidade é direta do agente, quando não há, verifica-se, na maioria das vezes, a culpa da pessoa jurídica, cabendo, contudo, prova em contrário.

Em sentido semelhante, Rafael Munhoz de Mello assevera que:

Isso [o fato da culpa *stritu sensu* ser um conceito aplicável apenas ao ser humano] não significa que a responsabilidade das pessoas jurídicas, no direito administrativo sancionador, seja objetiva. A vontade da pessoa jurídica é fruto da manifestação de

¹¹³ Mesmo concordando com a impossibilidade de se prevalecer a responsabilidade objetiva por infrações no Direito Administrativo Sancionador, Fábio Medina Osório faz uma ressalva interessante no que se refere às multas e o fato de outra pessoa que não o infrator pagá-la. Para ele a pessoalidade da pena pode ser, de certa forma, mitigada com a sanção pecuniária. Isso porque a natureza dessa sanção permite que outrem a cumpra no lugar do réu. (OSÓRIO, 2000, p. 321). Todavia, cabe apenas ressaltar que o fato de outra pessoa cumprir a pena no lugar do infrator, ou seja, pagar a multa, não implica na possibilidade de sua transmissibilidade jurídica do real infrator para terceiro. É possível transferir apenas o respectivo débito, o apenado continuará sendo o mesmo.

vontade das pessoas físicas a ela integradas.

(...) Sendo assim, para que seja observado o princípio da culpabilidade, há que se investigar se a atuação das pessoas físicas que a integram a pessoa jurídica é dolosa ou culposa. Dito de outro modo: para que se configure a infração administrativa, a pessoa física que age em nome da pessoa jurídica deve praticar a conduta ilícita com dolo ou culpa *stritu sensu*. (MELLO, 2007, p. 208-209).

Além disso, o próprio dogma da impossibilidade de imputação da responsabilidade penal às pessoas jurídicas parece estar sendo quebrado paulatinamente pela jurisprudência¹¹⁴ e pela doutrina¹¹⁵, principalmente após a Constituição de 1988, que trouxe, em seus arts. 173, § 5º e 225, § 3º, a possibilidade jurídica para tal movimento. Assim, se seria possível, para alguns (inclusive para o Colendo STJ), atribuir responsabilidade penal às empresas, com muito mais certeza se pode atribuir-lhes responsabilidade por infrações estritamente tributárias, mormente levando em consideração as modalidades de culpa citadas (*in vigilando* e *in elegendo*).

Por fim, no que se refere à incompatibilidade das infrações tributárias com o que o Sacha Calmon chama de erro de direito extrainfracional, defende-se que realmente a presunção é a de que os contribuintes possuem o conhecimento da legislação tributária. Sobre isso não há dúvidas. Entretanto, em decorrência dos princípios da culpabilidade e da presunção da inocência, não se radicalizar essa posição, fechando os olhos para a complexidade do ordenamento jurídico e para a hipertrofia legislativa que tanto preocupa os operadores do Direito Tributário. Há casos, conforme se verificará em item próprio do presente estudo, que a própria Administração Tributária leva o contribuinte a erro, seja através de, por exemplo, consultas ou práticas reiteradas. Em hipóteses como essas, o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 100 e parágrafo único, exime o contribuinte da incidência das penalidades (inclusive a ressarcitória – os juros), em semelhança ao que ocorre nos casos de erro de proibição.

Por essas razões, é possível defender, sem embargo, que as objeções impostas por Sacha Calmon Navarro Coêlho não devem prevalecer caso a questão da responsabilidade por infrações estritamente tributárias seja analisada sob a ótica do Direito Tributário Sancionador, que é justamente o que se pretende demonstrar no presente trabalho.

¹¹⁴ Confira-se o REsp 564960/SC, Rel. Ministro Gilson Dipp, Quinta Turma, julgado em 02/06/2005, DJ 13/06/2005, em que ficou consignada a possibilidade de pessoa jurídica ser processada criminalmente por crime ambiental.

¹¹⁵ Cabe citar, contudo, relevantes posicionamentos contrários, como o de Cezar Roberto Bitencourt (BITENCOURT, 2007, p. 95-125).

Alejandro Nieto, como já ressaltado anteriormente, em suas edições mais recentes da obra “Derecho Administrativo Sancionador” demonstra sua preocupação ainda maior com a vassalagem do Direito Administrativo Sancionador ao Direito Penal e com os excessos que, segundo ele, vêm ocorrendo na Espanha em razão desse fenômeno. O professor catedrático de da Universidade Complutense de Madri critica, nesse sentido, o dogma da culpabilidade em matéria de sanções administrativas, o qual faria com que a doutrina e a jurisprudência tivessem que distorcer o sentido desse princípio para que ele se amolde em todas as particularidades do Direito Administrativo Sancionador.

Em resposta a essa necessidade de distorção da culpabilidade, estaria ocorrendo em seu país um giro administrativo, de forma que a culpa e a negligência passariam a ser a regra no que se refere à imposição de sanções, mas nada impedindo que a própria lei prevísse situações em que a responsabilidade seria objetiva, como no caso das infrações formais:

en el Derecho Administrativo Sancionador opera el principio de culpabilidad en todas sus variantes, pero también hay supuestos de infracciones formales (o por simple inobservancia) de responsabilidad objetiva.

(...) Contra lo que pudiera creerse no hay un límite definido entre la culpabilidad y la no culpabilidad, como no lo hay entre la culpa leve y la levísima o entre la diligencia y la negligencia leve. Entre la claridad y la oscuridad hay una gama de entreluces y entre sombras que nos impiden realizar afirmaciones tajantes de carácter objetivo. (NIETO, 2008, p. 398).

Ora, são deveras muito plausíveis os argumentos do nobre professor espanhol. Não há dúvidas de que as diferenças entre a culpa leve e a ausência de culpa são mínimas e demandam um esforço argumentativo elevado do intérprete, evitando a possibilidade de fórmulas generalizantes que traduzem a falsa impressão de segurança jurídica. Entretanto, o que não se pode concordar, caso se defenda a efetiva concretização dos primados do Direito Tributário Sancionador, é que alguém possa ser punido com sanções fiscais não delitivas (cujas funções primordiais são repressiva e punitiva – além da didática) sem o mínimo de subjetividade. Em resumo: não há como se defender a aplicação de multa fiscal àquele que não teve a escolha de agir entre o lícito e o ilícito, ainda que essa escolha decorra de negligência, imprudência ou imperícia.

À primeira vista, então, parece que a posição adotada no presente trabalho se distanciou daquela defendida pelo catedrático espanhol, eis que ele estaria inclinado a aceitar a responsabilidade objetiva em casos de infrações formais, como ocorre, em regra, no Direito Tributário. Todavia, apesar de o autor utilizar a expressão responsabilidade objetiva, as divergências entre seu pensamento e o que está sendo ora defendido não são tão grandes. Isso porque o próprio Nieto expressamente admite que a responsabilidade por mera inobservância

da norma, geralmente ocorrida em infrações formais pela omissão do agente, não prescindiria de uma certa culpabilidade. Confira-se:

A mi juicio, la responsabilidad por mera inobservancia no excluye por completo la presencia de una cierta culpabilidad, puesto que tal inobservancia o incumplimiento es consecuencia de una acción humana (ordinariamente por omisión) que puede ser culpable o no culpable. La inobservancia puede ser dolosa, culposa, por negligencia o por imprudencia o consecuencia de una acción no culpable en absoluto. (NIETO, 2008, p. 398).

Ángeles de Palma del Teso, em sentido semelhante, mas criticando a responsabilidade objetiva pelas infrações administrativas, completa o pensamento de Nieto afirmando que a simples negligência implica culpa leve e a simples inobservância acaba se equivalendo a uma culpa levíssima (PALMA DEL TESO, 1996 p. 137-138), também, por consequência, de caráter subjetivo. Efetivamente distinguir a simples inobservância culpável (proposta por Nieto) de uma culpa levíssima (citada por Ángeles de Palma) parece tarefa impossível de ser realizada, sendo estabelecido como importante nas duas linhas de pensamento acima apenas o fato de que não se prescinde totalmente a análise do elemento subjetivo em ambas.

Assim, cabe reiterar que se defende a inexistência de responsabilidade objetiva em matéria de infrações tributárias. No entanto, muito mais importante do que a qualificação que se dá a essa responsabilidade (objetiva ou subjetiva) é o seu conteúdo, eis que como se verificou, algumas correntes se aproximam bastante, mesmo utilizando expressões *a priori* diametralmente opostas. Em outras palavras, seja denominando a responsabilidade em comento de objetiva com matizações, subjetiva objetivada¹¹⁶ ou subjetiva, o importante é que não se pode apenar um suposto praticante de ilícito tributário, no paradigma atual e frente a um Direito Sancionador que se impõe, sem um mínimo da subjetividade.

Ora, não é culpável, portanto impassível de ser sancionado, aquele que não teria como, ainda que diligenciasse mediante todos os meios que lhe eram possíveis, evitar a infração, seja por não participar (ou não ter ciência, nem poder tê-la) de qualquer evento que deu origem ao injusto; seja em detrimento de acontecimentos alheios ao fato que, inequivocamente, o impediram de cumprir o dever; ou mesmo quando fora impedido de tomar conhecimento da ilicitude de seu ato em decorrência de atitudes do próprio Poder Público.

¹¹⁶ Expressão utilizada por Daniela Victor de Souza Melo em sua dissertação de mestrado “Apontamentos para uma aplicação da teoria da imputação objetiva do campo das infrações tributárias”, citada por Silva. (SILVA, 2007, 254).

7.1.2 O princípio da culpabilidade como fundamento da pena e as implicações no Direito Tributário Sancionador

Como fundamento da pena (ou como elemento integrante do conceito analítico do delito, como preferem alguns), a culpabilidade se junta a outros dois aspectos, o fato típico e a antijuridicidade, formando o trinômio que compõe o fato delitivo.

Dessa forma, como defendido, ainda que toda a teoria do delito tenha sido construída sob a ótica estrita do Direito Penal, há possibilidade de interseção de seus conceitos com o Direito Tributário Sancionador, aprimorando a rede argumentativa para os casos em que o contribuinte ou responsável é sancionado sem que ele próprio tenha praticado qualquer conduta censurável, no sentido técnico da palavra.

De fato, como ponderaram Sacha Calmon Navarro Coelho (COELHO, 2001, p. 29-30) e Alejandro Nieto (NIETO, 2008, p. 403), o estudo da culpabilidade como elemento da teoria do delito (no caso em comento teoria da infração) é decorrência lógica da adoção da tese de que a responsabilidade por infrações comporta a análise do elemento subjetivo. Dito de outro modo, uma linha de raciocínio somente seria minimamente coerente a respeito do tema se, por um lado, mitigasse a responsabilidade objetiva por infrações e, de outro, estudasse a culpabilidade, seus critérios e, também, as causas excludentes. Em contrapartida, para os que entendem que a responsabilidade por infrações tributárias é puramente objetiva, a consequência é a desconsideração de qualquer análise nesse sentido.

Assim, tendo em vista o posicionamento já firmado, quer dizer, de que não pode haver responsabilidade objetiva por infrações estritamente tributárias perante os primados do Direito Tributário Sancionador, passa-se a analisar como o estudo da culpabilidade na acepção de fundamento da pena pode influir nas sanções em matéria fiscal.

Tomando-se como base a teoria finalista¹¹⁷, a culpabilidade é dividida em três elementos: a imputabilidade, a possibilidade de conhecimento da ilicitude do fato e a exigibilidade de conduta diversa (ou de obediência ao Direito).

Quanto à imputabilidade (capacidade de culpabilidade), que é considerada como sendo a possibilidade de se atribuir o fato típico e ilícito ao agente, são desnecessárias maiores

¹¹⁷ A teoria finalista ou normativa pura da culpabilidade é a corrente majoritária dentre os penalistas na atualidade. Ela se resume em retirar da culpabilidade a análise dos elementos subjetivos (culpa e dolo), deixando nesse aspecto somente as circunstâncias que condicionam a reprovabilidade da conduta contrária ao Direito. O dolo e a culpa foram deslocados, então, para a tipicidade. Tal teoria é atribuída ao alemão Hanz Welzel, e tem como principais evoluções se comparada com a teoria causalista. Sobre o tema, consultar BITENCOURT, 2002, p. 295.

considerações, eis que, em decorrência dos fatores de distanciamento entre os ilícitos fiscais e penais, poucas são as implicações desse elemento para o Direito Tributário Sancionador.

Ora, quando se ressalta a responsabilidade subjetiva com relação às infrações tributárias de natureza não delitiva, simplesmente se defende que o elemento subjetivo seja levado em consideração para se sancionar o infrator, ainda que por simples negligência. Em momento algum se afasta o fato de que o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 126, considerou que a pessoa natural pode ser capaz de praticar fatos geradores tributários, independentemente de sua capacidade civil ou comercial (art. 126, do Código Tributário Nacional). Assim, se essas restrições não impedem a pessoa natural de realizar obrigações principais e acessórias, por conseguinte, não podem impedi-las de responder por seu descumprimento. Em outras palavras, para o Direito Tributário são irrelevantes as condições de inimputabilidade verificadas no Direito Penal, tais como a menoridade, a doença mental, a emoção e a paixão e a embriaguez. A própria não submissão do Direito Tributário Sancionador ao princípio da intervenção mínima impede que tais circunstâncias sejam levadas em consideração. Isso, até mesmo porque, dizer que a responsabilidade por infrações tributárias não prescinde de culpa, ainda que levíssima, não é o mesmo que afirmar que a sanção tributária só pode ser imposta quando verificado o resultado ou o dano ao Erário.

Em contrapartida, a potencial consciência sobre a ilicitude do fato, que é o segundo elemento da culpabilidade em sua acepção de fundamento da pena, pode trazer importantes implicações para o Direito Tributário Sancionador, sendo a principal delas a constatação da figura do erro, em suas modalidades de fato e de proibição.

7.1.2.1 O erro de tipo no Direito Tributário Sancionador

Conforme reconhecido por Rafael Munhoz de Mello e ressaltado anteriormente, “a adoção do princípio da culpabilidade no âmbito do direito administrativo sancionador torna relevante a figura do erro.” (MELLO, 2007, p. 196). Dessa forma, cabe realizar o paralelo entre o erro de tipo verificado no Direito Penal e as possíveis implicações no tratamento das sanções estritamente tributárias.

Erro de tipo é, então, a falsa percepção sobre algum elemento da conduta típica praticada pelo agente. Nesse caso o indivíduo pratica uma conduta ilícita imaginando estar praticando outra, lícita, por falta de conhecimento ou por equivocada ideia sobre um dos

elementos do tipo.

Para Cezar Roberto Bitencourt:

Erro de tipo é o que recai sobre circunstância que constitui elemento essencial do tipo. É a falsa percepção da realidade sobre um elemento do crime. É a ignorância ou falsa representação de qualquer dos elementos constitutivos do tipo penal. É indiferente que o objeto do erro se localize no mundo dos fatos, dos conceitos ou das normas jurídicas. Importa, isto sim, que faça parte da estrutura do tipo penal. (BITENCOURT, 2002, p. 339).

Por exemplo, pratica erro de tipo no Direito Penal quem pega um guarda-chuva de terceiros com a nítida convicção que se trata de objeto próprio. Nesse caso, o infrator desconhece que o guarda-chuva é alheio, elemento essencial para a configuração do tipo previsto no art. 155, do Código Penal (furto).

A ocorrência do erro de tipo nem sempre implica a ausência de sanção, eis que pode eliminar o dolo, mas nem sempre a culpa (art. 20, do CP), mantendo-se, nessa hipótese, o elemento subjetivo, portanto a configuração do ilícito. Isso porque a falsa percepção do infrator pode ter sido causada por sua negligência, imprudência ou imperícia (casos de erro de tipo evitável, inescusável ou vencível). Somente quando o erro for inevitável não há que se falar em culpa e conseqüentemente em infração, mais ainda, em sanção.

No Direito Administrativo Sancionador pode-se imaginar, *v.g.*, um caso em que um agricultor utiliza um agrotóxico que contém um elemento químico de uso proibido pela autoridade administrativa competente, mas somente o faz porque adquiriu o defensivo agrícola devidamente autorizado para venda, mas que sua embalagem não estava constando a indicação do elemento químico cuja utilização não poderia ter sido realizada. Nesse caso, observando-se apenas a subsunção direta do fato à norma, a infração administrativa, sem dúvida foi realizada. No entanto, apenas o agricultor, diante das particularidades do caso concreto, fere os ditames do Direito Administrativo Sancionador, eis que o erro de tipo (inevitável) exclui a tipicidade subjetiva da conduta. Em resumo, o fato deixa de ser típico por faltar-lhe um de seus aspectos, a conduta (culposa ou dolosa)¹¹⁸.

No caso do Direito Tributário Sancionador, até mesmo por suas particularidades, são escassas as ocasiões em que pode ocorrer o erro de tipo, mormente na qualidade de inevitável. Contudo, comprovando-se que o contribuinte ou responsável somente praticou a infração

¹¹⁸ Reitera-se que o delito é composto de tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade. Nessa forma, não havendo tipicidade no caso, por falta da conduta, não haverá infração administrativa. Como mencionado anteriormente, o erro de tipo, se observada a doutrina penal majoritária, opera efeitos na tipicidade, não na culpabilidade. Entretanto, preferiu-se situá-lo nesta parte do trabalho para facilitar sua comparação com o erro de proibição que, efetivamente, afeta a culpabilidade.

fiscal porque foi levado à falsa percepção sobre um dos elementos do tipo tributário¹¹⁹, mesmo tendo agido sem imprudência, imperícia ou negligência, há de ser cancelada a multa fiscal imposta (seja ela moratória ou formal). O que não significa que deverá deixar de pagar o tributo quando devido, acrescido dos juros de mora destinados a recompensar o Erário pelo não recebimento tempestivo do valor a que fazia jus (isso caso o erro não seja causado pela própria Administração Tributária).

Apesar de raros os casos, cumpre citar, exemplificativamente, a ementa de um julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região em que se afastou a pena de perdimento de mercadorias no caso em que o contribuinte retirou de recinto alfandegado um contêiner carregado que, por erro inevitável, acreditou estar vazio:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RETIRADA DE “CONTAINER” CARREGADO E TIDO COMO VAZIO. APREENSÃO. PENA DE PERDIMENTO. A responsabilidade objetiva a que se refere o art. 136 do CTN/66 não tem o alcance de enquadrar situações em que a conduta do agente desvia-se do padrão por equivocada percepção da realidade, de modo involuntário, pois nesse caso não se cogita da intenção. (TRF4, REO 96.04.60806-1, Primeira Turma, Relator Gilson Langaro Dipp, DJ 01/10/1997).

De fato, em muitas das hipóteses em que se está denominado erro de tipo, a própria jurisprudência já entendeu por bem afastar a penalidade considerando-se a boa-fé do contribuinte, aplicando o art. 108, inciso IV ou o art. 112, inciso III, do CTN, conforme salientaram Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi, dentre outros referidos anteriormente.

Especificamente analisando o erro no Direito Administrativo Sancionador, Ángeles de Palma del Teso, notável professora espanhola estudiosa da culpabilidade no Direito Administrativo Sancionador, defende que:

Si el error en que se ha incurrido fuera vencible, esto es, hubiera podido evitarse observando el debido cuidado, estaríamos ante un error imprudente, que excluiría el dolo pero no la imprudencia. Sin embargo, si el error fue invencible, esto es, no hubiera podido evitarse con una conducta diligente, excluiría tanto el dolo como la imprudencia. (PALMA DEL TESO, 1996 p. 158).

Segundo Hugo López López, em sua obra específica sobre a culpabilidade no Direito Tributário Sancionador, assevera que:

Para determinar si la conducta puede ser imputada a su autor a título imprudente habrá de estarse las posibilidades que éste tenía de vencer su error. En efecto, si el error en le que incurre el sujeto es de carácter invencible tampoco cabe apreciar imprudencia en su conducta; pero si a pesar de haber incurrido en error el sujeto

¹¹⁹ Ou “conceito” tributário como prefere a professora Misabel Abreu Machado Derzi (DERZI, 2007).

podía haber salido del mismo nos hallamos ante un error vencible – empleando la terminología penalista – que se sancionará como una conducta imprudente. Siguiendo a Silva Sánchez, la punición del sujeto en casos de error de tipo sólo podrá sostenerse en los supuestos en los que tal error pueda verse como una imprudencia. (LÓPEZ, 2009, p. 257).

Por outro lado, não se desconhece a objeção que a adoção do erro (tanto o de tipo, quanto o de proibição) na seara do Direito Tributário Sancionador poderia implicar a abertura demasiada de portas para irregularidades dos mais diversos gêneros, mitigando o caráter coativo do Direito Tributário e, por consequência, colocando em risco sua própria existência. Essa possibilidade efetivamente existe, não se está propondo uma alteração na cômoda responsabilidade objetiva de forma ingênua. Entretanto, é preciso que se exclua da cultura nacional a terrível máxima de que os “justos pagam pelos pecadores”.

Não é porque se deve admitir, em atenção às normas gerais da repressão, que o contribuinte pode ter sido levado a erro em casos excepcionais, logo, não sendo passível de ser sancionado, que está se decretando o fim do Direito Tributário. A ressalva de que o erro deve ser insuperável prevalece, inclusive, porque ela é justamente o fundamento para a supressão da sanção por falta do elemento subjetivo da infração. Assim, a tarefa do não esvaziamento das sanções tributárias caberá ao intérprete, que decidirá no caso concreto as estreitas possibilidades em que não tenha havido imprudência, imperícia ou negligência. Tal fato certamente torna o caminho muito mais tortuoso do que a boa e velha certeza da responsabilidade objetiva, mas nem por isso implica que esse caminho não precise ser trilhado, mormente no contexto em que se compreende o Direito em sua unidade sistêmica e a Constituição com sua supremacia e força cogente.

7.1.2.2 O erro de proibição no Direito Tributário Sancionador

O erro de proibição ocorre quando, diferentemente do verificado no erro de tipo, o agente tem completa noção da conduta que pratica, mas equivocadamente entende que ela é lícita, quer dizer, supõe que está praticando conduta lícita quando, na verdade, está praticando ato contrário ao ordenamento¹²⁰.

¹²⁰ No entendimento de Bitencourt: “Erro de proibição, por sua vez, é o que incide sobre a ilicitude de um comportamento. O agente supõe, por erro, ser lícita a sua conduta. O objeto do erro não é, pois, nem a lei, nem o fato, mas a ilicitude, isto é, a contrariedade do fato em relação à lei. O agente supõe permitida uma conduta

No entendimento de Bitencourt:

Erro de proibição, por sua vez, é o que incide sobre a ilicitude de um comportamento. O agente supõe, por erro, ser lícita a sua conduta. O objeto do erro não é, pois, nem a lei, nem o fato, mas a ilicitude, isto é, a contrariedade do fato em relação à lei. O agente supõe permitida uma conduta proibida. O agente faz um juízo equivocado daquilo que lhe é permitido fazer em sociedade. (BITENCOURT, 2002, p. 340).

