

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Bruno Cunha Gontijo

**SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: uma análise dos postulados da proporcionalidade e da
razoabilidade sob a ótica da Teoria Geral do Direito Tributário**

Belo Horizonte
2012

Bruno Cunha Gontijo

**SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: uma análise dos postulados da proporcionalidade e da
razoabilidade sob a ótica da Teoria Geral do Direito Tributário**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Flávio Couto Bernardes

Belo Horizonte
2012

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

G641s Gontijo, Bruno Cunha
Sanções tributárias: uma análise dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade sob a ótica da teoria geral do direito tributário / Bruno Cunha Gontijo. Belo Horizonte, 2012.
200f.

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

1. Direito tributário. 2. Proporcionalidade (Direito). 3. Razoabilidade (Direito). I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Bruno Cunha Gontijo

**SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: uma análise dos postulados da proporcionalidade e da
razoabilidade sob a ótica da Teoria Geral do Direito Tributário**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Flávio Couto Bernardes

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

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi – PUC Minas

Prof.^a Dr.^a Alessandra Brandão Teixeira – PUC Minas

Professor Dr. Adilson Rodrigues Pires – Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Belo Horizonte, 09 de abril de 2012

*Aos meus familiares e à minha noiva,
pelo carinho e compreensão.*

AGRADECIMENTOS

À Deus, Senhor dos nossos caminhos, pela força, proteção e oportunidade concedidas.

Aos meus pais, pelo dom da vida, pelos ensinamentos que decorrem do simples silêncio, por sua singela e incomensurável existência.

Aos meus irmãos aos quais, em função do exemplo, devo a razão do meu disciplinamento.

À minha noiva, companheira inclusive nos momentos de abandono, pela compreensão, carinho e devoção.

Aos professores e demais colaboradores do programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

Ao meu caro professor orientador Doutor Flávio Couto Bernardes pelos ensinamentos, pela confiança incondicionalmente depositada em minha capacidade, e pela amizade revelada.

À Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, seguramente o meu segundo lar!

RESUMO

Reconhece-se ser o Estado dependente da arrecadação tributária para fins de manutenção de sua estrutura e atendimento de suas finalidades, o sucesso dessa arrecadação pressupõe sejam observados por parte dos sujeitos passivos deveres fiscais estatuídos por normas jurídicas ditas prescritivas de condutas. Consubstanciado o relevo desse comportamento, e reconhecida certa tendência de não cumprimento voluntário das obrigações, reforça-se a ordem jurídica por meio da previsão de medidas coercitivas que impõe àqueles que cumprem seu pressuposto – praticam um ato ilícito – restrições direcionadas aos seus direitos individuais, as nominadas sanções jurídicas. Estando o ilícito introduzido à ordem jurídica como pressuposto de sanções, estabelece-se importante conceber a estruturação hipotético-condicional das normas jurídicas, notadamente das normas de conduta e das normas de sanção. As normas se estruturam a partir de uma hipótese, que descreve os elementos necessários ao reconhecimento de fato relevante à ordem jurídica, e de um mandamento, que descreve os elementos que compõem a relação jurídica deflagrada em razão da relação de imputação marcada pela presença de um conectivo deôntico; nas normas de conduta, a hipótese contempla condutas lícitas as quais se liga uma relação que prescreve a prática de um ato ou abstenção de um fato; nas normas de sanção, a hipótese contempla condutas ilícitas as quais se liga uma relação que prescreve a imposição de uma sanção. Tomadas as sanções como medidas impositivas de restrições a direitos protegidos *prima facie* pela ordem jurídica torna-se imperioso considerar que a imputação de sanções coloca em confronto preceitos constitucionais, exigindo do intérprete-aplicador seja aferida sua conformidade, através dos recursos disponibilizados pelo mesmo ordenamento. O processo de confrontação entre preceitos normativos distintos deve ser regulado por normas editadas com esse objetivo, toma-se em consideração a relevância dos postulados normativos, sobretudo o postulado da proporcionalidade que por meio dos critérios operativos de aferição autoriza sejam consideradas adequadas, necessárias e razoáveis as medidas sancionadoras tornadas concretas no processo de aplicação do Direito, legitimando constitucionalmente as restrições a direitos individuais procedimentalizadas.