O erro aqui se trata do desconhecimento do agente quanto ao ordenamento jurídico que, portanto, implicou a falta de consciência sobre a ilicitude do fato que praticou.

Cumprе ressaltar, todavia, que o desconhecimento da lei é inescusável¹²¹, não podendo o infrator simplesmente alegá-lo para se ver livre da sanção. Não é disso que se trata o erro de proibição. Em primeiro lugar, o erro de proibição não ocorre quando o sujeito desconhece a lei, mas quando não tem consciência da ilicitude de um fato, o que é completamente diferente. Um comerciante pode não entender absolutamente nada de Direito Tributário, mas ao vender uma mercadoria ou prestar um serviço e não emitir a respectiva nota fiscal, por exemplo, tem plena consciência (ou pelo menos deveria ter) de que está agindo de forma ilícita.

Nesse sentido, resalta-se que a culpabilidade não exige o conhecimento real da ilicitude do fato, mas a consciência de sua potencial ilicitude já é suficiente para que esteja verificada a culpabilidade. Em termos gerais, ao comerciante não é atribuível o desconhecimento da incidência do ICMS sobre suas operações, assim como o prestador de serviço não pode alegar que não sabia sobre a incidência do ISS. Ambos potencialmente possuem consciência da ilicitude de não recolherem os respectivos tributos.

Em segundo lugar, não basta a configuração do desconhecimento sobre a ilicitude do fato para que o erro de proibição possa impedir a sanção. É preciso que o agente tenha sido diligente, não tendo contribuído para esse desconhecimento, ainda que mediante imprudência, negligência ou imperícia.

Da mesma forma como ocorre no caso do erro de tipo, o de proibição pode ser evitável (vencível, inescusável) ou inevitável (invencível, escusável). No entanto, somente tem o condão de excluir a culpabilidade, impedindo a punição, o erro de proibição inevitável, sendo que o evitável servirá apenas como elemento destinado a redução da penalidade. No Direito Penal, a lei expressamente determina que o erro inescusável pode implicar a redução da pena

proibida. O agente faz um juízo equivocado daquilo que lhe é permitido fazer em sociedade.” (BITENCOURT, 2002, p. 340).

¹²¹ Nesse sentido, confira-se o art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/42) e o art. 21 do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848/40).

de um sexto a um terço (art. 21, CP). No caso do Direito Tributário Sancionador ocorre tal gradação se estiverem previstas na legislação tributária circunstâncias agravantes e qualificantes da multa fiscal, que podem ser rechaçadas em decorrência da apuração do erro.

Cumprе ressaltar que, se por um lado a importância da tributação é inquestionável em Estados-fiscais, devendo a questão ora em comento ser tratada com toda cautela necessária, eis que a ampliação do conceito de erro de proibição pode culminar, por exemplo, no desmantelamento das obrigações acessórias. Por outro não há como não se impressionar com o aumento exponencial das normas tributárias que estabelecem deveres para os contribuintes e responsáveis. Aliada a tal hipertrofia, principalmente ocorrida nas obrigações acessórias, verifica-se a tendência ao repasse indireto de parcela dos deveres fiscalizatórios da Administração Tributária para os particulares, por meio da imposição de sistemáticas de substituição tributária, retenções, antecipações etc. Tudo em prol da praticidade fiscal.

Diante desse quadro, sem entrar no mérito de serem devidas ou indevidas essas medidas tomadas pelo Poder Público, a verdade é que cada vez mais complicada é a situação dos contribuintes que, efetivamente, se encontram perdidos no emaranhado de normas que compõem o arcabouço burocrático do Estado, ficando a mercê da imposição de sanções pelo mero descumprimento de deveres formais. Para complicar o imbróglio, Rafael Munhoz de Mello aponta que a situação no Direito Administrativo Sancionador é mais complicada do que ocorre no Direito Penal quanto a esse ponto, eis que naquele ramo do Direito “as condutas típicas não são comportamentos tidos como imorais e reprováveis pela sociedade” (MELLO, 2007, p. 199), o que dificulta mais a consciência da ilicitude de determinada conduta perante a legislação tributária.

O erro de proibição pode, então, ser a saída para casos extremos em matéria fiscal, em que o contribuinte não teria como saber sobre a ilicitude de seus atos, eis que foi a própria Administração Tributária que o levou a se equivocar¹²².

Exemplo clássico dessas hipóteses ocorre quando o contribuinte, em dúvida no que se refere à interpretação da legislação tributária pede ajuda à Administração utilizando-se da consulta fiscal. Todavia, a resposta que lhe é fornecida, por equivocada, em vez de lhe auxiliar, o induz ao erro. Semelhante hipótese é a que, mesmo não sendo por intermédio de

¹²² Rafael Munhoz de Mello resalta, ainda, que o erro de proibição pode ocorrer quando a norma é obscura ou contraditória (MELLO, 2007, p. 201). Entretanto, ousa-se discordar do ilustre administrativista nesse ponto por entender que restaria demasiadamente ampliado o conceito de erro de proibição, o que geraria graves problemas no ordenamento jurídico. Isso, principalmente, nos ramos de Direito Público, em que é facultado ao particular o uso do instituto da consulta a fim de solucionar problemas relacionados à interpretação das normas. Ademais, divergências de interpretação sempre surgirão, eis que são inerentes à própria linguagem, não havendo como reduzi-los a meras alegações de erro de proibição.

consultas formais, o contribuinte segue informações transmitidas pelas autoridades fiscais e que culminam em um ilícito fiscal. Nesses casos não há dúvidas sobre a ausência de culpabilidade que, por sua vez, impede a aplicação de sanção¹²³.

As práticas reiteradas da Administração Tributária também podem induzir o contribuinte a erro de proibição, ensejando na ausência de culpabilidade e, por consequência, a impossibilidade de aplicação de sanções. Nesse caso, não pode o particular ser apenado quando seguiu posturas reiteradamente observadas pelos órgãos administrativos que, sem qualquer sombra de dúvida, conduzem suas atividades¹²⁴.

Exatamente nesse sentido, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (Acórdão nº 19.549/10/1^a) entendeu por bem excluir as multas (isolada e de revalidação), bem como os juros, em caso no qual o contribuinte, seguindo resposta de consulta formulada pela própria Administração Tributária (ainda que para terceiros), foi autuado pelo crédito indevido de ICMS decorrente da aquisição de sacolas plásticas destinadas aos seus clientes. Nesse caso houve mudança de entendimento das autoridades fiscais sobre a utilização desse crédito, que passou a não mais ser permitida, gerando a autuação do contribuinte. Em razão da clareza de ideias, importante transcrever trecho do acórdão:

Pela interpretação da norma supracitada, conclui-se que a dispensa do recolhimento do tributo produz efeitos apenas, e exclusivamente, em favor do consulente, que não é a ora Autuada. Porquanto, correta a exigência do imposto no período em análise.

Todavia, é pacífico na doutrina que, se o contribuinte age de conformidade com a orientação do Fisco, não deve suportar multas e juros moratórios.

(...) Ademais, é indubitável que a Impugnante, como tantos outros contribuintes e o próprio Fisco, atuaram conforme o entendimento inicial da Consulta nº 40/99, por isso, cabível a aplicação do disposto no art. 100, inciso III c/c o parágrafo único do Código Tributário Nacional.

(...) Nesse diapasão, presume-se que a Impugnante agiu com boa-fé, ao adotar a orientação emanada e seguida pela própria SEF/MG. (CC/MG – Acórdão nº 19.549/10/1^a, Primeira Câmara, Rel. Cons. Mauro Heleno Galvão, DO de 31/03/10).

No Direito Tributário Sancionador Espanhol a mesma sentença do Tribunal Constitucional que ficou conhecida como marco para a adoção da culpabilidade nas sanções tributárias (STC 76/1990) também consignou, sobre o erro de proibição, que:

¹²³ Confira-se: TRF3 - AMS nº 2001.61.03.001448-1, Relator: Desembargador Federal Lazarano Neto, Sexta Turma, DJ de 09/11/2009. E ainda, no mesmo sentido, o seguinte posicionamento do STF: RE 62782, Relator: Min. Aducto Cardoso, Segunda Turma, julgado em 20/02/1968.

¹²⁴ Interessante caso concreto a esse respeito é citado por Sacha Calmon Navarro Coelho. Nele, a Autoridade Tributária, por dois anos, aceitou o pagamento do tributo com um ou dois dias de atraso sem considerar a mora. Posteriormente, entendeu por bem autuar o contribuinte, cobrando-lhe tanto a penalidade quanto os juros. A empresa conseguiu, administrativamente, livrar-se da autuação alegando a observância de prática reiterada da Administração Tributária. (COELHO, 2001, p. 32-33).

Precisamente porque la ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable es evidente que es error de Derecho – singularmente en error invencible – podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye un defecto de inconstitucionalidad.

Conforme se verifica, a adoção da culpabilidade em matéria de sanções tributárias, em especial no que se refere à adoção da figura do erro de proibição, longe de configurar o passo inicial para a anarquia tributária, como se poderia pensar inicialmente, nada mais se trata do que harmonizar as normas gerais da repressão com as regras já existentes no próprio Código Tributário Nacional. Os casos em que se pode utilizar o argumento do erro de proibição, além de serem excepcionais por natureza, decorrem do desconhecimento da ilicitude do fato induzido direta ou indiretamente pela própria Administração Tributária, já tendo sido previstos, em sua grande maioria, pelo art. 100, do CTN. Inclusive, em total consonância com o defendido no presente trabalho, esse dispositivo, em seu parágrafo único, elide não só a incidência das multas (formais e materiais), mas também dos juros (ressarcitórios), tendo em vista que o contribuinte, por não ter sido causador da mora, sequer tem que ressarcir o Erário nesse sentido.

No entanto, é preciso que se faça uma ressalva: apesar do art.100, do CTN, tratar dos principais casos em que o erro de proibição pode ser verificado, não se trata de um rol fechado de possibilidade para esse instituto, eis que não há como prever todos os casos em que o contribuinte será impedido de conhecer a ilicitude de sua conduta. Somente em cada caso concreto, poder-se-á analisar efetivamente se constatará ou não o erro de proibição, excludente da culpabilidade do agente.

Cabe ressaltar, sob outra ótica, que Fábio Medina Osório faz duas interessantes considerações sobre o erro e sua constatação. A primeira delas é que, no caso de erro de proibição, devem-se verificar as qualidades profissionais do agente a fim de apurar devidamente a existência dessa causa exculpatória. Assim, quando mais expertise tiver o dito infrator, mais rigor deve ser aplicado para aferição do erro¹²⁵. (OSÓRIO, 2000, p. 338).

Rafael Munhoz de Mello também entende que:

cabe notar que o grau de diligência exigido varia conforme a atividade desenvolvida pelo particular que pratica a infração administrativa, se profissional ou não. (...) Sendo a norma dirigida à generalidade das pessoas, a todos os integrantes do grupo social, a diligência que se pode exigir é a adotada pelo homem comum, prudente e normal. A situação é distinta se a norma jurídica impõe obrigação ou proibição no âmbito de certa atividade profissional, sendo plenamente exigível dos profissionais que a exercem o pleno conhecimento da sua disciplina

¹²⁵ No mesmo sentido, confira-se a sentença do Tribunal Constitucional da Espanha STC 93/1992.

jurídica. (MELLO, 2007, p. 202-203).

A segunda consideração de Osório, com a qual não se pode deixar de concordar, é expressada da seguinte forma:

O erro deve ser provado pela defesa, não pela acusação. Pouco importa que se trate de erro de tipo ou de proibição. De qualquer modo, o erro invencível exclui a responsabilidade subjetiva e é tratado como causa excludente da imputação ou da responsabilidade. (OSÓRIO, 2000, p. 337).

Por fim, cumpre salientar que tanto o erro de tipo, quanto o de proibição, somente tem o condão de impedir que o contribuinte seja penalizado caso seja invencível. Se isso não ocorrer, contudo, eles podem culminar, ao menos, na redução da sanção, caso a legislação preveja sua graduação em razão do elemento subjetivo.

É exatamente o que ocorre com os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nessa hipótese, a multa para a ausência de pagamento apurada mediante verificação fiscal é de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto ou contribuição não recolhido (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96). Todavia, esse percentual pode dobrar em caso de dolo, fraude ou simulação (multa qualificada – art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96) e ainda ser acrescido de mais 50% (cinquenta por cento) quando ocorrido o não atendimento a intimações fiscais (multa agravada – art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/96).

Assim, caso verificado o erro vencível, afasta-se o dolo da conduta do contribuinte e, por sua vez, desqualifica-se a penalidade tributária, reduzindo-a à metade. Exatamente esse foi o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no julgamento do Recurso nº 145.171 (Acórdão nº 101-95537), cuja ementa se transcreve parcialmente abaixo:

PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis às determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso não provido. (CARF – Recurso nº 145.171, Acórdão nº 101-95537, Rel(a). Cons(a). Sandra Maria Faroni, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 24/05/2006).

Diante do exposto, entende-se como possível o paralelo da culpabilidade como elemento da teoria analítica do crime no Direito Penal com o Direito Tributário Sancionador, de forma que os erros de tipo e de proibição são discursos juridicamente válidos para se impedir a penalização do contribuinte (ou, ao menos, retirar sua qualificação), quando efetivamente verificados, depois de observadas as limitações decorrentes dos fatores de distanciamento entre o ilícito tributário e o penal¹²⁶.

7.1.2.3 O caso fortuito e a força maior no Direito Tributário Sancionador

Como visto, a culpabilidade, quando entendida como fundamento da pena, possui os seguintes elementos: a imputabilidade, a potencial consciência da ilicitude do fato e a exigibilidade da conduta diversa. Assim, tecidos comentários sobre os dois primeiros pontos, cabe ressaltar como o caso fortuito e a força maior, relacionados por alguns penalistas à obrigatoriedade de ação conforme o Direito, terceiro aspecto da culpabilidade acima citado, podem trazer implicações para as sanções tributárias.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a doutrina do Direito Penal não é pacífica no que se refere aos conceitos de caso fortuito e de força maior, nem mesmo quanto à sua relação com o aspecto da inexigibilidade de conduta diversa. Na verdade, a maioria dos penalistas defende que o caso fortuito estaria inserido dentro desse aspecto da culpabilidade, enquanto a força maior (juntamente com a coação física irresistível), se relacionaria com o fato típico. Nesse último caso, o ato forçado ou coagido não configura a conduta típica, portanto não havendo o delito. O trinômio fato típico, antijuridicidade e culpabilidade não se formaria nessa hipótese, inexistindo o delito. Em resumo: na teoria do crime, o caso fortuito estaria na culpabilidade e a força maior no fato típico.

Todavia, as dificuldades acima mencionadas possuem pouca ou nenhuma relevância

¹²⁶ Mesmo não analisando a questão sobre a ótica do erro de proibição e do Direito Tributário Sancionador, há autores, como Misabel Derzi, que defendem com propriedade que mais do que a impossibilidade da imposição de sanções em casos em que o contribuinte agiu em atenção ao próprio comportamento manifestado pelo Poder Público, não pode sequer se exigido o tributo. Nos casos, por exemplo, em que a consolidada jurisprudência a respeito de um tema criou expectativa legítima no contribuinte, os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, impedem que modificações nesse entendimento jurisprudencial retroajam a ponto de prejudicar aquele que agiu em conformidade com o entendimento pacífico das Cortes Superiores. Nesse sentido, confira-se a obra resultante da tese apresentada pela ilustre professora Misabel Derzi para fins de titularização na cátedra de Direito Tributário da vetusta Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, intitulada “Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário”. (DERZI, 2009).

para o trabalho em comento, eis que os efeitos do caso fortuito e da força maior são, para o Direito Tributário Sancionador, idênticos: a impossibilidade de aplicação da sanção tributária¹²⁷. Assim, por questões estritamente pragmáticas, optou-se por analisar em conjunto os dois institutos, inserindo ambos no capítulo que trata do princípio da culpabilidade.

Diante disso, apesar da dificuldade de distinção dos dois institutos, para melhor delineamento do tema, cumpre citar a conceituação realizada por Francisco de Assis Toledo:

Caso fortuito e a força maior são, pois, na área penalística, conceitos negativos, delimitadores da responsabilidade. Pressupõem, contudo, um fato, com todas as vestes de fato típico penal, e o seu autor. A punibilidade do fato típico será afastada pela consideração de que: a) na força maior, não tem o agente a possibilidade de evitar o resultado danoso, ainda que previsível; b) no caso fortuito, embora evitável esse resultado, falta ao agente a previsibilidade, mínimo exigível para configuração da culpa inconsciente. (TOLEDO, 2000, p. 339-340).

Estabelecerem-se os conceitos de caso fortuito e força maior não é tarefa simples, sendo que a doutrina pátria sequer encontrou uma definição pacífica sobre cada um deles até o momento, apontar os requisitos para sua configuração é ainda mais tormentoso. De fato, defende-se que não há como fazê-lo *a priori*, mas unicamente analisando-se as particularidades de cada caso concreto. As próprias particularidades de tais institutos não permitem um engessamento quanto aos requisitos para sua configuração. O que não implica, contudo, que tais circunstâncias impeditivas de penalização não tenham como características indispensáveis: (i) o fato de efetivamente impedirem o sujeito de cumprir a obrigação tributária; (ii) tratarem-se de situações imprevisíveis ou, se previsíveis, não evitáveis; e (iii) não ocorrerem em decorrência de ação ou omissão desse próprio sujeito.

Sobre os requisitos para a configuração da força maior no Direito Tributário Sancionador espanhol, Hugo López López esclarece que:

Por lo general, para apreciar la fuerza mayor la jurisprudencia viene exigiendo la concurrencia de los mismos requisitos exigidos en el ámbito civil. En particular, ha de tratarse de un hecho o acontecimiento que: 1) no provenga o no sea imputable al propio obligado tributario; 2) impida realmente al sujeto el cumplimiento de la obligación tributaria; y 3) que sea imprevisible o inevitable. (LÓPEZ, 2009, p. 331).

Feitas as considerações sobre referidos institutos em termos gerais, cumpre ressaltar que, no Direito Tributário Sancionador espanhol não pairam dúvidas sobre a aplicação do conceito de força maior, eis que decorre diretamente da própria Lei Geral Tributária (Lei nº 58/2003), que em seu artigo 179.2, determina que: “Las acciones u omisiones tipificadas en

¹²⁷ Exatamente nessa mesma vertente é o entendimento de Francisco de Assis Toledo (TOLEDO, 2000, p. 340).

las leyes no darán lugar a responsabilidad pro infracción tributaria (...) b) cuando concurra fuerza mayor.”

Note-se que o caso fortuito não foi expressamente mencionado pela LGT, mas, segundo a mais abalizada doutrina, também é causa excludente de culpabilidade no Direito Tributário Sancionador Espanhol. Hugo López esclarece essa questão da seguinte forma:

En primer lugar, conviene subrayar que, según la doctrina antes citada, nuestra legislación no sólo no establece ningún criterio de distinción, sine que parece asimilar ambos en la mayoría de los casos. (...) De manera que tratándose de materia sancionadora (...) en mi opinión carece de sentido hacer distinciones en el ámbito punitivo, donde fuerza mayor y casos fortuito deberían despegar los mismos efectos ‘exculpantes’ de responsabilidad. (LÓPEZ, 2009, p. 328)¹²⁸.

No Direito Tributário Sancionador pátrio, poucas são as considerações específicas sobre a aplicação do caso fortuito e força maior como excludentes de culpabilidade e de tipicidade. Em grande parte dos casos em que tais circunstâncias alheias e extraordinárias têm ocorrido, a jurisprudência acaba reafirmando a objetividade da responsabilidade por infrações tributárias ou, quando muito, impede a penalização em razão da visualização de boa-fé por parte do contribuinte.

O caso do Agravo de Instrumento nº 2007.01.00.000508-1/AM¹²⁹ não fugiu dessa tônica, por exemplo. Nele, apesar de ter sido constatado expressamente um caso fortuito, o Tribunal Regional Federal da Primeira Região entendeu por bem afastar uma pena de perdimento em razão da aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Nesse processo, a transportadora alegou que toda a documentação relativa ao transporte de determinada mercadoria estava regularizada, somente não acompanhando os produtos na hora da vistoria em razão de uma conexão inesperada no voo que a conduzia, extraviando tais documentos. Referido extravio em decorrência da conexão acabou sendo considerado pelo tribunal como caso fortuito, culminando no cancelamento da penalidade em razão de se entender exagerada em relação ao caso concreto.

Ressalta-se que, não obstante o resultado ter sido o mesmo (e louvável, eis que no processo comprovou-se que todos os documentos estavam regulares), caso a decisão tivesse sido fundamentada sob a ótica do Direito Tributário Sancionador, utilizando-se tecnicamente

¹²⁸ Entretanto, Hugo López vai além. Ele entende que é tecnicamente possível ampliar as causas excludentes de culpabilidade para outros institutos do Código Penal, como o medo insuperável e o estado de necessidade (LÓPEZ, 2009, p. 347). Sem embargo, quanto a esse ponto não é possível concordar com o Autor. Tal ampliação é juridicamente inviável eis que tais institutos do Direito Penal simplesmente não são compatíveis com o regime jurídico do Direito Tributário, sob pena de esvaziar o conteúdo das obrigações acessórias e das sanções tributárias.

¹²⁹ Veja-se: TRF 1 – AG 2007.01.00.000508-1/AM, Rel. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, DJ p.171 de 14/12/2007.

o caso fortuito como excludente de culpabilidade, o julgado teria mais consistência e coerência perante o ordenamento. Por intermédio da utilização do discurso das normas gerais da repressão, evitar-se-ia a utilização da proporcionalidade e da razoabilidade como critérios de decisão em si mesmos, tendo em vista que tal fato, sem embargo, conduz o provimento judicial para a total discricionariedade.

Por outro lado, um exemplo expresso da adoção de tais institutos no Direito Aduaneiro relaciona-se com a responsabilidade do transportador. Segundo o art. 664, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), a ocorrência de caso fortuito ou de força maior podem ser apontadas pelo suposto responsável e reconhecidas pela própria autoridade aduaneira para excluir-lhe a responsabilidade pelo extravio ou pela avaria de mercadoria e, conseqüentemente, afastar o dever indenizar a Fazenda Nacional do valor do imposto de importação que deixar de ser recolhido.

Na doutrina pátria, Paulo Roberto Coimbra Silva cita os esforços de Daniela Victor de Souza Melo no sentido de relacionar as modernas teorias do tipo penal, em especial a teoria da imputação objetiva, com o tipo tributário-sancionador, objetivando justamente distinguir a ação antijurídica do mero acaso. (SILVA, 2007, p. 253).

Daniela Victor ressalta a imprescindibilidade da evitabilidade da ação como condição imprescindível à configuração do ilícito sancionável. Para ela, o tipo tributário-sancionador não se esgotaria no trinômio ação, nexos de causalidade e resultado, mas teria um conteúdo valorativo importante, que deve ser analisado, apesar do desprezo por parte da doutrina e da jurisprudência.

Importante ressaltar, para melhor elucidação de seus argumentos, partes da conclusão a que chegou Daniela Victor:

21) Assim, mesmo na descrição material do delito, temos a presença de um elemento subjetivo indispensável para a configuração do crime. E é nesse sentido que podemos dizer que o 'tipo' não é avalorado, mera relação causal. Por outro lado, não é também subjetivo, a depender, para a subsunção do fato à descrição legal, do exame da intenção do autor. No 'tipo' penal, assim como no 'tipo' tributário, temos o subjetivo objetivado. E é exatamente isso que irá distinguir uma ação de um mero acaso. (...).

24) Podemos concluir que, para a subsunção da conduta ocorrida no mundo fenomênico à *fattispecie* legal, não basta a verificação de todos os elementos objetivos descritos na hipótese de incidência normativa. Faz-se necessário, ainda, verificar se, ao agir, o sujeito realmente atuou, excludo-se a 'tipicidade' quando da presença de um caso fortuito ou força maior. (MELO apud SILVA, p. 254-255).

Como defende a autora, quando efetivamente verificada hipótese de caso fortuito ou força maior, não há que se falar que o sujeito efetivamente agiu, o que caracteriza essa

hipótese acaso, não havendo que se falar em punição. A ideia defendida aqui é a de que se o contribuinte, mesmo agindo com toda diligência possível, não conseguiu evitar o ilícito tributário, ele não pode ser apenado em sua razão. Isso porque, afastando-se a responsabilidade objetiva por infrações tributárias, ou mesmo denominando-a de subjetiva objetivada, como prefere Daniela Victor, não se pode coerentemente sancionar aquele que não poderia ter agido de forma diversa daquela que culminou no ilícito, ainda que assim quisesse.

Desse modo, entende-se estarem configurados os pressupostos teóricos para a adoção, no Direito Tributário Sancionador, dos institutos do caso fortuito e da força maior, seja excluindo a culpabilidade no primeiro ou fulminando a conduta (na sua concepção de elemento do fato típico) e, por sua vez, a tipicidade no segundo. Em ambos, as hipóteses implicando a impossibilidade de punição do contribuinte que descumpriu uma norma de conduta tributária, ou seja, que praticou o antecedente da respectiva perinorma nas situações em que, contudo, não era possível que agisse de outra forma.

7.2 O princípio da pessoalidade (ou intranscendência) da sanção

Inicialmente insta ressaltar a estrita relação entre o princípio da culpabilidade e o da pessoalidade ou intranscendência da pena, de forma que este segundo primado, além de expressamente previsto no art. 5º, inciso XLV, de nossa Carta Política, decorre diretamente de um dos sentidos em que a culpabilidade em sentido *latu* é caracterizada. Em síntese, é possível assumir que, se a culpabilidade relaciona-se com o juízo de censura ou reprovabilidade sobre a conduta típica de um agente que teria condições de agir de outro modo, tem-se como consectário dessa definição que a sanção somente pode incidir sobre aquele que efetivamente praticou o ato ilícito.

É possível afirmar, destarte, que toda a linha de pensamento desenvolvida neste capítulo decorre da verdadeira viga mestra da inexistência de responsabilidade objetiva por infrações tributárias. Assim, ausente a responsabilidade objetiva, foi possível tratar dos erros (de tipo e de proibição), do caso fortuito e força maior e, neste momento, da pessoalidade da sanção. Todos esses institutos baseiam-se na ideia geral de culpabilidade, ou seja, na concepção de que o Estado somente pode impor sanções de natureza punitiva e repressiva àqueles que, podendo agir de outro modo, optaram por praticar o ato ilícito (mesmo que essa opção seja decorrente de negligência, imprudência ou imperícia).

Desse modo, se a um terceiro não é possível a opção da inevitabilidade do ato ilícito, a ele não pode ser aplicada uma sanção que tenha finalidades repressiva e punitiva. Segundo César García Navoa:

Esta exigencia de culpa lleva a la ya mencionada personalidad de la sanción, porque sólo cabrá responsabilidad en quien concurra la culpabilidad así definida. (...) Si para que una infracción sea sancionable ha de ser cometida, como mínimo, con culpa leve, sólo debe responder quien la ha cometido y no otros sujetos no han tenido culpa. (NOVOA apud SILVA, 2007, p. 323-324).

Tal observação, no entanto, não se aplica à sanção ressarcitória que, como visto, tem outro pressuposto para incidência: o dano. Nessa hipótese, não se vislumbra qualquer objeção à transcendência da pena, inclusive como corretamente previu o legislador constituinte na segunda parte do inciso XIV, do art. 5º, da Carta Magna. Somente a punição é que não pode passar da pessoa do infrator, como consequência inequívoca do princípio da culpabilidade e da intranscendência da sanção.

De fato, a intranscendência da pena, conforme mencionado acima, encontra dicção no art. 5º, inciso XLV, da Constituição da República de 1988, que assim determina:

Art. 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...).

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; (BRASIL, 1988).

Comentando referido dispositivo, Alexandre Aranalde Salim coloca com simplicidade que:

Tal princípio significa, em outras palavras, que só o autor da infração penal pode ser responsabilizado criminalmente, ou seja, ninguém pode ser punido por delito cometido por outra pessoa. (SALIM, 2008, p. 224).

A verdade é que os tribunais pátrios, em julgados referentes à matéria penal, já consolidaram o entendimento de que a pena não pode passar da pessoa do infrator, de forma que o princípio da intranscendência da pena é tido, no Direito Penal, como uma das maiores conquistas iluministas da modernidade, responsável por eliminar desse ramo do Direito penas

que abrangiam a família do agente ou mesmo todo o corpo social ao seu redor¹³⁰. Entretanto, quanto ao Direito Tributário Sancionador e, mais especificamente no que se refere às sanções pecuniárias de natureza especificamente tributária, as objeções a sua aplicação são grandes, mormente em decorrência do ora questionado dogma da responsabilidade objetiva em matéria de infrações fiscais, motivo pelo qual se propõe um novo olhar sobre o tema pelo prisma das normas gerais da repressão.

No que se refere ao Direito Administrativo Sancionador, Fábio Media Osório ressalta o caráter constitucional do princípio da pessoalidade da sanção, verdadeiro direito fundamental daquele que estiver sob a condição de sofrer procedimento sancionador em qualquer seara do Direito em que o Estado manifestar seu *ius puniendi*. Tal princípio, no incensurável entender do autor, é, de fato, um desdobramento do princípio da culpabilidade, de forma que a pena administrativa também não pode passar da pessoa do agente, pois atingiria alguém não culpável (em sentido amplo), fato que não se pode admitir num Estado que pretende se afirmar como Democrático de Direito. Veja-se o que defende Osório sobre o princípio em tela:

A pena criminal somente pode atingir o sentenciado (art. 5º, inciso XLV, CF), exigência que me parece incidente no campo do Direito Administrativo Sancionador. A pena administrativa somente pode atingir a pessoa sancionada, o agente efetivamente punido, não podendo ultrapassar de sua pessoa. (OSÓRIO, 2000, p. 340).

Em sede de Direito Tributário e Administrativo, o Pretório Excelso, analisando a constitucionalidade de restrições impostas a Estado-Membro decorrentes da inscrição de débitos de sociedade de economia mista estatal a ele vinculada no cadastro de inadimplentes da União Federal (CADIN), aplicou justamente o princípio da intranscendência da pena para afastar os efeitos danosos dessa inscrição para o Estado, limitando-os apenas à empresa mista que concretamente deu causa ao apontamento. Referido julgado foi publicado com a seguinte ementa:

CADIN (LEI Nº 10.522/2002) - INCLUSÃO, NESSE CADASTRO FEDERAL, DE SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ESTADUAL, POR EFEITO DE DÉBITOS ALEGADAMENTE NÃO-QUITADOS E CUJA EXIGIBILIDADE FOI POR ELA CONTESTADA - INCIDÊNCIA, SOBRE O ESTADO-MEMBRO, DE LIMITAÇÕES DE ORDEM JURÍDICA, EM DECORRÊNCIA DA VINCULAÇÃO ADMINISTRATIVA, A ELE, ENQUANTO ENTE POLÍTICO MAIOR, DA EMPRESA ESTATAL DEVEDORA - PRETENSÃO CAUTELAR

¹³⁰ Caso frequentemente lembrado com relação a esse princípio é o do julgamento de Joaquim José da Silva Xavier - Tiradentes, que após a pena capital teve seus bens confiscados e os seus descendentes, filhos e netos, foram declarados infames. (TRISTÃO, 1999).

FUNDADA NAS ALEGAÇÕES DE TRANSGRESSÃO À GARANTIA DO "DUE PROCESS OF LAW" E DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA INTRANSCENDÊNCIA DAS MEDIDAS RESTRITIVAS DE DIREITOS - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA - DECISÃO REFERENDADA. INSCRIÇÃO NO CADIN (LEI Nº 10.522/2002) E ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA INTRANSCENDÊNCIA DAS MEDIDAS RESTRITIVAS DE DIREITOS.

As conseqüências gravosas resultantes do ato de inscrição no CADIN (Lei nº 10.522/2002), por configurarem limitação de direitos, não podem ultrapassar a esfera individual das empresas governamentais ou das entidades paraestatais alegadamente devedoras, que nesse cadastro federal tenham sido incluídas, sob pena de violação ao princípio da intranscendência (ou da personalidade) das sanções e das medidas restritivas de ordem jurídica. Conseqüente impossibilidade de o Estado-membro sofrer limitações em sua esfera jurídica, motivadas pela só circunstância de, a ele, enquanto ente político maior, acharem-se administrativamente vinculadas às entidades paraestatais, as empresas governamentais ou as sociedades sujeitas ao seu poder de controle. Precedentes. (AC 266 QO, Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 27/05/2004, DJ 28.10.2004)¹³¹.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça, especificamente na seara do Direito Aduaneiro, já se manifestou sobre a possibilidade de aplicação do princípio da intranscendência da pena para afastar a aplicação de perdimento de mercadoria em relação à terceiro de boa-fé, que adquire mercadoria importada no mercado interno, não sendo sequer responsável tributário pelos tributos relativos à operação de importação¹³².

De fato, a aplicação do princípio da intranscendência da sanção é matéria pacífica no Direito Penal, sendo que sua aplicação não raras vezes é verificada no Direito Administrativo Sancionador e ao Direito Tributário Sancionador quando não se trata de sanções pecuniárias. As controvérsias maiores se cingem, portanto, à aplicação do princípio nas multas fiscais, mormente no que se refere à possibilidade de sua transmissão ou não a ditos responsáveis.

Tal questão também foi observada por Paulo Roberto Coimbra Silva, como se verifica no seguinte trecho de sua obra:

Importante frisar que a quaestio da transmissibilidade ou comunicabilidade das penalidades ora versa consiste tão-somente nas sanções estritamente tributárias de caráter pecuniário. Somente em torno desta gira a polêmica, pois as penais são incomunicáveis, e as ditas sanções tributárias políticas ou morais, se não inconstitucionais, também não são transmissíveis a quem não tenha cometido seu respectivo pressuposto – o ilícito fiscal. (SILVA, 2007, p. 428).

Nesse tocante, como a maioria da doutrina tributária pátria entende pela objetividade da responsabilidade por infrações tributárias, a consequência direta é que a tese da

¹³¹ No mesmo sentido confira-se os seguintes julgados do STF: AC 1033 AgR-QO, Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 25/05/2006, DJ 16-06-2006 e ACO 970 tutela antecipada, Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2007, DJe-165 DIVULG 18.12.2007.

¹³² Confira-se: REsp 718.021/DF, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04/04/2006, DJ 22/05/2006).

transmissibilidade das sanções é majoritária, sendo esse o pano de fundo normalmente encontrado para a análise da responsabilidade dos sucessores, prevista nos arts. 129 a 133, do Código Tributário Nacional.

Em obra específica sobre as multas fiscais, já diversas vezes citada no presente trabalho, o eminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho, à primeira vista, parece simplesmente seguir a doutrina clássica quando afirma que um dos fatores característicos da multa tributária é justamente que ela “admite – sem risco de anátema – ser transferida a terceiros”. (COÊLHO, 2001b, 85). Entretanto, ao se aprofundar no pensamento do autor é possível verificar que o problema não é tão simples quanto poderia aparentar. O fato de a sanção tributária, segundo Sacha Calmon, admitir a transferência não implica que isso possa ser realizado em todos os casos.

A fim de estudar o fenômeno de transferência das multas fiscais e seus limites em decorrência dos eventos de sucessão, o professor divide essa questão em seis hipóteses: 1) o falecimento do sujeito passivo direito; 2) a sucessão empresarial (fusão, cisão e incorporação); 3) a aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio; 4) a falência da pessoa jurídica; 5) a sucessão imobiliária (aquisição de bens imóveis) e a 6) sucessão do tipo societário (alteração do tipo societário). (COÊLHO, 2001b, p. 89).

Dessa forma, já no primeiro caso, Sacha Calmon demonstra a complexidade da questão, afirmando que na sucessão *causa mortis* não é possível ocorrer a transferência das multas fiscais aos sucessores, justamente em razão do princípio da pessoalidade da sanção. Esse mesmo raciocínio é também aplicado à sucessão falimentar. Confira-se:

Achamos que no caso de sucessão *mortis causa* as multas fiscais não devem ser transferidas ao espólio ou aos sucessores. O Fisco não deve prejudicar os herdeiros. Deve preservar o monte em favor da família, que não concorreu para a infração geradora da multa. Também aqui, e a proposição é axiologia, a penalidade não deve passar da pessoa do infrator, O mesmo raciocínio dedicamos à sucessão falimentar. Se toda multa é punitiva, e se a empresa infratora quebra, não deve o Fisco prejudicar a massa punindo-a em prol da Fazenda e em detrimento da comunidade de credores. (COÊLHO, 2001b, p. 90).

Não há como se discordar de Sacha Calmon Navarro Coêlho, ainda mais tendo sido adotados todos os pressupostos teóricos já descritos no presente estudo. Sem embargo, apenas cabe a observação de que o argumento para não transmissão da sanção nesse caso não é puramente axiológico como afirma o professor. De fato, como se entende que Direito e moral são complementares, toda norma jurídica não deixa de ter, em si mesma, um caráter valorativo, eis que não deixa de conter valores que o próprio legislador positivou. Tal fato fica

ainda mais nítido nos princípios, apesar de também ser verificado nas regras, caso se admita tal dicotomia. Portanto, o argumento mais do que simplesmente axiológico, o que não se nega, é eminentemente jurídico, sob pena de restar comprometida a sua aplicação por poder se configurar uma quebra no sistema binário (lícito/ilícito) do Direito. Em outras palavras, não se afirma que a impossibilidade de transmissão das penalidades tributárias no caso de sucessão *causa mortis* decorre de um senso metajurídico de justiça ou equidade. De fato, o princípio da intranscendência da pena age como norma cogente, impedindo que pessoa diferente do infrator seja destinatária da sanção tributária.

Em contrapartida, Sacha Calmon entende que, nos casos de sucessão empresarial, aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento e na sucessão por transformação do tipo societário não haveria que se cogitar a referida intransmissibilidade, eis que não se configuraria, nessas hipóteses, sucessão real, mas apenas legal. No entanto, a discordância entre o presente trabalho e o citado mestre continua sendo mínima, eis que o próprio autor realiza ressalvas com as quais se concorda em grande parte das vezes.

No caso de sucessão empresarial, as multas fiscais já constituídas à data do evento sucessório incluir-se-iam no conceito geral de patrimônio adquirido pelo sucessor. Este absorveria todo o passivo fiscal da empresa sucedida, inclusive as multas. Fato que não ocorreria caso referidas multas não integrassem o passivo da pessoa jurídica cindida, fusionada ou incorporada no momento da sucessão. Segundo o Coêlho: “Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa).” (COÊLHO, 2001b, p. 91).

Ainda que por razões um pouco distintas, as consequências do entendimento defendido no presente trabalho são exatamente as mesmas, quer dizer, os sucessores somente respondem pelas multas fiscais da sucedida se estas já fizerem parte do seu acervo de direitos e deveres. Em outros termos, se já forem formalmente impostas e notificadas à sucedida. E o motivo não é axiológico como novamente defende Coêlho, a fim de distanciar a discussão da dicotomia entre responsabilidade objetiva e subjetiva, mas sim meramente jurídico: as multas não podem passar da pessoa de seu infrator em razão de um mandamento constitucional expresso (art. 5º, inciso XLV, da Constituição da República).

Assim, se as multas fiscais já forem formalmente conhecidas pela sucedida, os sucessores devem arcar com essa responsabilidade, não porque lhes seria possível transferir uma sanção, mas unicamente em razão das particularidades da penalidade pecuniária, as quais autorizam que terceiros realizem seu pagamento, sem que sejam considerados como

penalizados. O dever de pagar a multa ocorre porque, juridicamente, ela integrou o patrimônio que foi transferido ao sucessor e jamais em razão de que se está sancionando o sucessor, fato inadmissível frente ao princípio da pessoalidade da pena. Exatamente em razão desse fato, se a sucedida desconhecia a sanção, eis que não lhe tinha sido notificado qualquer procedimento nesse sentido, incabível se falar em responsabilidade do sucessor, pois, nessa hipótese, seria ele quem efetivamente estaria sendo punido por algo que não fez, não tinha conhecimento e não havia como tê-lo.

O raciocínio é exatamente o mesmo quando há aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio. Nesse caso, há de verificar se as multas já existiam (e tinham sido formalmente comunicadas ao vendedor) até a data do evento, eis que, se a resposta for positiva, o adquirente deve assumir o dever de seu pagamento. Por outro lado, se não constavam do acervo de direitos e deveres do vendedor não podem ser impostas ao adquirente.

Na hipótese de sucessão por transformação por tipo societário, seguindo-se a mesma linha de argumentação, pelo contrário, sempre haverá responsabilidade do sucessor, tendo em vista que a intranscendência da sanção não pode ser aplicada quando não há efetiva troca no controle da pessoa jurídica e de seus administradores. Esse caso é o exemplo típico em que há mera sucessão legal, logo não contemplada pelo princípio em comento.

Ainda quanto à sucessão por alteração de tipo societário, além do argumento pragmático de que, caso contrário, tornar-se-ia muito simples eximir-se do pagamento de penalidades pecuniárias, tem-se o fato de que, nesses casos, não pode se falar que a sanção estaria realmente recaindo em pessoa diversa do infrator. Isso porque as pessoas jurídicas manifestam sua vontade de forma indireta, por intermédio de seus representantes. Assim, se o quadro societário e os representantes de uma sociedade permaneceram com integrantes semelhantes após a transformação, não há que se falar em aplicação do princípio da intranscendência da pena. Apenas ressalta-se que não se trata, *in casu*, de efetiva transmissão da sanção, eis que efetivamente não houve sucessão de fato.

Situação semelhante seria a de sucessão empresarial (cisão, fusão ou incorporação) nos casos em que se mantém o quadro societário. Da mesma forma, não há que se falar em aplicação do princípio da intranscendência da sanção, eis que a sucessão real foi mitigada em razão da coincidência de sócios e administradores.

Há outro ponto que deve ser ressaltado para contribuir com a linha de argumentação ora defendida: no caso da sucessão *causa mortis* (art. 131, do CTN), da empresarial (art. 132, do CTN) e daquela decorrente da aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio (art. 133, do CTN), o próprio Código deixa de mencionar que os sucessores arcarão com o crédito

tributário devido pelos sucedidos, afirmando expressamente que responderão apenas pelos tributos que deixaram de ser recolhidos.

O Código Tributário Nacional, portanto, é claro ao afirmar que a responsabilidade tributária dos sucessores refere-se apenas aos tributos e não às multas. Ora, resta inequívoco que o legislador ao editar a Lei nº 5.172/66 (CTN) sabia exatamente a distinção entre tributo e crédito tributário, bem como as diferenças entre principal e multa, não se podendo imaginar que, no caso dos arts. 131 a 133, do CTN, ele se teria equivocado ao constar somente a responsabilidade por sucessão com relação aos tributos. Tanto é verdade, que sempre que precisou fazer a distinção acima mencionada, o Código Tributário Nacional a realizou expressa e sabiamente.

Exatamente nesse sentido é a jurisprudência pacífica do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tribunal destinado a julgar processos administrativos de natureza tributária no âmbito da União Federal. Inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão máximo desse tribunal, já se manifestou diversas vezes dessa mesma forma. A título ilustrativo, importante transcrever trecho da ementa abaixo que, em um de seus julgados sobre a matéria, reconheceu que o art. 132, do CTN, impede a transferência de multas aos sucessores nos casos de incorporação:

CSSL – RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA – MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO – A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora. (CARF - Recurso nº 101-125567, Acórdão nº CSRF/01-04.408, Rel. Cons. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Primeira Turma, 24/02/2003)¹³³.

Da mesma forma, o Colendo Superior Tribunal de Justiça entende serem transferíveis as multas tributárias ao sucessor, mas realiza a importante ressalva, que é fundamental para o presente debate: desde que sejam aplicadas antes da sucessão¹³⁴.

Na doutrina brasileira, Luciano Amaro corrobora justamente o entendimento acima assinalado, sendo importante mencionar que o autor expressamente ressalta a possibilidade jurídica de aplicação do princípio da pessoalidade da pena na questão ora discutida:

¹³³ Seguindo o mesmo caminho ainda é possível citar os acórdãos, também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de número: CSRF/01-04.407, de 24/02/2003; CSRF/01-04.409, de 24/02/2003; CSRF/01-04.407, de 24/02/2003; CSRF/01-04.183, de 14/10/2002; CSRF/01-04.184, de 14/10/2002 e CSRF/01-04.186, de 14/10/2002, dentre muitos outros.

¹³⁴ Sobre essa questão: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009.

Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por tributos. Estariam aí incluídas as multas? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em tributos, mas em “obrigação tributária” (abrange também de penalidades, ex vi do art. 113, § 1º). Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos ou omissões imputáveis aos responsáveis). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se dúvida houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio *in dubio pro reo*. (AMARO, 2008, p. 325).

Importa esclarecer que tal argumento apenas reforça a tese da não transmissibilidade das sanções nas sucessões, isso, claro, nas hipóteses em que as multas não se encontravam no passivo da sucessora, eis que o mais importante é que tal lógica é vedada pelo princípio da intranscendência das sanções. Dessa forma, mesmo que os arts. 131 a 133, do CTN, mencionassem que os sucessores responderiam pelos créditos tributários em vez de tributos, a interpretação seria a mesma: sanções de natureza punitiva e repressiva não podem passar da figura do infrator.

No que se refere à sucessão imobiliária, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende não ser possível, em tais situações, a transmissão da responsabilidade pelas sanções tributárias de natureza pecuniária. O autor afirma que:

Pode o Estado exigir a quitação dos tributos e multas antes de cancelar a transmissão do direito à propriedade imóvel. Se não o faz em tempo oportuno, não vemos como imputar ao sucessor o dever de pagar a multa por infração antiga cometida pelo sucedido (o antigo *dominus*). (COÊLHO, 2001b, p. 92).

Novamente a concordância com o professor Sacha Calmon é plena. O dever do Estado é autuar o antigo proprietário ou exigir a quitação dos tributos antes de se realizar a transmissão de propriedade dos bens imóveis, o que é completamente possível, tendo em vista se tratar, nesse caso, de registro público, ou seja, controlado pelo próprio Estado. Ademais, como lembra Coêlho, o tabelião e o notário tornam-se responsáveis nos casos em que intervirem com ações ou omissões, o que reforça o dever da Administração Tributária de atestar a ausência de dívida antes da autorização para a transferência do título de propriedade. Reitera-se: o que o ordenamento não admite é que alguém diferente do infrator, que não teve a

opção de agir conforme o Direito, sofra a imposição de sanções punitivas e repressivas¹³⁵.

Cumpra frisar que há casos em que o adquirente do imóvel não tem como saber sobre as dívidas incidentes sobre o bem, eis que ainda não devidamente formalizadas pelas Autoridades Tributárias e informadas ao seu antigo proprietário. Nesses casos, seguindo a mesma linha de pensamento ora defendida, fica ainda mais clara a impossibilidade de transmissão da penalidade ao sucessor.

No que se refere à (ir)responsabilidade por sanções estritamente tributárias de natureza pecuniária quando da sucessão, a Lei Geral Tributária da Espanha traz interessantes determinações que enriquecem o debate até então demonstrado. Isso porque, no Direito Tributário Sancionador espanhol a regra geral é a aplicação, com matizes, de todos os princípios estruturais do Direito Penal, sendo que com a pessoalidade das sanções não é diferente. Veja-se o seguinte julgado do Tribunal Constitucional espanhol:

(...) si bien es cierto que este Tribunal Constitucional ha declarado reiteradamente que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado – STC 18/1987, por todas –, no lo es menos que también hemos aludido a la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al derecho administrativo sancionador se trata. Esta operación no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza – STC 22/1990 –. En concreto, sobre la culpa, este Tribunal ha declarado que, en efecto, la Constitución Española consagra sin duda el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho penal y ha añadido que, sin embargo, la consagración constitucional de este principio no implica en modo alguno que la Constitución haya convertido en norma un determinado modo de entenderlo – STC 150/1991–. Este principio de culpabilidad rige también en materia de infracciones administrativas, pues en la medida en que la sanción de dicha infracción es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado resulta inadmisibile en nuestro ordenamiento un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa – STC 76/1990–. Incluso este Tribunal ha calificado de «correcto» el principio de la responsabilidad personal por hechos propios – principio de la personalidad de la pena o sanción- (STC 219/1988). (STC 246/1991, de 19 de noviembre de 1991).

Todavia, o legislador tributário, preocupado com as implicações que esse primado estava trazendo na seara fiscal, por meio da Lei Geral Tributária (em sua alteração realizada pela Lei nº 58/2003), regulamentou a responsabilidade por infrações no caso da sucessão. Na redação atual da LGT, o art. 42.1.c) e parágrafo primeiro, em matéria de responsabilidade nas sucessões, determina que:

¹³⁵ Na doutrina espanhola, Hugo López López assinala no mesmo sentido, ou seja, de que a não sucessão *mortis causa* das sanções tributárias é uma consequência lógica do princípio da pessoalidade das penas (LÓPEZ, 2009, p. 344).

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

(...) c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

(...) Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta Ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Do exposto, percebe-se que quando não solicitada a certidão discriminando todos os débitos da pessoa jurídica a ser sucedida, o sucessor responde solidariamente não só pelas dívidas tributárias, mas também pelas sanções fiscais. Todavia, caso exigida tal certidão, sua responsabilidade não estaria completamente elidida, mas alcançaria apenas as sanções apontadas pelas Autoridades Tributárias na referida certidão. Tal interpretação é obtida pela análise de tal dispositivo em conjunto com o art. 175.2, também da LGT:

2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Dessa forma, parece claro que a LGT retrata o entendimento que se defendeu anteriormente sobre a responsabilidade por infrações fiscais no caso de sucessão, ou seja, não há que se falar em transmissibilidade, tendo em vista que somente o infrator pode ser penalizado. Todavia, se as multas tributárias já faziam parte do patrimônio da sucedida, devem os sucessores arcar com seu pagamento.

Interessante, contudo, ressaltar que essa mesma sistemática da Lei Geral Tributária ora louvada e que é entendida como condizente com o princípio da intranscendência da pena, na Espanha é questionada pela doutrina, justamente porque seria muito gravosa ao contribuinte, não se adequando ao referido princípio. Tal fato demonstra com clareza a distância entre a dogmática do Direito Tributário Sancionado existente entre tal país e o Brasil, tendo em vista que ainda há necessidade de um longo caminho para o efetivo reconhecimento da aplicação das normas gerais da repressão em matéria de infrações tributárias.

No que tange às críticas feitas pela doutrina e jurisprudência da Espanha sobre o art. 42.1.c) da LGT, aponta-se que, em primeiro lugar, a discussão seria se realmente todas as multas poderiam ser transmitidas ao seu sucessor, ainda que já aplicadas à sucedida anteriormente ao evento da sucessão. Isso porque, segundo o Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) espanhol, somente as sanções relacionadas com o exercício das atividades económicas da sucedida seriam passíveis de ser submetidas à responsabilidade dos sucessores. As multas decorrentes do descumprimento de outras obrigações não diretamente vinculadas com a dívida tributária, por serem pessoais e não relacionadas diretamente com o objeto social da sucedida, não seriam suscetíveis de transmissão¹³⁶.

Em segundo, porque mesmo com a ressalva de que os débitos não constantes da certidão fornecida pela Administração Tributária, não seriam de responsabilidade dos sucessores, a nova redação da LGT mitigaria o princípio da pessoalidade das penas. A uma, porque elegeria um ato lícito como pressuposto da responsabilidade solidária em matéria tributária (LÓPEZ, 2007, p. 141-142). A duas, em razão de que instituiria a presunção de que toda transmissão de empresas seria fraudulenta (LÓPEZ, 2007, p. 148).

Por fim, também se critica a LGT no tocante à responsabilização dos sucessores por sanções tributárias em razão de que a possibilidade da solicitação da certidão de dívidas mencionadas não afastaria a aplicação do princípio da pessoalidade das sanções, eis que o ordenamento continua vedando que a penalidade seja imposta à pessoa diferente do infrator. Ademais, essa solicitação não dependeria somente do sucessor, mas se subordinaria à autorização do transmitente, o que, por si só, já demonstraria a infringência ao princípio constitucional em tela.

Nesse sentido, Hugo López López ressalta que:

Sin embargo, como ha señalado la jurisprudencia, ‘la posibilidad de solicitar certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias, no afecta al principio de personalidad de las sanciones que exige la existencia de un sujeto infractor, de una persona que por su actuación culpables, activa o pasiva, no cumplierse con las obligaciones tributarias realizando actos que sean constitutivos de infracción con arreglo a la LGT’. En efecto, si la carga de solicitar dicho certificado pretende ser sancionada, debería individualizarse dicha conducta como constitutiva de infracción. (LÓPEZ, 2009, p. 147).

E o citado autor conclui:

Sin embargo, tratar de relajar determinadas garantías probatorias, dando lugar a un régimen que prescinde en términos absolutos de las exigencias más elementares que

¹³⁶ Confirma-se: RTEAC, de 12 de maio de 2000.

debe revestir todo acto de derivación de responsabilidad sancionadora, resulta de todo punto inadmisibile.

Si el legislador quiere sancionar estas manobras ilícitas puede y debe hacerlo, pero respetando siempre las exigencias que se derivan, entre otros, del principio de personalidad de las sanciones. (LÓPEZ, 2009, p. 151).

No Direito Sancionador pátrio, até mesmo em decorrência da não adoção do *ius puniendi* único estatal, não se pretende propor interpretação tão ampla ao princípio da intranscendência da pena, que pode chegar a mitigar o efeito das próprias sanções tributárias. Entretanto, isso não quer dizer, em absoluto, que a multa fiscal pode passar da figura do infrator. Tal fato é completamente obstado pelo princípio em análise. O que se defende, como anteriormente mencionado, é que, em se tratando de sucessão, o sucessor deve arcar com as dívidas que constituem o passivo tributário da sucedida, inclusive as multas. A questão aqui é sutil, mas pode ser resumida na afirmação de que há assunção de dívida por parte do sucessor e não a sua punição. Isso, até mesmo porque, não se pode olvidar que, na prática empresarial, as multas inseridas no passivo de empresas em situação de negociação acabam, em geral, compondo os ajustes para os valores das operações societárias em que estiverem envolvidas.

Ressaltados os casos de responsabilidade por sucessão, cabe, ainda, tecer comentários sobre os casos em que o próprio Código Tributário Nacional denomina de responsabilidade de terceiros, em especial no que se refere ao seu art. 134.

Quanto a essa questão, inicialmente cumpre salientar que a responsabilidade prevista no art. 134, do CTN expressamente prevê a necessidade da análise do elemento subjetivo da infração, pois, o caput desse dispositivo menciona que as pessoas elencadas em seus incisos respondem solidariamente pelos “atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”. Isso quer dizer que a responsabilidade somente se aplica àqueles que compactuaram com o ilícito tributário, com ação ou com omissão. Portanto, nesse contexto, não há que se falar em infringência ao princípio da culpabilidade, nem em violação ao primado da intranscendência da pena, desde que, é claro, seja devidamente apurada a parcela de culpa de cada um dos responsáveis, verdadeiros coautores, partícipes ou colaboradores da infração¹³⁷.

Nesse mesmo diapasão, Misabel Derzi pondera que:

¹³⁷ Nesse mesmo diapasão, Misabel Derzi pondera que: “O art. 134 supõe apenas a culpa do responsável, ainda que levíssima, e a negligência no perfeito cumprimento de tais deveres, em relação aos atos em que intervier ou às omissões cometidas. Ocorrendo dolo, o responsável passa a responder pessoal e diretamente pelas dívidas contraídas em nome do contribuinte, conforme dispõe em seguida o art. 135.” (DERZI In BALEEIRO, 2006, p. 753-654).

O art. 134 supõe apenas a culpa do responsável, ainda que levíssima, e a negligência no perfeito cumprimento de tais deveres, em relação aos atos em que intervier ou às omissões cometidas. Ocorrendo dolo, o responsável passa a responder pessoal e diretamente pelas dívidas contraídas em nome do contribuinte, conforme dispõe em seguida o art. 135. (DERZI In BALEEIRO, 2006, p. 753-654).

Além disso, cumpre ressaltar que o pressuposto para a ocorrência da causa determinante da responsabilidade de terceiros somente pode ser um fato ilícito, para o qual o dito terceiro teria concorrido com culpa. Sendo ilícito o antecedente e vislumbrando-se a culpa do infrator, é possível a imposição de sanção tributária.

Há possibilidade, por outro lado, do suposto responsável ter atuado omissiva ou comissivamente, mas sem culpa, hipótese em que não se pode aplicar-lhe qualquer penalidade em razão das normas gerais da repressão ora estudadas. Em contrapartida, se agiu-se com dolo, também não há que se falar em responsabilidade solidária (entre os responsáveis), com benefício de ordem (em relação ao contribuinte). Nesses casos, nos termos dos arts. 135 e 137, ambos do CTN, sua responsabilidade será pessoal, tanto para tributos quanto para penalidades.

Ademais, cumpre salientar que o parágrafo único do art. 134, do CTN, excluiu a responsabilização de terceiros por penalidades de caráter formal, beneficiando o sujeito passivo nessa situação. Todavia, nem por isso o dispositivo não é indene a críticas. De fato, como defendido anteriormente¹³⁸, mesmo as multas chamadas de moratórias possuem função nitidamente repressiva e punitiva no Direito Tributário Sancionador, apenas os juros comportam fins meramente ressarcitórios. Desse modo, parece incoerente eximir o terceiro responsável do pagamento das multas formais (ou isoladas), permanecendo seu dever de arcar com as moratórias, em razão de que possuem, basicamente, as mesmas finalidades. Ou bem se entende que não há possibilidade de responsabilização de terceiros em decorrência do princípio da pessoalidade da pena, ou se defende que, quando comprovada sua culpa, tais terceiros configuram-se como reais coautores do ilícito, portanto passíveis da incidência de penalidades moratórias e isoladas. Apesar de tal incoerência, entretanto, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade, apenas manifestação do poder discricionário que é dotado o legislador, que, inclusive, acabou afastando-se da melhor técnica neste caso. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho sobre o tema: “As demais multas, as que punem o descumprimento de deveres instrumentais, não são transferíveis (onde o legislador distingue, cabe ao intérprete distinguir).” (COÊLHO, 2001, p. 612).

¹³⁸ Vide item 2.2.2 acima.

Já o art. 135, inciso III, do CTN, juntamente com o art. 137, também do Código Tributário Nacional, impõe a responsabilidade por tributos e infrações, respectivamente, nos casos em que é verificado dolo do infrator. Sua adequação ao princípio da pessoalidade da pena é manifesta, eis que trata de punir unicamente aquele que, de forma dolosa, optou pelo ilícito.

Nesse sentido, cabe apenas criticar o posicionamento corriqueiro das Autoridades Tributárias que insistem em relacionar tanto os responsáveis pessoais, quanto o contribuinte, como devedores do crédito tributário apurado, procedimento que não encontra guarida em nosso ordenamento. Nas hipóteses em que se verifica dolo do infrator, aquele que normalmente deveria ser compelido ao pagamento do tributo fica legalmente afastado dessa obrigação, eis que ausente sua culpabilidade, bem como mitigado o elemento da conduta pertencente ao fato típico (aspecto subjetivo da infração). Sem a culpabilidade e o fato típico não há que se falar, destarte, em punição.

A responsabilidade pessoal é, portanto, medida excepcional que retira o dever de cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte em razão de que aquele que age de má-fé é que efetivamente pode-se considerar culpável e, portanto, passível de imposição da penalidade. Longe de representar uma possibilidade de se atribuir solidariedade entre os sócios, a empresa e seus administradores, visa apenas consignar que aquele que realmente contribuiu expressamente para a realização do ato ilícito seja obrigado a responder por suas implicações tributárias.

Nesse sentido, importante transcrever a lição do ilustre tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O artigo 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do artigo 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. (COÊLHO, 2001, p. 627).

O CTN, avançado na seara do Direito Penal, procura extrair consequências que personalizem a responsabilidade pelo pagamento das multas fiscais. O art. 137 faz dueto e reforça o conteúdo do art. 135 (...).

O intuito desse artigo é apenar pessoalmente os infiéis, os venais, que dolosamente agem para prejudicar os seus representados, ou os clientes, ou as pessoas jurídicas das quais são órgãos. (COÊLHO, 2001, p. 640-641).

O Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Complutense de Madrid, Herrera Molina, desenvolveu interessante entendimento que merece ser ressaltado no que se refere à responsabilidade sobre infrações tributárias. Segundo Molina, somente há possibilidade de se imputar sanções por infrações tributárias aos responsáveis nas hipóteses em que essa imputação decorrer de um ato ilícito. Em outras palavras, para que haja a figura do responsável em infrações tributárias, o antecedente na norma que determinar a responsabilidade deve ser, obrigatoriamente, um ilícito. Fatos lícitos jamais implicariam responsabilidade por infrações a ser atribuída a pessoas diferentes do contribuinte.

Nessa ordem de ideias, em situações normais, a sucessão (empresarial e negocial, v.g.) não poderia ensejar, como defendido acima, em responsabilidade do sucessor. Todavia, caso seja constatada fraude há possibilidade de imposição de sanções em todos aqueles que contribuíram para esse ilícito. Nos demais casos analisados, o pertinente raciocínio do autor espanhol seria aplicado.

Em razão de sua pertinência, cabe transcrever, ainda que sucintamente, as palavras de Herrera Molina:

Nuestro análisis se va ha ceñir aquellos casos previstos en la LGT en los que la responsabilidad deriva la participación en infracciones. Este enfoque puede parecer inadecuado si se admite – como hace un importante sector doctrinal – que no existen diferencias de régimen jurídico entre la responsabilidad tributaria por actos lícito e ilícitos. Sin embargos, la delimitación de nuestro estudio se justifica plenamente: el paso fronterizo entre infracciones y responsabilidad se encuentre en la responsabilidad por sanciones tributarias, y ésta sólo es legítima cundo el hecho determinante de la responsabilidad sea un acto ilícito. (MOLINA apud SILVA, p. 324-325).

Em decorrência da aplicação do princípio em comento no Direito Tributário Sancionador, pode-se elencar, portanto, as seguintes conclusões:

- a) o princípio da pessoalidade da sanção é aplicável ao Direito Tributário Sancionador, tanto no que se refere às sanções de natureza pecuniária (multas fiscais), quando no tocante às de natureza não pecuniária (sanções políticas);
- b) em todos os casos, o primado impede que seja aplicada sanção tributária com finalidade punitiva e repressiva àquele que não praticou o ilícito tributário. Em outras palavras, o princípio da intranscendência da sanção impede que no aspecto subjetivo do consequente da perinorma tributária figure pessoa diferente daquela indicada no aspecto pessoal de seu antecedente;

- c) logo, nos casos de responsabilidade por sucessão não é possível a efetiva transmissão de responsabilidade tributária, o que ocorre é que os sucessores se sub-rogam nas dívidas dos sucedidos (referentes a tributos ou penalidades), desde que formalmente constituídas e notificadas antes do evento sucessório (já fizerem parte de seu passivo). Tal fato não se trata de penalização de terceiros, mas de assunção de dívida, operação com caráter eminentemente negocial. Nos casos em que as multas não haviam sido impostas até a data da sucessão, não há que se falar em responsabilidade do sucessor;
- d) na hipótese de sucessão por alteração do tipo societário, não há que se falar em efetiva ou real sucessão, portanto as multas não se transferem quando migram para o novo tipo societário, mantêm-se atreladas aos mesmos infratores que lhe deram causa;
- e) nas sucessões imobiliárias não há que se falar em transmissibilidade das sanções, eis que cabe ao Estado exigir os tributos antes de finalizar o registro da transferência imobiliária, não o fazendo, não pode censurar o adquirente de boa-fé, punindo-o com sanções tributárias punitivas e repressivas;
- f) em se tratando de responsabilidade de terceiros, o art. 134, do CTN encontra-se em consonância com o princípio da pessoalidade da pena e da culpabilidade, eis que exige a comprovação de culpa dos supostos responsáveis. Nesse caso também não há efetiva transmissão da sanção, eis que, comprovada a culpa do responsável, sua situação é de verdadeiro coautor (partícipe ou colaborador), portanto passível de ser apenado;
- g) os arts. 135 e 137, do CTN, tratam das hipóteses de dolo do agente, de forma que, em consonância com o princípio em questão, devem implicar sua responsabilidade pessoal, excluindo o contribuinte, sob pena de a sanção passar da pessoa do agente. Também aqui não há que se falar em transmissibilidade, mas sim em atribuir a responsabilidade aos únicos culpáveis;
- h) concorda-se com o professor Herrera Molina no sentido de que, para que haja possibilidade jurídica de imposição de sanções aos responsáveis tributários, o antecedente da norma que determinar essa responsabilidade deve ser obrigatoriamente um fato ilícito. Em contrapartida, eventos lícitos não ensejam a responsabilização de responsáveis, simplesmente por não se poder sancionar sujeito diferente do infrator e, nessas situações, não se verificam as figuras dos coautores, partícipes ou colaboradores.

7.3 O princípio da individualização da sanção

Assim como o princípio da pessoalidade, o princípio da individualização da sanção também se encontra expresso no Texto Maior, no art. 5º, inciso XLVI, da Constituição da República, que assim determina:

Art. 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, dentre outras as seguintes: (...). (BRASIL, 1988).

Tal primado impõe ao Estado, na qualidade de aplicador da sanção, a obrigatoriedade de apenar o agente sempre na medida do equilíbrio entre a previsão abstrata do legislador e as particularidades do caso concreto, ou seja, configura-se na exigência de uma estreita correspondência entre a responsabilização da conduta do agente e a sanção a ser-lhe aplicada.

O penalista italiano Giuseppe Bettiol, quanto ao princípio em comento, esclarece que:

Todo direito penal moderno é orientado no sentido da individualização das medidas penais, porquanto se pretende que o tratamento penal seja voltado para as características pessoais do agente a fim de que possa corresponder aos fins que se pretende alcançar com a pena ou com as medidas de segurança. (BETTIOL, 2000, p. 336).

É possível depreender desse primado três momentos distintos de aplicação: *(i)* a cominação da sanção (eleição do tipo de penalidade em razão do bem tutelado pelo ordenamento jurídico); *(ii)* aplicação da sanção (verificação, no caso concreto, da penalidade cabível a determinado agente em decorrência da realização de conduta típica); e *(iii)* a execução da sanção (dar a cada preso a forma de execução da pena mais compatível com a sua conduta, visando conferir todos os meios necessários para oportunizar a sua nova inserção social).

Dessa forma, tendo em vista o escopo do presente trabalho, dentre os três momentos citados acima, a aplicação da sanção é a acepção do princípio da individualização da sanção de maior relevância. Isso tendo em vista que, ao se transladar esse direito fundamental do acusado para a seara do Direito Tributário Sancionador, juntamente com os primados da culpabilidade e da intranscendência da sanção, resta configurado um importante arcabouço

protetivo do contribuinte apenado, capaz de impedir que atrocidades sejam perpetuadas, tornando mais racional o procedimento sancionatório em matéria fiscal.

Nesse contexto, a multa fiscal somente poderá ser aplicada ao real infrator, de forma compatível com a sua conduta, sendo vedadas generalizações que impossibilitem a apuração de seu grau de culpabilidade e que, diante do caso concreto, aferir se tinha condição de agir em conformidade com o Direito.

Cumprе ressaltar que o primado em questão, apesar de amplamente aplicado no campo do Direito Penal, ainda encontra restrições nas outras esferas em que o Estado exerce suas potestades sancionantes. Entretanto, é possível verificar a existência de precedentes jurisprudenciais, como, por exemplo, em casos de sanções por improbidade administrativa.

Exatamente nesse sentido, transcreve-se trecho do voto do ilustre Desembargador Rui Stoco, no julgamento da Apelação Cível nº 114.999-5/2, em que deixa clara a possibilidade de aplicação do princípio da individualização da pena em outros ramos do Direito, tais como civil, administrativo e tributário:

O parágrafo único do art. 12 da Lei nº 8.429/92 estabelece que 'na fixação das penas previstas nesta Lei o Juiz levará em conta a extensão do dano causado, assim como o proveito patrimonial obtido pelo agente', de modo que as sanções impostas em razão da prática de atos de improbidade administrativa por chefe do Executivo devem guardar proporcionalidade por ele obtida, posto que a individualização da pena, seja afliativa, seja pecuniária, não é privilégio do direito penal, impondo-se, também, no campo do direito civil, administrativo e tributário. (TJSP, 2ª Câmara de Direito Público, Apelação Cível nº 114.999-5/2, Relator Des. Rui Stoco, j. 30.05.2000, RT 781/219).

Fábio Medina Osório também se manifesta favorável à aplicação do referido primado no Direito Administrativo Sancionador, inclusive entendendo, mediante paralelo com o art. 59, do Código Penal, que a individualização da sanção implica o dever das autoridades administrativas de motivar de forma especial a imposição de sanções, tornando inequívocas as razões concretas do ato sancionador, permitindo ao apenado impugná-lo ou acatá-lo. (OSÓRIO, 2000, p. 341-342).

Ademais, ressalta-se que a individualização da sanção impõe ao aplicador da penalidade não a faculdade, mas o dever, de analisar as circunstâncias do caso concreto, a fim de que se possa realizar a sua correta dosimetria¹³⁹.

¹³⁹ Confira-se um dos raros casos em que os tribunais pátrios expressamente reconhecem a aplicação do princípio da individualização da pena no Direito Tributário Sancionador (apesar de questionável sob o ponto de vista da discricionariedade, eis que utiliza um conceito metajurídico de justiça como fundamento): TRF5 – EINFAC nº 2003.84.00.005060-2/03, Rel. Des. Fed. Rubens de Mendonça Canuto, Tribunal Pleno, DJ de 29/07/09.

Contudo, há um outro aspecto polêmico a ser ressaltado no que se refere ao princípio em comento, ou seja, a possibilidade jurídica (ou não), da existência de responsabilidade solidária nas sanções tributárias e, em especial, nas multas fiscais. Nesse sentido, entende-se que, a partir do momento em que se verifica a aplicação da individualização da sanção no Direito Tributário Sancionador, juntamente com a culpabilidade e a pessoalidade da sanção, não há como se admitir a solidariedade nessas penalidades.

Paulo Roberto Coimbra Silva também anota a postura da dogmática tributária brasileira e a sua incompatibilidade com as normas gerais da repressão, como se percebe do seguinte trecho:

Atualmente, no Brasil, em relação às sanções tributárias não-delituosas, ocorre de forma diversa [do que ocorre com os crimes]. Apurando-se, à luz das leis tributárias, a presença de dois ou mais responsáveis por uma única infração, todos eles responderão, no mais das vezes, solidariamente por uma só sanção, que pode ser, e convém que assim seja, objeto de uma única execução fiscal (...).

Com efeito, a prevalecer a sistemática atual, restará sempre a possibilidade de atingir a sanção apenas um de seus co-responsáveis. Ora, os mesmos princípios que vedam a imputação de penalidade à pessoa que não cometera, ao menos com culpa leve, qualquer infração, ou dela participara, também requerem que todas as pessoas a quem a infração seja imputável sejam devidamente punidas, na proporção de seu respectivo envolvimento, participação ou proveito na prática do ilícito. (SILVA, 2007, p. 333-334).

No Direito Administrativo Sancionador espanhol, Alejandro Nieto ressalta a necessidade de observação da individualização da pena, afirmando que o ilícito pode ser único, mas no caso de uma suposta solidariedade de infratores, deve-se verificar que não existe apenas uma única infração, mas uma pluralidade delas, vinculadas às suas respectivas ações, e que, portanto, devem ser imputadas aos seus próprios autores. (NIETO, 2008, p. 431-432).

O Tribunal Supremo da Espanha também já afastou várias vezes a ideia de que uma sanção com caráter punitivo e repressivo possa ser considerada solidária, como ilustra o trecho da decisão abaixo:

La responsabilidad solidaria no puede penetrar en el Derecho Administrativo Sancionador porque, de lo contrario, se derrumbaría el fundamento del sistema punitivo, según el cual cada uno responde de sus propios actos, sin que quepa, con el fin de una más eficaz tutela de los intereses públicos, establecer responsabilidad alguna sancionable solidariamente por actos ajenos (...). Tal imputación solidaria impide la efectividad de otro principio básico del orden sancionador, cual es el de la proporcionalidad, al no ser susceptible la sanción impuesta solidariamente de graduación o moderación atendiendo a las circunstancias personales e individuales de cada uno de los infractores. (STS de 26 de Janeiro de 1998).

Especificamente na seara das sanções tributárias, Hugo López López também defende a impossibilidade da solidariedade com relação às sanções tributárias, ainda que o art. 181.3, da LGT, determine expressamente essa possibilidade¹⁴⁰. Para o autor, tal solidariedade não é adequada aos ditames do Direito Tributário Sancionador, conforme observado e, em especial, porque é imposta observando-se as particularidades de um dos infratores, o que resulta na possibilidade de sua total inadequação quanto aos demais, que são a ele solidários.

Além disso, López ressalta que uma vez satisfeita a obrigação, quando o sujeito que a quitou for se voltar contra os demais a fim de exigir seu regresso, enfrentará enorme dificuldade, eis que o procedimento tributário pode não ter chegado a declarar a condição dos demais infratores solidários como devedores, nem mesmo se identificou a parte da sanção que competiria a cada sujeito, tendo em vista que, quitada a multa, o procedimento se encerraria.

Finalmente, o autor ainda afirma que essa sistemática privilegiária de maneira injustificada os infratores que, na maioria das vezes, teriam praticados diversos ilícitos e somente um lhes seria imputado, com a possibilidade, que é ainda mais grave, de um único sujeito pagar a multa e fazer com que todos saiam impunes, independentemente de sua participação na consecução do ilícito tributário. (LÓPEZ, 2009, p. 169).

Após tais contundentes críticas, Hugo López López conclui que:

Por todo ello, parece más razonable incoar responsabilidad sancionadora frente a todos y cada uno de los infractores; examinando las circunstancias que en cada caso puedan concurrir y las consecuencias que de ello se deriven; para, finalmente, hacer responder a cada infractor de su propia sanción individualizada. Esta solución se me antoja más eficaz, por cuanto cabría conminar con una sanción a cada sujeto infractor y por otro lado, se muestra más respetuosa con las garantías del procedimiento sancionador en la medida en que obliga a la Administración a instruir el oportuno expediente sancionador de manera individualizada; posibilitando que cada sujeto alegue lo que estime oportuno y ajustando así la sanción a las circunstancias concretas de cada individuo. (LÓPEZ, 2009, p. 169).

Efetivamente, não há como prosperar um procedimento sancionador tributário que, ao mesmo tempo observe, de um lado, os princípios da culpabilidade, pessoalidade e individualização da sanção; e de outro, defenda a solidariedade das multas fiscais. Diante disso, entende-se não ser compatível com o Direito Tributário Sancionador e seus princípios estruturantes a solidariedade nas sanções tributárias não delitivas de natureza pecuniária.

¹⁴⁰ “La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción.”

7.4 O princípio da presunção da inocência

O princípio da presunção da inocência, apesar de corretamente relacionado com umas das principais heranças dos movimentos liberais do século XVIII, tem seus traços embrionários ainda no Direito romano, momento em que já era vigente a máxima do *in dubio pro reo*. Ocorre que, tal hiato de tempo entre a época de ouro do Império Romano e o início da formação dos Estados Liberais de Direito não se deu por acaso. O princípio em comento foi completamente sobrepujado na Idade Média, época em que vigorava um modelo de processo inquisitório, baseado na confissão do réu e sua execração pública, muitas vezes realizada mediante tortura.

Na revolução liberal, destarte, a presunção de inocência encontra terreno fértil para se desenvolver, tendo em vista o surgimento de um conceito de ordenamento jurídico que tinha como principal função a defesa das liberdades individuais frente a possíveis abusos do poder estatal. Nesse sentido, a ideia de que caberia ao acusador e não ao acusado a prova da culpa de um injusto seria corolário de um sistema penal que teria rompido com as odiosas tradições medievais.

A anteriormente citada obra de Cesare Beccaria (“Dos delitos e das penas”) é considerada um marco da doutrina liberal penalista, que tem no princípio da presunção da inocência um de seus pilares mais sólidos. O trecho abaixo ilustra bem essa afirmação:

Um homem não pode ser chamado culpado antes da sentença do juiz, e a sociedade só pode retirar-lhe a proteção pública após ter decidido que ele violou os pactos por meio dos quais ela lhe foi concedida. Qual é, pois, o direito, senão o da força, que confere ao juiz o poder de aplicar uma pena a um cidadão, enquanto perdure a dúvida sobre a sua culpabilidade ou inocência? (BECCARIA, 2005, p. 69).

A afirmação de que “todo acusado é considerado inocente até ser declarado culpado e, caso se julgar indispensável prendê-lo, todo o rigor desnecessário à guarda da sua pessoa deverá ser severamente reprimido pela lei” foi então consagrada no art. 9º, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, elaborada na França revolucionária. Seria efetivamente a primeira vez que o princípio da presunção da inocência seria afirmado como central em um Estado de Direito. Posteriormente esse princípio foi adotado pela Declaração Universal dos Direitos Humanos da ONU, em 1948; e pelo Pacto de San Jose da Costa Rica, em 1969, somente, sendo introduzido expressamente como princípio constitucional no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da Carta Magna de 1988.

Assim, o art. 5º, inciso LVII, da Constituição da República assim determina:

Art. 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória; (BRASIL, 1988).

Segundo a maioria da doutrina pátria, o conteúdo do princípio da presunção da inocência relaciona-se com a existência de uma jurisdição penal que obedeça à ampla defesa e ao contraditório; em que a dúvida não seja suficiente para desconstituir a presunção de inocência do acusado; em que o ônus da prova deve recair sobre a acusação e de que o acusado deve ser tratado como inocente até que transite em julgado a sua condenação.

Diferentemente do que ocorre nos princípios acima estudados, o caso da presunção da inocência é uma expressa menção à sua aplicação ao Direito Penal, eis que o legislador constituinte utilizou a expressão sentença penal condenatória para designá-lo. Todavia, tal fato não é suficiente para que se conclua que nas demais searas do Direito em que o Estado manifeste seu poder punitivo tal presunção não deva ser verificada, apenas fortalece o entendimento de que as consequências de sua aplicação no Direito Penal são diferentes do que as visualizadas, por exemplo, no Direito Tributário Sancionador.

Por outro lado, na Constituição espanhola, a presunção de inocência também é garantia constitucional expressa, constante de seu art. 24.2 (“*Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*”). Ressalta-se, inclusive, que não há qualquer restrição ao processo judicial ou administrativo, tornando ainda mais evidente a sua aplicação às diferentes esferas do Direito Sancionador, o que foi realizado pelas altas Cortes desse país.

A célere sentença do Tribunal Constitucional da Espanha que julgou constitucional a nova Lei Geral Tributária, reforçando a aplicação do princípio da culpabilidade no Direito Tributário Sancionador, também ressaltou necessidade de obediência ao princípio da presunção da inocência quando da aplicação de quaisquer sanções, sejam elas penais ou

administrativas, estas últimas em geral, ou tributárias, em particular¹⁴¹:

no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el Ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendo en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. (STC 76/1990)

A doutrina espanhola também reconhece a aplicação do princípio em comento no que se refere ao Direito Administrativo Sancionador, conforme explica Alejandro Nieto:

tampoco ofrece dudas la naturaleza de esta figura ya que en el Derecho español se admite con unanimidad que la presunción de inocencia es un derecho, con toda la potencial efectividad que ello supone, y con la ventaja adicional de que cabalmente por ser derecho – y derecho fundamental – se abre paso hasta el Tribunal Constitucional a través del recurso de amparo. (NIETO, 2008, p. 415).

Na França também se verifica a aplicação do princípio da presunção da inocência no Direito Administrativo Sancionador. Entretanto, tal aplicação, como adverte Georges Dellis, citado por Osório, é bem mais comedida. Segundo o autor francês, o princípio tem como principal consequência a distribuição do ônus probatório, determinando que, em geral, ele se encontra nas mãos da autoridade administrativa, mas sem que com isso se diga que o poder público deve suportar toda carga da produção de provas, excluindo a necessidade de participação do administrado. Na dúvida, a interpretação deve pender para o acusado, mas o princípio se refere muito mais a possibilitar o direito de defesa do suposto infrator do que propriamente privilegiar uma inocência cômoda. No que se refere à presunção da inocência, o fundamental seria assegurar ao imputado todas as garantias e condições ao pleno exercício de seu direito de defesa. (OSÓRIO, 2000, p. 357-358).

Na doutrina brasileira também é possível se identificar autores que consideram fundamental a observância do princípio da presunção da inocência em outras esferas punitivas diferentes do Direito Penal, especialmente aqueles que escrevem no contexto de um Direito Administrativo Sancionador.

Exemplo dessa corrente é o pensamento de Rafael Munhoz de Mello, para quem:

Muito embora o texto constitucional se refira à atividade punitiva exercida pelo Poder Judiciário através de sanções penais, o preceito também é aplicável ao exercício da competência punitiva pela Administração pública, quando menos por

¹⁴¹ O Tribunal Constitucional já possuía entendimento favorável à aplicação do princípio ao Direito Administrativo Sancionador, como se verifica na STC 13/1982.

força do princípio da máxima efetividade das garantias constitucionais, tantas vezes mencionado no presente trabalho. (MELLO, 2007, p. 245).

Fábio Medina Osório também reconhece a necessidade de aplicação do princípio da presunção da inocência no Direito Administrativo Sancionador. Entretanto, tendo em vista as particularidades do regime jurídico destinado às infrações administrativas, propõe uma aplicação mais restritiva do que a realizada na Espanha:

Opera a presunção de inocência no campo administrativo e no terreno penal, com diferenças sensíveis. Trata-se de uma garantia genérica da pessoa humana. O Tribunal Constitucional espanhol, ao contrário da orientação majoritária da doutrina e jurisprudência brasileiras, estabelece um alcance bem mais amplo ao princípio da presunção de inocência.

Sem embargo, em alguns casos, é controvertido o alcance da presunção da inocência.

(...) creio que se revela mais acertada a visão doutrinária oriunda do direito francês, que trabalha com maiores cautelas o princípio da presunção de inocência, cujo alcance prático tem se desenvolvido em âmbitos mais restritos, com notórias limitações, ao ponto de se dizer que esse princípio estaria “doente”, em franca decadência, não sendo capaz de proteger o imputado contra todas as possíveis aparências de culpa.” (OSÓRIO, 2000, p. 352-357).

Conforme será delineado no decorrer deste item do estudo, acredita-se que a doença pela qual passaria o princípio da presunção da inocência não pode ser fatal perante o ordenamento jurídico brasileiro, aliás, perante qualquer ordenamento relativo a um país que se diz democrático, eis que introduz verdadeiramente uma nova ótica sobre o processo sancionador, impedindo arbitrariedades graves caso sua lógica seja suprimida. Por outro lado, não vigora absoluto, autorizando ao acusado, em qualquer circunstância, a postura passiva de simples negativa de autoria dos fatos. Particularidades do Direito Administrativo e do Direito Tributário (em especial), tais como a presunção de legalidade dos atos públicos e o princípio da praticidade, impõem que certos cuidados devem ser realizados quando da tradução do princípio em comento.

Na jurisprudência pátria, poucas são as manifestações do princípio da presunção de inocência fora da seara penal. No entanto é possível citar, ao menos a título de exemplo, dois acórdãos em que o Excelso Supremo Tribunal Federal aplicou o princípio para afastar implicações danosas aos acusados, antes que fossem julgados culpados.

No primeiro caso citado, o STF afirmou expressamente que a exclusão de candidato de concurso público em razão da existência de inquérito ou ação penal, antes do trânsito em julgado da condenação ofende frontalmente o princípio da presunção da inocência:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. CONCURSO PÚBLICO. POLÍCIA MILITAR. CANDIDATO. ELIMINAÇÃO. INVESTIGAÇÃO SOCIAL. ART. 5º, LVII, DA CF. VIOLAÇÃO. I - Viola o princípio constitucional da presunção da inocência, previsto no art. 5º, LVII, da Constituição Federal, a exclusão de candidato de concurso público que responde a inquérito ou ação penal sem trânsito em julgado da sentença condenatória. Precedentes. II - Agravo regimental improvido.

(RE 559135 AgR, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe-107 de 13.06.2008).

No segundo, a Corte Suprema afastou norma infraconstitucional mineira que determinava a redução nos vencimentos de servidores públicos estaduais processados criminalmente, ainda que sem decisão condenatória transitada em julgado. Confira-se:

EMENTA: ART. 2º DA LEI ESTADUAL 2.364/61 DO ESTADO DE MINAS GERAIS, QUE DEU NOVA REDAÇÃO À LEI ESTADUAL 869/52, AUTORIZANDO A REDUÇÃO DE VENCIMENTOS DE SERVIDORES PÚBLICOS PROCESSADOS CRIMINALMENTE. DISPOSITIVO NÃO-RECEPCIONADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA E DA IRREDUTIBILIDADE DE VENCIMENTOS. RECURSO IMPROVIDO. I - A redução de vencimentos de servidores públicos processados criminalmente colide com o disposto nos arts. 5º, LVII, e 37, XV, da Constituição, que abrigam, respectivamente, os princípios da presunção de inocência e da irredutibilidade de vencimentos. II - Norma estadual não-recepcionada pela atual Carta Magna, sendo irrelevante a previsão que nela se contém de devolução dos valores descontados em caso de absolvição. III - Impossibilidade de pronunciamento desta Corte sobre a retenção da Gratificação de Estímulo à Produção Individual - GEPI, cuja natureza não foi discutida pelo tribunal a *quo*, visto implicar vedado exame de normas infraconstitucionais em sede de RE. IV - Recurso extraordinário conhecido em parte e, na parte conhecida, improvido.

(RE 482006, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 07/11/2007, DJe-162 14.12.2007).

Especificamente no Direito Tributário Sancionador, Paulo Roberto Coimbra Silva aborda o princípio da presunção de inocência principalmente fazendo um contraponto com o princípio da praticidade fiscal. Segundo referido autor, a clara tensão existente entre esses dois princípios não pode resultar na supressão de nenhum deles. A consequência dessa colisão deveria ser uma interpretação capaz de compatibilizá-los. Nesse desiderato, Silva propõe que:

É notável essa particularidade do princípio da presunção de inocência, no âmbito do Direito Tributário Sancionador, resultante da tensão oposta pela praticidade: a Administração é dispensada de demonstrar a culpa do infrator, restringindo-se seu indispensável *onus probandi* aos elementos objetivos do ato infracional. Nesse sentido, d'outra margem, assiste ao acusado o insuprimível direito de demonstrar a ausência de culpa, para se eximir dos indesejáveis efeitos da imputação das sanções punitivas. (SILVA, 2007, p. 346).

Verifica-se, então, que conferindo aspectos mais ampliados ou restritos ao princípio da presunção da inocência, a doutrina e a jurisprudência abonam sua aplicação no Direito Tributário Sancionador, fato com o qual não se pode discordar, cabendo apenas analisar

algumas consequências lógico-jurídicas da adoção desse princípio e os limites em que são verificadas.

7.4.1 O ônus da prova no Direito Tributário Sancionador

Um importante aspecto decorrente da aplicação do princípio da presunção da inocência no Direito Tributário Sancionador é o fato de que se passa a incumbir à Administração Tributária o ônus da comprovação da materialidade do ilícito fiscal. Ora, se o contribuinte (ou responsável) deve ser tratado como inocente até o trânsito em julgado de sua condenação, depreende-se que incumbe à autoridade lançadora o dever de provar os elementos objetivos da infração tributária. Em outras palavras: o acusado é inocente até que a Administração Pública prove o contrário.

A título de comparação, cabe frisar que a jurisprudência espanhola chega a ser radical no que refere ao princípio da presunção de inocência, entendendo que compete unicamente à Autoridade Administrativa não só comprovar a materialidade do ilícito tributário, mas também seu elemento subjetivo, quer dizer, o dolo ou a culpa do contribuinte, mesmo que levíssima. Ilustrativamente, veja-se:

Toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de dos hechos, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre los mismos hechos. (STC 131/1993).

La presunción de inocencia no sólo tiene que ver con la prueba de la autoría de los hechos, aunque sea su vertiente más usual de aplicación, sino que además se relaciona con la culpabilidad imputable al que, en su caso, los realiza, sin que pueda acantonarse el ámbito de su funcionalidad en aquel primer plano de demostración de los hechos, ya que toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par de certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza de juicio de culpabilidad sobre estos mismos hechos. (STS de 2 e de 30 de junho de 2003).

A doutrina da Espanha não diverge, em sua grande maioria, do posicionamento jurisprudencial acima demonstrado, como se depreende do entendimento de García de Enterría e Tomás-Ramón:

La supuesta presunción de verdad de los actos administrativos no es tal, sino un mecanismo de autotutela previa o provisional que presume solo la validez en tanto ésta no se destruya a través de un medio impugnatorio (salvo las nulidades de pleno derecho); pero la impugnación podrá basarse, justamente en que la Administración no ha alcanzado con sus pruebas a destituir esa precisión constitucional de inocencia. (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 2000, P. 107).

Com relação ao Direito Administrativo Sancionador Brasileiro, Rafael Munhoz de Mello defende que:

Mas a presunção de inocência admite prova em contrário, que deve ser produzida pela parte que acusa. Trata-se de presunção relativa; portanto, não absoluta. O ônus de produzir tal prova contrária compete à Administração Pública, a quem incumbe trazer aos autos elementos que provem que o acusado, agindo com culpa, praticou a infração administrativa. (MELLO, 2007, p. 347).

Na esfera do Direito Tributário Sancionador, conforme anteriormente mencionado, Paulo Roberto Coimbra Silva, também ressalta o dever da fiscalização de provar a materialidade da infração fiscal, ressaltando a prova do elemento subjetivo, que deve ficar a cargo do contribuinte, se este não agiu sequer com culpa:

É, pois, ineximível o dever da administração de comprovar, ao menos objetivamente, a ilicitude – nascimento da(s) obrigação(ões) inadimplidas, conduta típica, resultado e autoria infracionais – antes de imputar suas conseqüências aos seus protagonistas e partícipes. Se ausentes tais provas, incumbirá ao acusado tão-somente o ônus de requerer em juízo o reconhecimento da nulidade do ato administrativo punitivo desprovido de provas ou baseado em suposta presunção de veracidade. (SILVA, 2007, p. 347).

Cumprido, contudo, ressaltar que a diferença entre o regime jurídico penal e o tributário impõe considerações no que se refere à expressão trânsito em julgado de sentença condenatória. Isso porque, no que se refere ao Direito Tributário Sancionador brasileiro, especialmente quanto às multas fiscais, a presunção da inocência se verifica apenas até a inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Após essa data, a sanção considera-se aplicada, passando-se para sua mera execução. Ademais, o próprio art. 204, do Código Tributário Nacional determina de forma expressa a inversão da presunção na medida em que é a dívida regularmente inscrita goza de certeza e liquidez.

Entende-se que tal fato não viola o princípio em análise, mormente em razão de que a penalidade pecuniária definitivamente aplicada ao infrator se torna, por opção do legislador pátrio, um crédito tributário como outro qualquer. Logo, a penalidade aplicada torna-se dívida tributária e será executada na forma prevista na legislação tributária, não se diferenciando, nesse tocante, do tributo.

Justamente em decorrência dessa particularidade é que o processo tributário administrativo ganha importância, devendo ser elevado a um modelo constitucionalizado, dotado de todas as garantias a ele inerentes (em especial a ampla defesa, o contraditório, a

isonomia e a presunção de inocência)¹⁴², sob pena de não se conseguir mitigar a presunção de inocência que milita a favor do contribuinte, culminando em uma certidão de dívida ativa sem qualquer executoriedade. Em outras palavras, se a presunção de inocência será invertida após a inscrição em dívida ativa, é antes desse procedimento que a Administração Tributária deve comprovar toda a materialidade da infração tributária, e isso por meio de um processo analisado pela ótica de que o contribuinte é inocente até a finalização de seu trâmite integral.

Por outro lado, diferentemente do que ocorre no Direito Penal, o Direito Tributário Sancionador não se submete ao princípio da intervenção mínima, nem mesmo pode culminar nas sanções mais graves admitidas no direito pátrio: as restritivas de liberdade. Some-se a isso o fato de que os atos emanados pelas Autoridades Administrativas (inclusive tributárias) geralmente gozam de relativa presunção da validade, e se verifica o contexto em que deve ser analisada a questão, compatibilizando todas essas particularidades.

Assim, a presunção de inocência realmente deve ser aplicada ao Direito Tributário Sancionador, mas com necessários temperamentos, que restringem significativamente o seu alcance se comparado com o visualizado no Direito Penal. Isso, até mesmo porque, a presunção de inocência não ilide, por completo, a presunção de legalidade dos atos administrativos, sob pena de praticamente se impossibilitar a aplicação de infrações.

De fato, entende-se que os atos emanados pelo poder público (declarações, certidões etc.), ao menos, configuram-se como mais um elemento de prova a ser considerado em cada caso concreto.

Segundo Fábio Medina Osório: “Documentos, atas, atos administrativos elaborados por funcionários públicos gozam, no mínimo, do status de meios de provas, não sendo considerados meras denúncias.” (OSÓRIO, 2000, p. 360). No mesmo sentido já decidiu o Tribunal Constitucional espanhol, como se verifica no seguinte trecho da STC 14/1997:

la prueba corresponda a quien acusa sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, y cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un procedimiento absolutorio (fundamento jurídico 8º B). Estos principios generales no impiden que las actas de infracción, donde los funcionarios competentes consignan los hechos que observan en el curso de sus comprobaciones e investigaciones, sean consideradas como medios de prueba, capaces de destruir, en su caso, la presunción de inocencia que protege a todo ciudadano. (STC 14/1997 de 28 de janeiro de 1997).

¹⁴² A respeito de um modelo constitucionalizado de processo tributário administrativo e suas conseqüências na lavratura da certidão de dívida ativa, confira-se: AZEVEDO; MITRE, 2009, p. 7554-7579.

Dessa forma, se todo conjunto probatório, incluindo tais atos administrativos, aponta para a efetiva ocorrência do ilícito tributário, não se pode admitir que o contribuinte se valha da presunção de inocência, para apenas negar a autoria do injusto, sem trazer qualquer elemento de prova que dê suporte a sua tese. Dito de outra forma, os atos administrativos, se não mantêm de forma absoluta sua presunção de legalidade, incrementam o contexto probatório e, em caso de culminarem na indicação do contribuinte como infrator, transmitem-lhe o ônus de comprovar a sua inocência.

Como defende Rafael Munhoz de Mello:

O reconhecimento de que compete à Administração Pública o ônus da prova no processo administrativo sancionador não afasta a presunção de legitimidade dos atos administrativos. (...) a presunção de legitimidade exerce relevante papel no curso do processo administrativo sancionador, atribuindo força probante a certos documentos pela própria Administração Pública, notadamente aos que declarem a ocorrência de fatos presenciados pelo agente administrativo, como, por exemplo, um auto de infração. Tais documentos devem ser considerados como elemento de prova produzido pela Administração Pública, devendo ser valorados ao final do processo administrativo, em conjunto com os demais elementos de prova trazidos pelas partes. (MELLO, 2007, p. 248-249).

A título exemplificativo pode-se citar o caso de autuações fiscais decorrentes do crédito indevido de ICMS destacado em notas fiscais declaradas inidôneas pela Administração Tributária. Nesse caso, o ato declaratório de inidoneidade publicado pelo Poder Público já autoriza a lavratura do competente auto de infração contra o contribuinte que se apropriou de créditos do referido imposto, eis que relacionados com as empresas referidas no ato declaratório. Todavia, tal ato não possui presunção absoluta de legalidade, pelo contrário, possibilita que o contribuinte autuado realize as provas necessárias para comprovar que as operações mercantis efetivamente ocorreram, legitimando o aproveitamento de créditos do ICMS, mesmo constatando-se vícios formais nas notas fiscais autuadas¹⁴³.

Ainda quanto à validade dos atos administrativos, vale salientar que ela somente prospera se o contexto probatório efetivamente apontar para a configuração dos elementos objetivos da infração. Caso isso não ocorra, prevalece a presunção de inocência do acusado, ainda mais considerando que ele não pode ser apenado em caso de dúvida (*in dubio pro reo* – art. 112, do CTN).

Além das considerações sobre a importância do processo tributário administrativo (tendo em vista que é nele que deve prevalecer com ênfase a presunção da inocência a fim de

¹⁴³ Nesse diapasão decidiu recentemente o Colendo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos: REsp 1.148.444/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJE 27/04/2010).

se culminar em uma CDA exequível), bem como a respeito da presunção de legalidade dos atos administrativos, também há de se ressaltar as hipóteses em que se configuram as variadas excludentes de responsabilidade por infrações.

Conforme defendido, compete à Autoridade Tributária apurar a materialidade das infrações tributárias, mas qualquer condição subjetiva que seja capaz de culminar na exclusão da culpabilidade ou do fato típico, tais como os erros de tipo e de proibição, o caso fortuito e a força maior, devem ser comprovados pelo próprio acusado. À Administração cabe comprovar a ocorrência objetiva do fato ilícito e, ao infrator, os detalhes que poderiam mitigar seu aspecto subjetivo¹⁴⁴. Tal fato decorre, justamente, em razão da correta interpretação do art. 136, do CTN, que ressalta a desnecessidade da comprovação da intenção do agente para a aplicação da multa, mas não impede que, em contrapartida, o agente desqualifique a sua culpa.

Concorda-se, portanto, com Silva na medida em que o autor propugna que:

Insista-se que os elementos subjetivos, mais especificamente a culpa em sentido estrito, são importantes, imprescindíveis mesmo à configuração das infrações estritamente tributárias. Entretanto, não cabe à Administração comprovar sua presença, como deve fazer em relação aos elementos materiais e objetivos da infração, mas incumbe ao acusado demonstrar sua ausência. (SILVA, 2007, p. 345).

Em síntese, em razão do princípio da presunção da inocência, no Direito Tributário Sancionador o ônus da prova com relação aos elementos que compõem materialmente o ilícito tributário é da Administração Tributária, que deve fazê-lo na esfera administrativa, sob pena de culminar em uma certidão de dívida ativa não dotada da certeza e liquidez indispensáveis para sua posterior execução. Todavia, se o Poder Público, na instrução do processo, apresenta atas, declarações, certidões e outros atos administrativos que apontam para a configuração do injusto, compete ao acusado realizar as contraprovas que afastem sua responsabilidade. Por fim, a infração materialmente tenha ocorrido, mas de forma maculada por alguma circunstância excludente de culpabilidade ou do fato típico, também cabe ao acusado comprovar tais hipóteses. Reitera-se: à Administração cabe apenas a prova das condições objetivas da infração, as subjetivas ficam a cargo do acusado, em decorrência da aplicação do art. 136, do Código Tributário Nacional.

¹⁴⁴ Segundo a jurisprudência espanhola, diferentemente do que ocorre no Brasil, a Administração Pública deve comprovar não apenas a materialidade da infração, mas também a culpa do infrator. Dessa forma, feitas essas provas pelo Poder Público com relação a ambos os aspectos, não pode simplesmente o contribuinte alegar a presunção da inocência. Nesse caso, como defendido, há obrigatoriedade do acusado de comprovar a exclusão da culpabilidade. Confira-se: STS de 23 de janeiro de 1998.

7.4.2 *A prova indiciária no Direito Tributário Sancionador e o princípio da presunção da inocência*

Nos termos defendidos acima a prova da materialidade da infração tributária deve ser realizada pela Autoridade Fiscalizadora em decorrência, não só do princípio da presunção da inocência, mas também da culpabilidade e da pessoalidade da pena. Entretanto, verifica-se que no Direito Tributário há constante tensão entre tais princípios e a praticidade fiscal¹⁴⁵, que induz a busca da eficiência em matéria tributária, autorizando que o legislador possa “adotar medidas eficazes e atribuir à administração fazendária as potestades necessárias para exigir e lograr o fiel cumprimento das obrigações fiscais.” (SILVA, 2007, p. 343-344).

Justamente em razão dessa tensão, em casos em que se torna extremamente complicada ou impossibilitada a realização da atividade probatória pela fiscalização diretamente sobre a materialidade da infração tributária, utilizam-se provas indiciárias ou indiretas no processo de concretização da norma sancionadora, o que, *a priori*, poderia configurar uma violação ao princípio da presunção da inocência.

Todavia, entende-se que é possível a adoção dessa técnica, sem ofensa ao princípio em comento, tendo em vista que as particularidades do regime jurídico do Direito Tributário Sancionador mitigam seu âmbito de abrangência, diferentemente do que ocorre no Direito Penal. De fato, não tratar o contribuinte como culpado antes do término do processo tributário administrativo se relaciona, nos termos demonstrados acima, com a imputação do ônus da prova da materialidade da infração para a Administração Tributária, bem como com a possibilidade plena do contribuinte comprovar a ausência de culpa ou a inocorrência do fato típico. Isso, nos casos em que verificadas causas excludentes da responsabilidade ou quando formalizados atos administrativos com presunção de validade, culminando na exigência prova em contrário por parte do acusado.

O Tribunal Supremo espanhol, mesmo considerando efeitos muito mais amplos ao princípio da presunção da inocência do que os admitidos no Direito Tributário Sancionador brasileiro, assim se reportou às provas indiciárias:

aquella que muestra la certeza de unos hechos que no son en sí mismos los integrantes de la infracción o los determinantes de la culpabilidad, pero de los que cabe inferir lógicamente una y otra (...). Dicha prueba sólo será apta para destruir aquella presunción constitucional: a) cuando los indicios estén efectivamente

• ¹⁴⁵ Sobre os limites da praticidade fiscal, confira-se DERZI, 2007, p. 357-358.

probados; y b) cuando el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de la realidad del hecho infractor y la culpabilidad. (STS de 31 de março de 1998).

Fábio Medina Osório também ressalta a possibilidade da adoção da prova indiciária no Direito Administrativo Sancionador, como se verifica no excerto abaixo:

O Direito Administrativo Sancionador é especialmente receptivo à prova indiciária, até porque essa modalidade de prova é fundamental no estabelecimento de pautas de “razoabilidade” dos julgamentos. No fundo, a razoabilidade do decreto condenatório é muito mais importante do que a suposta “certeza” subjetiva absoluta do julgador. As “certezas” também podem assumir proporções essencialmente subjetivas e, se levadas à radicalidade filosófica que comportam, podem produzir eternas perplexidades.

No campo probatório, cabe aduzir que os indícios podem ser suficientes para uma condenação, especialmente no terreno de aplicação do direito administrativo sancionador. (OSÓRIO, 2000, p. 365).

Assim, a prova indireta ou indiciária pode ser acatada, em casos especiais, quando, cumulativamente:

- a) a fiscalização comprovar a impossibilidade ou inviabilidade da realização da prova direta sobre a materialidade da infração tributária;
- b) os indícios restarem efetivamente provados no procedimento sancionador; e
- c) o órgão sancionador argumentativamente demonstrar o vínculo lógico entre os indícios provados à materialidade infracional, de modo a apontar a ocorrência do ilícito e o mínimo elemento subjetivo que ele requer para sua configuração.

Ressalta-se, contudo, que a prova indireta obrigatoriamente deve autorizar a contraprova por parte do acusado, sob pena não só de violação à presunção de inocência, mas também da ampla defesa, que deve nortear o procedimento sancionador administrativo e judicial.

7.4.3 A vedação às provas ilicitamente obtidas

Outro importante ponto decorrente do princípio da presunção de inocência é a impossibilidade de serem admitidas, no Processo Tributário Sancionador, provas colhidas ilicitamente. Isso porque, em qualquer seara do Direito, mormente quando se trata de

procedimentos destinados à imposição de penalidades, devem prevalecer apenas as provas legalmente obtidas.

De fato, a Constituição da República veda expressamente a utilização de provas ilícitas nos processos de qualquer espécie, conforme se depreende do art. 5º, inciso LVI, que assim determina:

Art. 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos; (BRASIL, 1988).

A respeito do tema, Paulo Roberto Coimbra Silva afirma categoricamente a impossibilidade de utilização de provas ilícitas obtidas pelo fisco Direito Tributário Sancionador:

Assim sendo, qualquer prova obtida pelo fisco sem a rigorosa observância dos termos e das formas expressamente previstas em lei, ou extravasando os limites decorrentes dos princípios expressa ou implicitamente encartados na Constituição Federal, tais como aqueles decorrentes da inviabilidade domiciliar, de correspondência e demais espécies de comunicação, sigilo bancário¹⁴⁶, *et cetera*, não serão lícitos e tampouco aptos a fundamentar validamente qualquer ato sancionatório. (SILVA, 2007, p. 349).

No mesmo sentido, já se manifestou repetidas vezes o Tribunal Constitucional da Espanha com relação ao Direito Penal e, especificamente, quanto ao Direito Administrativo Sancionador, como se verifica, ilustrativamente, na seguinte decisão:

En los términos en que se plantea el debate casacional, procede dejar constancia de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la prohibición de valorar en un procedimiento administrativo sancionador pruebas obtenidas con violación de derechos fundamentales, que, en relación con su incidencia en el proceso penal, se resume en la sentencia constitucional 259/2005. (STS 3873/2006, de 26 de junho de 2006).

Silva analisa a questão sob a ótica da produção de provas ilícitas de acusação, ou seja, por parte do fisco. Nesse caso, concorda-se com o posicionamento acima. Todavia, a vedação à utilização de tais provas comporta temperamentos na hipótese em que servir elemento

¹⁴⁶ Inclusive, a respeito do sigilo bancário, importa ressaltar que o Excelso Supremo Tribunal Federal, em recente decisão proferida no RE nº 389.808PR, entendeu como inconstitucional o repasse das informações sobre a movimentação bancária do contribuinte diretamente da instituição financeira para a Autoridade Tributária, sem autorização do Poder Judiciário, conforme autorizaria a Lei Complementar nº 105/01. O STF entendeu que não se tratava de negativa de fornecimento de dados, mas sim que deve-se observar a reserva de jurisdição em casos como esse.

essencial para a demonstração da inocência do acusado. Em tais hipóteses, tendo em vista justamente a aplicação do princípio da presunção da inocência, crê-se que a prova ilícita capaz de inocular o contribuinte não pode ser simplesmente desconsiderada pela Autoridade Tributária.

No mesmo sentido, Fábio Medina Osório afirma que:

Essa prova [ilícita] poderia ser valorada, creio, em benefício do acusado, se for concludente, real, verdadeira, incontestável, definitiva. O acusado poderá ser punido pela obtenção das provas por meios ilícitos, mas a autoridade competente não deverá desconsiderar essa prova no processo, dado que o princípio da presunção da inocência impediria o decreto condenatório. Talvez aqui se faça presente uma das mais importantes funções e conseqüências da presunção de inocência, projetando efeitos de ordem material, condicionando, subjetiva e objetivamente, decisões sancionadoras. (OSÓRIO, 2000, p. 393).

Desse modo, como corolário do princípio da presunção de inocência, a regra geral é a de que as provas ilícitas não podem ser admitidas para fundamentar a imposição de sanções tributárias, sendo que, em casos especiais, podem ser admitidas em favor do contribuinte acusado, quando fundamentais para a demonstração de sua inocência.

7.5 O princípio da vedação à autoincriminação

O Princípio da Vedação à Auto-Incriminação ou Princípio contra a Auto-Incriminação¹⁴⁷, como preferem alguns autores, está intimamente ligado ao instinto de preservação inerente ao homem, à sua tendência natural a autoconservação. Provavelmente em razão desse fato torna-se bastante complicado precisar sua origem, de forma que, como afirma Carlos Henrique Borlido Haddad, “mais razoável parecer afirmar não ter o princípio propriamente uma origem (*Ursprung*). Consiste em uma invenção (*Erfindung*), em determinado momento histórico, quando os direitos individuais superiorizaram-se e o interesse social relativizou-se.” (HADDAD, 2005, p. 90).

Todavia, se é complicado precisar exatamente o momento de sua origem, é possível afirmar que, na Inglaterra, em razão dos intensos conflitos entre a Igreja e o Estado ocorridos durante os séculos XVI e XVII, o procedimento inquisitório foi substituído pelo acusatório, de

¹⁴⁷ O princípio da vedação à auto-incriminação também costuma ser denominado de direito ao silêncio. Entretanto, prefere-se não utilizar essa denominação, eis que no Brasil o princípio ganhou amplitude maior do que no *comon law*, onde tem efetivamente a conotação de poder o acusado permanecer em silêncio.

forma que se formou o ambiente mais propício para o desenvolvimento do Princípio da Vedação à Auto-Incriminação.

Assim, em 1641, o parlamento inglês impediu o uso dos juramentos nos julgamentos criminais, eliminaram-se os mecanismos inquisitoriais da Coroa e os tribunais *common law* começaram a dominar o sistema criminal inglês. O privilégio contra a autoincriminação foi, então, solenemente afirmado no Estatuto de Carlos I.

No entanto, na Inglaterra, nos primórdios da aplicação do *privilege against self-incrimination*, o direito ao silêncio equivalia praticamente à ausência de defesa, sendo que, nos Estados Unidos da América, por meio do *Bill of Rights* de 1791, que introduziu a conhecida 5ª emenda à Constituição Norte-Americana, o Princípio da Vedação à Auto-Incriminação foi elevado ao status constitucional, assemelhando-se ao direito ao silêncio que conhecemos atualmente.

Em nosso ordenamento jurídico o princípio em tela somente foi inserido expressamente no rol de direitos e garantias fundamentais no texto constitucional de 1988 (art. 5º, inciso LXIII). Em todas as constituições anteriores, apesar de sempre constarem privilégios aos acusados, inexistiram menções expressas à vedação à autoincriminação, apesar de vários autores afirmarem que tal princípio sempre se fez inserido no contexto da ampla defesa.

A Constituição Federal de 1988 resguardou expressamente o direito ao silêncio do acusado, sendo que a confissão não pode mais ser-lhe imposta. Aboliu-se o juramento do réu e o direito de permanecer calado foi elevado ao patamar constitucional. Entretanto, em relação às modalidades não verbais do Princípio da Vedação à Auto-Incriminação coube ao recente labor jurisprudencial, principalmente do Supremo Tribunal Federal, o seu contorno, fato que conferiu ao princípio em nosso ordenamento, uma feição diferente do privilégio ao silêncio consagrado no *common law*.

Não obstante a Carta Política vigente cingir-se somente ao direito de permanecer calado, o princípio contra a autoincriminação abrange todas as ações, verbais ou físicas, capazes de influir em sua própria condenação. Nesse sentido, a permanência em silêncio do acusado, a recusa de submeter-se a intervenções corporais (como o exame de DNA, por exemplo) e a objeção de prestar juramento, são comportamentos que, por trazerem potencial lesão ao direito de defesa do acusado, são geralmente indicados pela doutrina e jurisprudência pátrias como encobertos pelo princípio em comento.

Diferentemente do que ocorre no *common law*, em que o direito do acusado se reduz à possibilidade de ficar em silêncio (mas se decidir falar será ouvido como testemunha), no

Brasil, o Princípio da Vedação à Auto-Incriminação tem interpretação bem mais ampliada, inclusive com o beneplácito do Supremo Tribunal Federal. Na *terrae brasilis*, o STF admitiu a opção do acusado em fornecer ou não elementos de prova a si desfavoráveis nas diversas manifestações possíveis, verbais e não verbais.

Assim, reconheceu-se o princípio na recusa do réu a participar da reconstrução do crime (HC nº 69.026/DF). Em outro acórdão, nossa corte constitucional afirmou sequer ser possível valer-se da condução coercitiva dos réus à diligência de reprodução simulada do delito, pois não poderiam ser compelidos a colaborar na apuração de provas contra eles (RHC nº 64.354/SP). Da mesma forma, decidiu ser legítima a recusa do acusado em fornecer padrões gráficos de próprio punho para exames periciais, visando a instruir procedimento investigatório de crime de falsificação de documento (HC nº 77.135/SP).

Cabe salientar que o Supremo Tribunal Federal, afirmando expressamente a possibilidade de se invocar o Princípio da Vedação à Auto-Incriminação nas comissões parlamentares de inquérito, chegou a reconhecer o direito de qualquer pessoa, na qualidade de testemunha, indiciado ou de réu, prestar depoimento perante órgãos do Poder Legislativo, do Poder Executivo ou do Poder Judiciário (HC nº 79.812/SP). Em outras palavras, o princípio em tela não vigoraria, segundo nosso Tribunal Supremo, apenas em procedimentos penais *stritu sensu*, mas em todos os casos destinados à imposição de potestades sancionadoras estatais.

É importante salientar que o Princípio da Vedação à Auto-Incriminação se relaciona a dois outros princípios no sentido de conferir a garantida necessária, no contexto do paradigma atual, aos acusados, ou seja, os Princípios da Presunção da Inocência¹⁴⁸ e da Culpabilidade.

Ora, o acusado não está obrigado a apresentar provas contra si próprio pela simples razão de que, se a princípio é inocente, isso seria contraditório e, até mesmo, materialmente impossível. A inocência geralmente não se prova, ou pelo menos, não se incumbe ao acusado prová-la, inclusive porque se caracterizaria como prova negativa, prejudicando de forma evidente sua defesa.

Ademais, com a substituição de modelo do processo inquisitório para o acusatório e com a evolução dos direitos e garantias fundamentais, aquele que acusa deve não só comprovar a materialidade do delito, como a culpabilidade do agente, sendo tais princípios (presunção de inocência e culpabilidade) conectados umbilicalmente com o fato de não se exigir do acusado que colabore na produção de provas contra si mesmo.

¹⁴⁸ Segundo Carlos Henrique Borlido Haddad, somente haverá efetivo reconhecimento da vedação à auto-incriminação quando a inércia do acusado não implicar na assunção de sua culpa. (HADDAD, 2005, p. 273).

Na Espanha, o direito a não se autoincriminar tal foi elevado ao status constitucional, estando expressamente previsto no artigo 24.2, que determina que “Asimismo, todo tienen derecho (...) a no declarar contra si mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”.

Nesse país, também diferentemente do que visualizado no Brasil, a vedação à autoincriminação não ganhou caráter totalmente ampliado. Segundo Jorge Sarro Riu, em obra específica sobre o princípio e sua aplicação ao Direito Tributário Sancionador, ele se relaciona com a confiabilidade das provas decorrente da voluntariedade exteriorizada pelo acusado, de um lado, e com a proteção contra coações abusivas de outro. (RIU, 2009, p. 55). Dessa forma, por exemplo, o Tribunal Constitucional espanhol autoriza, por exemplo, a extração forçada de sangue, a coleção também coagida de DNA e mesmo a obrigação do acusado a submeter-se ao teste do bafômetro, o que é nosso ordenamento efetivamente não permite.

No Direito comunitário europeu, a aplicação do citado princípio é indene de dúvidas, como consta expressamente do art. 6º da Convenção Europeia já citado no presente trabalho e como já decidiu inúmeras vezes o Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia¹⁴⁹.

Ocorre, todavia, que a aplicação do princípio da vedação à autoincriminação deve ser analisada com bastante cautela quando se pretende sua aplicação no Direito Tributário Sancionador, tendo em vista que, em decorrência de seu regime jurídico, há que se realizar o devido contraponto com o dever do contribuinte de colaborar com a fiscalização tributária. Nessa hipótese, novamente está em evidencia a tensão entre autonomia pública e privada, cabendo ao intérprete desenvolver um discurso que seja capaz de realizar uma síntese legítima a essa complicada dialética.

Assim, pode-se afirmar que, de fato, não há dúvidas sobre a importância da obrigação do sujeito passivo de prestar informações ao Fisco, eis que, na maioria das vezes, são esses dados que servirão de fundamento para a constatação do nascimento das obrigações tributárias. Inclusive, atualmente, verifica-se a tendência das legislações tributárias em cada vez mais conferir ao contribuinte a tarefa de apurar e recolher os tributos, tornando-os, em sua imensa maioria, sujeitos à sistemática de lançamento denominada de por homologação. A importância das informações prestadas pelo contribuinte, dentro desse contexto, é claramente majorada. Pode-se afirmar, portanto, que, sem essa obrigação, a atividade fiscalizatória estaria praticamente comprometida, atravancando o próprio desenvolvimento do Estado.

Nesse sentido, o art. 194 do Código Tributário Nacional determina que cabe à

¹⁴⁹ Dentre muitos outros, confira-se o caso Orkem contra Comisión – STJCE, de 18 de outubro de 1989.

legislação tributária (incluindo-se, portanto, as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos, bem como as normas complementares em matéria tributária – arts. 96 e 100 do CTN) regular a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Já o art. 195 do CTN é claro ao determinar o direito do Fisco de “examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais”, sem que o contribuinte possa alegar qualquer excludente ou limitativa a esse direito, exceto no que se refere aos direitos e garantias fundamentais. Determinando o direito do Fisco a examinar as mercadorias e documentos do contribuinte, marcou o CTN, a *contrariu sensu*, a obrigação do contribuinte de colaborar com a fiscalização.

O tributarista Luciano Amaro afirma que: “a fiscalização tem, em regra, o direito de examinar livros, documentos, faturas, notas, registros, mercadorias, não lhe podendo opor normas comerciais que negam ou limitam esse direito”. (AMARO, 2008, p. 481)

A Súmula nº 439 do Supremo Tribunal Federal reforça, justamente, o dever do contribuinte de prestar informações à fiscalização. Entretanto, em favor do fiscalizado, traz importante restrição, ou seja, o direito de vistoriar os documentos contábil-fiscais do contribuinte deve se ater exclusivamente aos pontos objeto da investigação.

Ainda sobre o dever de prestar informações, Leandro Paulsen afirma que:

O art. 195 do CTN estampa a obrigação inequívoca de qualquer pessoa jurídica de dar à fiscalização tributária amplo acesso aos seus registros contábeis, bem como as mercadorias e os documentos respectivos. De fato, a obrigação do contribuinte de exibir os livros fiscais abrange também a obrigação de apresentar todos os documentos que lhes dão sustentação. Entendimento diverso jogaria no vazio a norma, retirando-lhe toda a utilidade, o que contraria os princípios da hermenêutica. (PAULSEN, 2007, p. 1.165).

Pode-se afirmar, nesse diapasão, que o dever de informação ao Fisco pode ocorrer, basicamente, de duas formas: por intimações específicas para apresentação de documentos no curso da fiscalização e mediante o cumprimento de obrigações acessórias.

No primeiro caso, seja a razão da insuficiência de dados decorrentes das obrigações acessórias cumpridas, ou mesmo do inadimplemento dessas obrigações, o Fisco pode solicitar expressamente, no decorrer da fiscalização, que o contribuinte apresente as informações necessárias, exiba documentos ou livros fiscais, desde que sejam cumpridos todos os requisitos formais previstos na legislação tributária (art. 196 do CTN).

Cabe ressaltar, ainda na hipótese da intimação para apresentação de informações, que o contribuinte que não cumprir as determinações do Fisco costuma sofrer pesadas

consequências que, por sua vez, devem ser balizadas pelos direitos e garantias fundamentais dispostos em nossa Carta Política.

O art. 200 do Código Tributário Nacional, por exemplo, prevê a possibilidade das autoridades administrativas federais solicitarem diretamente o auxílio da força pública em casos de embaraço, desacato ou ausência de efetividade da fiscalização.

Esse dispositivo, à luz da Constituição de 1988, possui constitucionalidade duvidosa, mormente em razão do Princípio da Inviolabilidade de Domicílio (art. 5º, inciso, XI). Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou que, se o art. 200 do CTN não pode ser considerado inconstitucional de plano, ele deve se adaptar à nova ordem constitucional, sendo reduzido a “simples norma de competência para, uma vez no interior da dependência domiciliar, efetivar as diligências legalmente permitidas: o ingresso, porém, sempre que necessário vencer a oposição do morador, passou a depender de autorização judicial prévia”¹⁵⁰.

Outra possível consequência do não atendimento à intimação fiscal para prestação de esclarecimentos, informações ou exibição de documentos é a utilização de técnicas de apuração de tributos como o arbitramento, o levantamento quantitativo fiscal etc., inclusive autorizadas pelo art. 148, do CTN.

A respeito dessas modalidades de verificação da ocorrência da obrigação tributária para a realização do procedimento de lançamento, adverte Hugo de Brito Machado que:

Aqueles dispositivos legais que autorizam o arbitramento do valor do tributo devem ser interpretados como atenção especial para o elemento sistêmico, ou contextual, com destaque para os princípios constitucionais, entre os quais o da garantia do devido processo legal e da ampla defesa. (MACHADO, 2007, p. 272).

Mormente nos casos da legislação federal, o desatendimento a intimações fiscais pode levar ao agravamento da penalidade, aumentando-a em valor equivalente à sua metade, nos exatos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, sendo esta possibilidade importante para a análise do Princípio da Vedação à Auto Incriminação frente ao Direito Tributário Sancionador, tendo em vista que influenciará diretamente na dosimetria das multas tributárias.

Por outro lado, a legislação tributária pode obrigar o sujeito passivo a realizar deveres instrumentais ou formais em prol da arrecadação ou da fiscalização de tributos, sob a forma de obrigações acessórias (deveres instrumentais) que, caso inadimplidas, ensejam a aplicação de penalidades pecuniárias, convertidas em obrigações principais, de forma a receber o

¹⁵⁰ Confira-se: HC 79512, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/1999, DJ 16.05.2003.

mesmo tratamento processual dos tributos, as chamadas multas tributárias.

A respeito da importância desses deveres, importante transcrever o entendimento de Paulo de Barros Carvalho em artigo específico sobre as obrigações tributárias:

O plexo de providências que as leis tributárias impõem aos sujeitos passivos e que nominamos de ‘deveres instrumentais’ ou ‘deveres formais’, tem como objetivo precípuo relatar em linguagem os eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas para atingir seus propósitos ordinatórios. Tais deveres assumem, por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que, sem eles, muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria. (CARVALHO, 2008b, p. 227).

Logo, pode-se afirmar que, seja em decorrência de intimações, pedidos de esclarecimentos, de entrega de documentos e de disponibilização de dados, ou em razão do estabelecimento de deveres formais/instrumentais, o dever do sujeito passivo de informar o Fisco é de fundamental importância para as funções arrecadatórias do Estado, sendo que sua desnaturação pode, até mesmo, fazer ruir a base do Direito Tributário.

No Direito Tributário espanhol não é diferente. Sobre o dever de prestar informações ao fisco, Jorge Sarro Riu afirma que:

el deber de colaborar encuentra apoyo constitucional no ya por que constituya una manifestación más del deber de contribuir sino porque su ausencia haría imposible la consecución de objetivos e intereses constitucionalmente reconocidos. En otras palabras, puede afirmarse que el deber de colaborar resulta necesario en la medida en que forma parte del núcleo esencial del deber de contribuir. (RIU, 2009, p. 37).

Demonstrado o desenvolvimento do Princípio da Vedação à Auto-Incriminação e sua importância, bem como ressaltado o dever de prestar informações ao Fisco e sua imprescindibilidade para o Direito Tributário, mister realizar um contraponto entre esses dois conceitos, buscando determinar a forma e os limites em que o citado princípio pode ser compreendido no contexto do Direito Tributário Sancionador.

A própria Constituição da República de 1988, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, ressaltou no art. 145, § 1º, a necessidade de se observarem os direitos individuais quando da tributação, em especial no momento da identificação do patrimônio, renda e atividades econômicas do contribuinte, para fins de aplicação da capacidade contributiva.

Em outras palavras, o próprio texto constitucional ressalta o fato de que a imposição tributária deve respeitar os direitos e garantias individuais do cidadão-contribuinte, dentre eles uma diversidade de princípios trabalhados pelo Direito Penal, plenamente aplicáveis em todos os ramos do Direito em que o Estado exercer seu papel sancionador, como o Princípio da Vedação à Auto-Incriminação.

Por outro lado, há de se verificar que os princípios gerais do Direito Penal, apesar de constituírem normas jurídicas, *prima facie*, aplicáveis às sanções pecuniárias de natureza tributária, possuem limites destinados à manutenção da coesão do sistema jurídico-tributário.

Assim, sempre que não forem completamente incompatíveis com as diretrizes e procedimentos do Direito Tributário, os princípios gerais da repressão, normalmente trabalhados pelo Direito Penal são plenamente aplicáveis no sentido de contribuir para a dosimetria das sanções tributárias. Isso, até mesmo porque, todos são normas pertencentes a um ordenamento único, centrado no postulado da supremacia da Constituição, sendo completamente impensável no paradigma atual, como demonstrado, a aplicação estanque de normas, aprisionadas unicamente aos subsistemas jurídicos a que pertencem, mormente quando se trata de princípios constitucionais instituidores de direitos fundamentais, como, por exemplo, a vedação à autoincriminação.

Dessa forma, será possível a aplicação do Princípio da Vedação à Auto-incriminação às multas tributárias sempre que tal aplicação não implique a impossibilidade da Autoridade Tributária realizar seu papel fiscalizador, ou culmine na desnaturação das obrigações acessórias previstas na legislação tributária.

Ressaltando a possibilidade de aplicação do princípio, com grandes ressalvas decorrentes das diferenças entre os regimes jurídicos do Direito Penal e do Direito Administrativo Sancionador, Fábio Medina Osório propugna que:

O princípio, correlato à presunção de inocência, de não ser obrigado a declarar contra si mesmo, é outra ilusão doutrinária e jurisprudencial que não pode prosperar, ao menos em termos radicais e absolutos.

Com efeito, se a pessoa humana não pode ser obrigada a incriminar-se, a declarar contra seus próprios interesses, seja em campo penal, seja em campo administrativo, disso não decorre que suas atitudes mereçam a indiferença do intérprete, até mesmo porque os operadores jurídicos não podem ser ingênuos e tampouco devem restar distantes de saudáveis critérios de razoabilidade na interpretação dos fatos e da realidade. (OSÓRIO, 2000, p. 368).

Reconhecendo a aplicação do princípio da vedação à autoincriminação ao Direito Tributário Sancionador, Jorge Sarro Riu também faz as necessárias ressalvas sobre as restritas possibilidades de sua aplicação nessa seara do Direito:

entendemos que, dejando de lado los riesgos propios de un interrogatorio policial, normalmente ajenos a la actuación de la Inspección tributaria, difícilmente podrán considerarse como coacción abusiva las sanciones por no colaborar previstas por la Ley General Tributaria. No parece que unas infracciones y sanciones legalmente tipificadas, que encuentran apoyo al servicios de unos intereses legítimos dignos de protección ilegítima de los derechos individuales del contribuyente.

(...) Por tal motivo, este aspecto del contenido esencial del derecho a no

autoinculparse no posee en ámbito tributario la misma relevancia que en el marco de una investigación policial. (RIU, 2009, p. 58).

Diante dos aspectos analisados no presente trabalho, tendo como norte o fato de que, no paradigma do Estado Democrático de Direito, a hermenêutica constitucional busca a todo modo solucionar o desafio de conferir força executória aos direitos e garantias fundamentais em prol do objetivo maior que é resguardar a dignidade da pessoa humana, conclui-se que o princípio da vedação à autoincriminação pode ser utilizado a fim de se estabelecer certos limites para a atuação do Fisco na imposição de multas tributárias, apesar de possuir um leque estreito de possibilidades de aplicação, diferentemente do ocorrido no Direito Penal.

Assim, a aplicação desse princípio deve se compatibilizar com o fundamental dever do contribuinte de prestar à Autoridade Tributária, sob pena de inviabilizar a fiscalização e cobrança de tributos e dismantelar o conceito de obrigação acessória.

Sob esse enfoque, é possível afirmar que, em homenagem à aplicação do citado princípio ao Direito Tributário Sancionador, é defeso à fiscalização coibir o sujeito passivo ao preenchimento de declarações, à produção de planilhas/relatórios ou outros meios de síntese de informações não expressamente mencionados na legislação tributária, especificamente quando todos os documentos contábil-fiscais já foram disponibilizados ao Fisco.

Nessa hipótese, defende-se que é possível que o sujeito passivo invoque o princípio da vedação à autoincriminação para impedir que o fisco o coíba a realizar trabalho que efetivamente lhe pertence, ou seja, de realizar a análise e o cruzamento das informações prestadas para o fim de identificar o nascimento de obrigações tributárias.

Em situações como a ora citada, entender o contrário do que foi defendido significaria o retorno a um processo de cunho completamente inquisitório, fato que jamais pode ser aceito no paradigma atual.

Ademais, também se defende que, caso o Fisco já possua todas as informações suficientes para constatar a materialidade do fato jurídico-tributário investigado, sendo, inclusive, realizado o lançamento sem a utilização de arbitramento ou outra técnica presuntiva semelhante, o princípio da vedação à autoincriminação pode ser aplicado a fim de afastar qualquer qualificação da penalidade fundamentada na não disponibilização de informações pelo sujeito passivo.

Em sentido semelhante, inclusive, já se manifestou o Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos autos do Recurso nº 140810 (PAF nº 10240.000598/00-96). Nesse caso, o Tribunal Administrativo manifestou seu entendimento de que, para fins de aplicação da penalidade agravada, há de existir a completa inércia do

contribuinte em não atender às intimações fiscais. Assim, o atendimento das intimações, mesmo que de maneira diferente do que pretendido pelo Fisco, impossibilita a aplicação da penalidade mais severa, até mesmo em decorrência do princípio da vedação à autoincriminação.

Cumpra transcrever trecho do voto do conselheiro relator Paulo Roberto Cortez para ainda maior elucidação do tema:

Diante disso, insustentável a majoração da penalidade aplicada à interessada, porquanto, se mantida a majoração, estaríamos diante de uma situação em que, no caso da não apresentação de determinados documentos, face à sua inexistência, acarretaria agravamento de penalidade por um ato involuntário do contribuinte, de vez que não poderia ele apresentar a autoridade lançadora aquilo que não possui. Não fosse isto, para justificar o desatendimento dos pedidos de esclarecimentos, a contribuinte teria em seu benefício o direito constitucional de não se autoincriminar, ou não auxiliar na produção de prova contra si elaborada, prevista no artigo 5º, LXIII, da Constituição Federal, e no artigo 186 do Código do Processo Penal, ou seja, o exercício regular de direito como causa de exclusão da ilicitude. Por esses motivos sou pela exclusão da majoração da multa de ofício. (BRASIL, 2006).

Em conclusão, pode-se afirmar que o princípio da vedação à autoincriminação é aplicável ao Direito Tributário Sancionador com grandes restrições, evitando possíveis abusos por parte da fiscalização, seja mediante a coação excessiva (meios não previstos em lei e com mitigação da ampla defesa) do contribuinte para o fornecimento de provas, a exigência de documentos de exibição, guarda e entrega não obrigatória (coibição do contribuinte a realizar o trabalho da fiscalização) ou mesmo a imposição de agravamento de penalidades quando a materialidade da infração tributária foi possível de ser realizada sempre a aplicação de arbitramento ou técnica semelhante.

8 CONCLUSÃO

No contexto de um Estado de Direito que pretende, cada vez mais, firmar a adjetivação democrática pretendida pelo legislador constituinte, não se pode olvidar a tarefa de construir uma teoria sobre a hermenêutica jurídica que se preocupe para além da mera facticidade do Direito e que leve a sério a questão da validade e legitimidade democrática das preposições jurídicas, calcadas em discursos lógico-argumentativos que tomem ordenamento jurídico como um sistema coerente e harmônico, centralizado no postulado da supremacia da Constituição. Tudo isso a fim de evitar a divisão do Direito em compartimentos estanques e incomunicáveis, portanto não capazes de fornecer respostas satisfatórias a casos difíceis, tendo o intérprete que frequentemente recorrer à discricionariedade para sua solução.

Assim, torna-se necessário reconhecer não só a unicidade do sistema jurídico, mas a força cogente dos princípios constitucionais, aumentando-se a gama de argumentos jurídicos válidos para lastrear discursos de aplicação capazes de conferir interpretações mais coerentes e racionais aos problemas jurídicos, reforçando a validade e a legitimidade das decisões judiciais.

Ademais, ao se adotar expressamente uma postura sancionista do Direito e em atenção às considerações realizadas acima, o aparato sancionador do Estado também deve ser analisado sob uma ótica que se afaste da simples imposição da força estatal, mas que, além disso, se abra ao diálogo jurídico, possibilitando a ampliação das possibilidades de aceitação racional das potestades punitivas necessárias para manutenção da coesão sistêmica do ordenamento.

Dessa forma, as normas gerais da repressão, em sua grande maioria direitos fundamentais dos acusados em qualquer seara do Direito em que o Estado manifesta seu *ius puniendi*, apesar de trabalhados historicamente pelo Direito Penal, demonstraram ser adequados discursos para uma interpretação das sanções tributárias mais condizente com o paradigma atual.

Viu-se que, de fato, as sanções penais e as administrativas (*latu sensu*), em especial as tributárias não delitivas, possuem as mesmas funções, sendo, inclusive, possível verificar a primazia de cada uma delas durante as etapas de sua imposição, ou seja: a cominação (função repressiva), a aplicação (função punitiva) e a execução (função didática – compatível com os fins ressocializadores da teoria da prevenção especial da pena).

Também restou demonstrada a impossibilidade de uma distinção *a priori* entre os ilícitos penais e tributários, inexistindo critérios seguros, tanto qualitativos, quanto quantitativos, que possibilitem tal dicotomia. Em síntese, ontologicamente os injustos se mostraram semelhantes em qualquer seara do Direito em que verificados.

No que se refere à estrutura normativa, também não foi possível analisar qualquer diferença entre os ilícitos penais e tributários. Ambos se mostraram caracterizados como os antecedentes de normas sancionantes (perinormas) que, por sua vez, decorreram do descumprimento do deveres dispostos em normas de conduta (endonormas).

Logo, comprovou-se a identidade teleológica, ontológica e estrutural entre os diversos tipos de ilícito que, juntamente com a unidade sistêmica do Direito e com o princípio da supremacia da Constituição, compõem o arcabouço argumentativo necessário para que se possa defender a validade jurídica da interseção entre as ditas normas gerais da repressão, desenvolvidas com maior propriedade no Direito Penal, e o Direito Tributário Sancionador.

Contudo, foi afastada a aplicação do entendimento dominante na doutrina e jurisprudência espanholas de que o poder punitivo do Estado seria único, submetendo todas as normas sancionatórias ao Direito Penal, ainda que com os devidos matizes. As particularidades e diversidades dos sistemas jurídicos em que é verificada a imposição de sanções, a existência de órgãos sancionadores e supranacionais e competências sancionadoras particulares tornam frágil a teoria do *ius puniendi* único, sem que, todavia, tal fato implique o isolamento e clausura do Direito Tributário Sancionador no que se refere à interseção com as normas gerais da repressão.

De fato, o que se apontou foi, de um lado, a existência de fortes elementos de aproximação entre os ilícitos tributários e penais, consubstanciados na teoria da unicidade do injusto e, de outro, importantes elementos de distanciamento, fatos que impõem ao intérprete não uma submissão cega do Direito Tributário Sancionador ao Direito Penal e nem mesmo a não comunicabilidade entre os dois subsistemas jurídicos, mas a necessária realização de uma síntese que, dialeticamente, possa compreender essas duas realidades. Em outras palavras, as normas gerais da repressão devem ser aplicadas ao Direito Tributário Sancionador, tendo como limites a coerência sistêmica do Direito Tributário, que não pode ter abalado ou mitigado qualquer de seus institutos, bem como a impossibilidade da desnaturação das obrigações acessórias e o esvaziamento das funções da sanção.

Exatamente nesse sentido, buscou-se analisar alguns direitos fundamentais dos acusados, normalmente denominados de princípios gerais do Direito Penal e admitidos no trabalho como princípio do Direito Tributário Sancionador, indicando até que ponto sua

aplicação pode ser verificada sem as configurações de incorrigíveis perturbações no subsistema do Direito Tributário.

O princípio da culpabilidade mostrou-se aplicável ao Direito Tributário Sancionador para o fim de conferir uma interpretação adequada ao contexto atual do art. 136, do CTN, impedindo-se a configuração da responsabilidade objetiva em matéria de infrações tributárias não delitivas de natureza pecuniária. O elemento subjetivo se fez indispensável em matéria de responsabilidade por ilícitos tributários, ainda que simplesmente seja necessária a verificação de culpa do agente calcada em negligência, imprudência ou imperícia.

Além disso, entendeu-se possível a admissão da culpabilidade como fundamento da sanção, ou seja, como elemento integrante do conceito analítico do delito no Direito Tributário Sancionador. Nesse sentido, considerou-se possível a aplicação de conceitos como erro de tipo, erro de proibição, caso fortuito e força maior às sanções tributárias, ainda que com as particularidades que o regime jurídico diferenciado do Direito Tributário impõe.

O princípio da pessoalidade das sanções administrativas também pode ser considerado aplicável ao Direito Tributário Sancionador, de forma que as multas fiscais, efetivamente, não podem passar da pessoa do infrator, com as ressalvas demonstradas acima, que, em síntese, são verificadas quando não se pode falar em uma efetiva transferência da pena.

Quanto ao princípio da individualização das sanções, sua aplicação ao Direito Tributário Sancionador impõe, não só a necessidade de observância das particularidades de cada caso concreto para que se faça a dosimetria das penalidades aplicadas, mas também veda a possibilidade de adoção da responsabilidade solidária entre os supostos infratores no caso de sanções estritamente tributárias de caráter pecuniário.

Outra norma geral da repressão aplicável ao Direito Tributário Sancionador foi o princípio da presunção da inocência. Com relação a ele, três aspectos foram estudados: o ônus da prova para imposição de sanções tributárias não delitivas, a possibilidade da utilização de provas indiciárias ou indiretas na aplicação de potestades sancionadoras em matéria fiscal e a adoção de provas ilícitas no processo de imposição de multas fiscais.

No primeiro caso, demonstrou-se que o ônus da prova da materialidade da infração incumbe à Administração Tributária, cabendo ao acusado comprovar, se for o caso, causas excludentes de sua responsabilidade ou mesmo afastar atos administrativos que, com presunção de validade, atuaram com provas dentro de um contexto que teria levado à constatação de sua responsabilidade pelas infrações fiscais apuradas.

No segundo contexto, as provas indiciárias se mostraram compatíveis com o Direito Tributário Sancionador, mesmo sob o enfoque da presunção da inocência, nos casos em que,

cumulativamente, se mostrarem como a única forma possível de comprovar a materialidade infracional, tiverem os indícios efetivamente provados e restar comprovado o nexo lógico que une todos esses indícios ao suposto infrator.

No que se refere às provas ilícitas, demonstrou-se sua imprestabilidade para a acusação no procedimento de imposição de sanções tributárias não delitivas, o que pode ser mitigado apenas em casos especiais, em favor do acusado, quando indispensáveis para comprovação de sua inocência.

Por fim, o princípio da vedação à auto incriminação se mostrou aplicável, com grandes restrições ao Direito Tributário Sancionador, a fim de evitar coações indevidas quanto à obtenção de provas junto ao contribuinte, em especial no que se refere a apresentar planilhas, tabelas e quaisquer outras informações cruzadas, não previstas na legislação tributária, quando o fisco já está de posse de todos os documentos contábil-fiscais relacionados com o objeto da investigação fiscal.

Além disso, o privilégio contra a autoincriminação também pode ser utilizado como discurso jurídico apto a afastar a aplicação de circunstâncias qualificadoras das penalidades tributárias, nos casos em que a fiscalização já estava de posse de todos os elementos necessários para a comprovação da materialidade infracional, realizando o lançamento respectivo sem a necessidade de se valer de arbitramento ou outra técnica de apuração indireta do crédito tributário.

Diante disso, durante todo o decorrer do trabalho procurou-se, essencialmente, demonstrar a viabilidade jurídica da adoção das normas gerais da repressão como o discurso jurídico (ou, ao menos parte dele) adequado para a compreensão das sanções tributárias não delitivas, em especial das de natureza tributária (as multas fiscais). Nesse desiderato, também foi necessária a reflexão sobre os limites a serem observados para a adoção das referidas normas que, em praticamente sua totalidade, foram historicamente trabalhadas pelo Direito Penal. Isso, a fim de que não seja distorcida a lógica sistêmica do Direito Tributário, seus institutos e nem mesmo subjugadas as obrigações acessórias.

Assim, se na citada dialética a tarefa não foi plenamente realizada, convencendo-se o leitor dessa nova perspectiva hermenêutica a respeito das sanções tributárias, pelos argumentos trazidos, acredita-se não ser utópica a afirmação de que, ao menos, o trabalho serviu de estímulo para que o tema seja estudado e debatido *pro futuro*. Caso essa crença efetivamente tenha se materializado, sem dúvida alguma, a pesquisa já terá desempenhado seu papel.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. Bases para uma Metodologia da Pesquisa em Direito. In: **Revista CEJ**, Brasília, Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, nº 7, abril de 1999.

ALCOVER, Pilar Giménez. **El Derecho en La Teoria de La Sociedad de Niklas Luhmann**. Publicación de Criminología de la Universidad de Barcelona, J. M. Bosh Editor S.A., 1993.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 2ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2008.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direito Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Melhoramentos, 2008.

ALEXY, Robert. Sobre a estrutura dos princípios jurídicos. In **Revista Internacional de Direito Tributário**, v. 3, p. 155-167, jan./jun. 2005.

ALEXY, Robert. **Jürgen Habermas's Theory of Legal Discourse**. *Cardozo Law Review*. v. 17, 1995-1996.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARAÚJO, Edmir Netto de. **O Ilícito Administrativo e seu Processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**: texto integral. Tradução: Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2006. [7]p.

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

ATALIBA, Geraldo. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. Volume II, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 11ª ed. rev. São Paulo: Melhoramentos, 2010.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. In: **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, V. I, nº 7, outubro, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 25 de novembro de 2008.

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. MITRE, Felipe de Carvalho Lobato. O modelo constitucional de processo administrativo tributário e seus reflexos na inclusão dos representantes das pessoas jurídicas como coobrigados na execução fiscal. In: **Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009.

BAHIA, Alexandre Gustavo Melo Franco. A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito: contribuição a partir da teoria do discurso de Jürgen Habermas. In: OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (Coord.). **Jurisdição e hermenêutica constitucional no Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. p. 301-357.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira. A nova hermenêutica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: SAMPAIO, José Adécio Leite (coord.). **Crise e Desafios da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 509-520.

BARACHO JÚNIOR. **Responsabilidade civil por dano ao meio ambiente**, Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

BARRETO, Tobias. **O fundamento do direito de punir**. In: Estudos de Direito. BARRETO, Tobias. Campinas: Bookseller, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS. Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**, 1º vol., São Paulo: Saraiva, 1988.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renavan, 2002.

BECCARIA, Cesare. **Dos Delitos e das Penas**. Tradução Lucia Guidicini, Alessandro Berti Contessa; revisão Roberto Leal Ferreira. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. Efeito suspensivo nos Embargos à Execução Fiscal: uma análise da alteração do Código de Processo Civil sob o paradigma do Estado Democrático de Direito. In: **Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da Norma Jurídica Tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

BETTIOL, Giuseppe. **Direito Penal**. Campinas: Red Livros, 2000.

BIANCHINI, Alice; MOLINA, Antonio Garcia-Pablos de; GOMES, Luís Flávio. **Direito Penal: Introdução e Princípios fundamentais**. vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, RJ Renovar n. 224, p. 211-237, abr./maio./jun. 2001.

BIM, Eduardo Fortunato. O mito da responsabilidade objetiva no direito ambiental sancionador: imprescindibilidade da culpa nas infrações ambientais. In: **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, v.15, n.57, p. 33-70, jan./mar. 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. Vol. 1. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BITENCOURT, Cezar Roberto. A (ir)responsabilidade penal da pessoa jurídica – incompatibilidades dogmáticas. In: MEDINA, Fábio Osório (Coord.). **Direito Sancionador: sistema financeiro nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, 3ª ed. rev., Bauru: Edipro, 2003.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 4ª ed. Brasília: Edunb, 1994.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Barueri, SP: Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União. Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em 05 de julho de 2010.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 12 de agosto de 2010.

BRASIL. Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Diário Oficial da União. Brasília, 31 dez. 1940. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del2848.htm>> Acesso em 12 de agosto de 2010.

BRASIL. Decreto-lei nº 3.689, de 03 de outubro de 1941. **Código de Processo Penal**. Diário Oficial da União. Brasília, 13 out. 1941. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del3689.htm>> Acesso em 12 de agosto de 2010.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 24 set. 1990. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6830.htm>> Acesso em 20 de julho de 2010.

BRASIL. Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 jan. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9779.htm> Acesso em 21 de novembro de 2010.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 28 dez. 1990; Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8137.htm>> Acesso em 10 de outubro de 2010.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 30 dez. 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9430.htm>> Acesso em 10 de outubro de 2010.

BRASIL. Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 03 jun. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm> Acesso em 20 de novembro de 2010.
Lei nº 8.069/90

BRASIL. Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983. Altera a Legislação do Imposto sobre a Renda, Dispõe sobre o Reajustamento dos aluguéis Residenciais, sobre as Prestações dos Empréstimos do Sistema Financeiro da Habitação, sobre a Revisão do Valor dos Salários, e dá outras Providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 28, out. 1983. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del2065.htm>> Acesso em 15 de outubro de 2010.

BRASIL. Decreto-lei nº 3.914, de 11 de setembro de 2001. Lei de introdução do Código Penal (decreto-lei n. 2.848, de 7-12-940) e da Lei das Contravenções Penais (decreto-lei n. 3.688, de 3 outubro de 1941) . **Diário Oficial da União**. Brasília, 09 dez. 1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3914.htm> Acesso em 15 de outubro de 2010.

CAMARGO, A. L. Chaves. **Culpabilidade e reprovação penal**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1993.

CAMARGO, A. L. Chaves. Bases do Direito Penal no Estado Democrático de Direito. In: **Impulso – Revista de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Metodista de Piracicaba**, v. 9, nº 20, p. 81-94, Piracicaba: Editora UNIMEP, 1997.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 2º ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **O sujeito ativo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO NETTO, Menelick de. A hermenêutica constitucional sob o paradigma do Estado Democrático de Direito. In: OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (Coord.). **Jurisdição e hermenêutica constitucional no Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. p. 25-44.

CARVALHO NETTO, Menelick de. Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado democrático de direito. In: **Revista de Direito Comparado**, Belo Horizonte, n. 3, mai., 1999.

CARVALHO NETTO, Menelick de. A Constituição da Europa. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (coord.) **Crise e desafios da constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p.281-289.

CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente, **Direito Penal na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

CHAMON JÚNIOR, Lúcio Antônio. **Filosofia do Direito na Alta Modernidade**: incursões teóricas em Kelsen, Luhmann e Habermas. 2ª ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. Infrações tributárias. Sanções Tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. 2ª ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CRETILLA JÚNIOR, José. **Prática do processo administrativo**. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Processo Constitucional e a Efetividade dos Direitos Fundamentais. In: SAMPAIO, José Adércio Leite; CRUZ, Álvaro Ricardo Souza (coord.). **Hermenêutica e Jurisdição Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 195-248.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica e(m) debate**: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial, Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Habermas e o Direito Brasileiro**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **O Discurso Científico na modernidade**: o conceito de paradigma é aplicável ao Direito? Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.

DALLA, Ricardo Corrêa. **Multas tributárias**: natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto no direito penal tributário. In: **Revista de Direito Tributário**, nº 63, São Paulo: Malheiros, jan./mar. 1994. p. 217-229.

DUTRA, D. J. V. **Razão e consenso em Habermas**: teoria discursiva da verdade, da moral, do direito e da biotecnologia. 2ª ed. rev. e ampl. Florianópolis: Ed. da UFSC, 2007.

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

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. 2ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2007.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Thomás-Ramón. **Curso de derecho administrativo**. 10ª ed. Madrid: Civitas, 2000.

FALCÓN y TELLA, Maria José; FALCÓN y TELLA, Fernando. **Fundamento e finalidade da sanção**: existe um direito de castigar? Tradução: Cláudia de Miranda Avena, revisão: Luiz Flávio Gomes. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

FERNANDES, Luciana Medeiros. Direito Penal máximo ou intervenção mínima do Direito Penal?: breves lineamentos sobre a função do Direito Penal. In: **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v.15, n. 69, p. 46-94, nov./dez. 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1980.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio**: o minidicionário da língua portuguesa. 6ª ed. rev. e atual. Curitiba: Posigraf, 2004.

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

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir**. 25ª ed. São Paulo: Vozes, 2002.

GALUPPO, Marcelo Campos. **Da idéia a defesa**: monografias e teses jurídicas. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.

GOMES, Alexandre Travessoni; MERLE, Jean Christophe. **A moral e o direito em Kant**: ensaios analíticos. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte geral**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

GUERRA, Marcel Vitor de Magalhães. Sanção na teoria do Direito de Bobbio: pesquisa enriquecida por apontamentos extraídos de ensaio inédito no Brasil, Sanzione, cedido pela família do autor ao centro de estudos Norberto Bobbio, em São Paulo. In: **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa e DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. 2ª ed. rev., ampl. e atual. pela BBR 14.724 e atual. pela ABNT 30/12/05, Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa. **Das necessidades humanas aos direitos: ensaio de sociologia e filosofia do direito**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

HADDAD, Carlos Henrique Borlido. **Conteúdo e Contornos do Princípio Contra a Auto-Incriminação**, Campinas; Bookseller, 2005.

HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro: estudos de teoria política**. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**. vol. I e II. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HABERMAS, Jürgen. **Verdade e justificação: ensaios filosóficos**. São Paulo: Loyola, 2007.

HABERMAS, Jürgen. **A Short Reply**. Ratio Juris. v. 12, n. 4, December 1999. p. 445-453.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou, Matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. 2ª ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

HASSEMER, Winfried. **Introdução aos fundamentos do direito penal**. Tradução da 2ª Edição alemã, revista e ampliada, de Pablo Rodrigo Alfen da Silva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.

HECK, José Nicolau. **Direito e moral: duas lições sobre Kant**. UFG: UCG, 2000.

HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. **Revista de Direito Administrativo**. Seleção histórica, 1945-1995. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

JAKOBS, Günther. **Derecho Penal, Parte General**: Fundamentos y Teoría de la Imputación. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas, 1995.

KANT, Immanuel. **Metafísica dos costumes**: parte I: princípios metafísicos da doutrina do direito. Tradução: Arthur Mourão. Lisboa: Edições 70, 2004.

KANT, Immanuel. **Metafísica dos costumes**: parte II: princípios metafísicos da doutrina da virtude. Tradução: Arthur Mourão. Lisboa: Edições 70, 2004.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KELSEN, Hans; COSSIO, Carlos. **Problemas escogidos de la teoria pura del derecho**: teoria ecológica y teoria pura. Buenos Aires: Guillermo Hraft, 1952.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1996.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, v. 1 e 2.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 30, São Paulo: Editora Dialética, 1998. p. 30-47.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980.

MATTES, Heinz; MATTES, Herta. **Problemas de Derecho Penal Administrativo**: Historia y Derecho Comparado. Tradução e notas de José María Rodríguez Devesa. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1979.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

MELLO, Rafael Munhoz de. **Princípios Constitucionais de Direito Administrativo Sancionador**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MERLANO SIERRA, Javier Enrique. La identidad sustancial entre el delito y la infracción Administrativa - anotaciones a propósito de la aplicación analógica de la ley en el derecho administrativo sancionador. In: **Revista de Derecho**, nº 30, dez./2008, p. 341-360. Barranquilla: Universidad del Norte – Colômbia. Disponível em: <<http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=85112306012>> Acesso em 18 dez. 2010.

MONTORO PUERTO, Miguel. **La infracción administrativa**. Barcelona: Nauta, 1965.

MOTTA, Paulo Roberto Ferreira. Direito e moral: qual o conteúdo para a constituição? In: **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº 11, fevereiro, 2002.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NETTO, Evandro Muniz. Influência da filosofia no Direito Penal da Grécia Antiga. **Revista da Faculdade de Direito de Caruau**, ano 1, nº 1, 1960, p. 31-36.

NIETO, Alejandro. **Derecho Administrativo Sancionador**. 4ª ed. 2ª reimpressão. Madrid: Tecnos, 2008.

NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. Sanções administrativas e princípios de direito penal. In: **Revista de Direito Administrativo**, nº 219, jan./mar. 2000.

NOGUEIRA, Alberto. **Os Limites da Legalidade tributária no Estado Democrático de Direito** (Fisco x Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa). Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

NORONHA, Eduardo Magalhães. **Direito Penal**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 1982.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. Poder, ação e esfera pública em Hannah Arendt e em Jürgen Habermas. In: GALUPPO, Marcelo Campos (org.). **O Brasil que queremos: reflexões sobre o Estrado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: PUC Minas, 2006.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. Argumentação jurídica e decisionismo. In: SAMPAIO, José Adécio Leite (coord.). **Crise e Desafios da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 521-543.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. *Jurisdição e hermenêutica constitucional*: no Estado democrático de direito. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. **Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Administrativo Sancionador**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

OSÓRIO, Fábio Medina. (Coord.). **Direito Sancionador**: sistema financeiro nacional. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

PALMA DEL TESO, Ángeles de. **El Principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo sancionador**. Madrid: Tecnos, 1996.

PESSINA, Enrico. **Teoria do delito e da pena**. Tradução Fernanda Lobo. São Paulo: Rideel, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. Parte Geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

RASMUSSEN, David M. **Jurisprudence and validity**. Cardoso Law Review, nº 4-5, vol. 17, 1995-1996, p. 1059-1083.

REALE, Giovanni; ANTISERI, Dario. **História da filosofia**. 2ª ed. São Paulo: Pia Sociedade Filhas de São Paulo, 1990.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. São Paulo: Editora Saraiva, 1994.

REIS, Maria Dulce. **Tripartição e unidade da psykhé no Timeu e nas Leis de Platão**: 2007. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/ARBZ-7FZKLE>> Acesso em 18 dez. 2010.

RINCÓN, José Suay. **Sanciones administrativas**. Bolonha: Real Colegio de España, 1989.

RIU, Jorge Sarro Riu. **El derecho a no autoinculparse del contribuyente**. Barcelona: Bosch Editor, 2009.

RODRIGUES, Anabela Miranda. **A determinação da medida da pena privativa de liberdade**. Coimbra: Coimbra Editora, 1995.

ROXIN, Claus. **Derecho Penal Parte General**, Tomo I. Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito. Traducción de Diego-M. Luzón Peña; Miguel Díaz y García Conlledo; y Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 2003.

SALIM, Alexandre Aranalde. **Teoria da norma penal**, Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.

SALGADO, Gisele Mascarelli. **A sanção na teoria do direito de Norberto Bobbio**. 2008. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=6553> Acesso em 18 ago. 2010.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **A Crítica da Razão Indolente**: contra o desperdício da experiência; 4ª ed. São Paulo: Cortez Editora, 2000.

SARMENTO, Daniel. Os direitos fundamentais nos paradigmas Liberal, Social e Pós-social – (Pós-modernidade constitucional?). In: SAMPAIO, José Adércio Leite (coord.). **Crises e desafios da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 17ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

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

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Sanção Tributária – natureza jurídica e funções, In: **Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**, nº 2, vol. 2 (Jan./Dez. 2005), Belo Horizonte: Imprensa Oficial de Minas Gerais, 2005. Disponível em: <http://www.pge.mg.gov.br/revista_2005.asp>. Acesso em: 11 set. 2008.

SKINNER, Quentin. **As fundações do pensamento político moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 1996.

SORIANO, Alberto Gil. **Intereses financieros y derecho sancionador comunitario: principios generales**. 2007. Tese (Doutorado) – Università di Bologna, Bolonha, Itália. Disponível em: <http://amsdottorato.cib.unibo.it/1471/1/Interessi_finanziari_Soriano.pdf> Acesso em 22 noz. 2010.

SOUSA, Daniel Brod Rodrigues de Sousa. Controvérsias doutrinárias sobre a pena. In: **Revista Transdisciplinar de Ciências Penitenciárias: Arquivos**, vol. 1, nº 1 (2002). Disponível em: <<https://www.ucpel.tche.br/ojs/index.php/PENIT/article/viewFile/40/39>>. Acesso em: 20 ago. 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

STRECK, Lenio Luiz. O dever de proteção do Estado (Schutzpflicht). O lado esquecido dos direitos fundamentais ou qual a semelhança entre os crimes de furto privilegiado e o tráfico de entorpecentes?. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1840, 15 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11493>>. Acesso em: 19 nov. 2010.

STRECK, Lenio Luiz. O Sentido Hermenêutico-Constitucional da Ação Penal nos Crimes Sexuais: Os Influxos da Lei dos Crimes Hediondos e da Lei Maria da Pena. In KLEVENHUSEN, Renata Braga (Coord.). **Direitos Fundamentais e Novos Direitos**. Lumen Juris, Rio de Janeiro: 2006.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TRISTÃO, Adalto Dias. **Sentença Criminal**. 4ª. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Buenos Aires: Ediciones Desalma, 2001.

VITTA, Heraldo Garcia Vitta. **A sanção no Direito Administrativo.** São Paulo: Malheiros Editores, 2003.