Palavras-chave: Direito Tributário. Sanções. Ordem jurídica. Norma jurídica sancionadora. Proporcionalidade. Razoabilidade

ABSTRACT

It is recognized to be dependent on the State tax revenues for the maintenance of its structure and meet its goals, the success of this collection is supposed to be observed by the taxable statutory tax obligations by legal rules said prescriptive behavior. Emphasizing the importance of this behavior, and recognizing a tendency of non-voluntary compliance, it reinforces the law order by means of predicting coercion which imposes on those who fulfill their assumption - practicing an illegal act - restrictions targeted to his/her individual rights, the nominated legal sanctions. As this person who committed an illegal action is introduced to the tort law as a precondition of sanctions. It is important to conceive a hypothetical-conditional structure of legal norms especially the standards of conduct and standards of sanction. The rules are structured from a hypothesis that describes the required elements for recognition of the material fact to the legal system, and a commandment, that describes the elements that are based to the relationship of imputation triggered by an essential connection, in the rules of conduct, the hypothesis considers lawful conduct which binds a relationship that prescribes the practice of abstaining from an act or a fact; in the rules of penalty, the hypothesis includes illegal conduct which binds a relationship that prescribes the imposition of a sanction. Taken the sanctions as obligation measures of restriction to protected prima facie rights by the law it is imperative to consider the imputation of sanctions which confronts constitutional provisions, requiring the interpreter applicator to verify its conformity, through the resources provided by the same order. The process of confrontation between different normative precepts must be regulated by edited rules with this goal, taking into account the relevance of normative postulates, particularly the assumption of proportionality through the operative criteria for measuring which permits that those are considered appropriate, necessary and reasonable to the sanctioning measures which are made concrete in the process of applying the law, constitutionally legitimizing the restrictions on individual rights.

Keywords: Tax Law. Sanctions. Legal order. Standard legal sanctioning. Proportionality. Reasonableness

SUMÁRIO

| | |
|--|------------|
| 1 INTRODUÇÃO | 15 |
| 2 O INSTITUTO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS NA ORDEM JURÍDICA | 20 |
| 2.1 Sanção para Beccaria | 21 |
| 2.2 Sanção para Bobbio..... | 23 |
| 2.3 Sanção para Roberto Jose Vernengo | 28 |
| 2.4 Sanção para Hans Kelsen | 30 |
| 2.5 As sanções jurídicas e o conceito de ilícito | 34 |
| 2.6 Coerção, sanção e coação | 40 |
| 2.7 Funções das sanções tributárias | 42 |
| 2.8 Natureza jurídica das sanções tributárias..... | 51 |
| 2.8.1 <i>Fundamento das sanções tributárias: ius puniendi x ius tributandi</i> | 53 |
| 3 A NORMA JURÍDICA SANCIONADORA | 66 |
| 3.1 Norma Jurídica em Hans Kelsen | 67 |
| 3.2 Norma Jurídica em Herbert Hart..... | 81 |
| 3.3 Norma Jurídica em Carlos Cossio | 90 |
| 3.4 Teoria geral da norma jurídica tributária | 93 |
| 3.4.1 <i>Crêterios de definição da Hipótese e do Mandamento das normas jurídicas tributárias</i> | 101 |
| 3.5 Norma jurídica tributária sancionadora..... | 104 |
| 3.5.1 <i>Crêterios de definição da Hipótese e do Mandamento das normas jurídicas tributárias sancionadoras</i> | 107 |
| 4 PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE..... | 122 |
| 4.1 Proporcionalidade e Razoabilidade: regra, princípio ou postulado normativo | 125 |
| 4.2 Proporcionalidade: evolução histórica | 134 |
| 4.3 Razoabilidade: evolução histórica..... | 142 |
| 4.4 Proporcionalidade e razoabilidade: evolução histórica na ordem jurídica brasileira | 144 |
| 4.5 Proporcionalidade e Razoabilidade: premissas conceituais | 153 |
| 4.5.1 <i>A razoabilidade e suas premissas conceituais</i> | 154 |
| 4.5.2 <i>A proporcionalidade e suas premissas conceituais</i> | 156 |
| 4.6 Proporcionalidade e Razoabilidade: dissenso terminológico | 164 |
| 5 NORMA, SANÇÃO E PROPORCIONALIDADE | 170 |
| 5.1 Estudo de Caso: aplicação dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade na jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais | 175 |
| 6 CONCLUSÕES..... | 186 |
| REFERÊNCIAS | 194 |

1 INTRODUÇÃO

O Estado é figura jurídica cuja existência inequivocamente pressupõe a arrecadação de receitas financeiras derivadas do exercício das competências tributárias; para que cumpra as obrigações e funções que se lhe impõe, em função da perspectiva paradigmática a qual se amolda, sustenta-se o voto autorizativo individualizado de que parcela do acervo patrimonial particular seja expropriada, ainda que de forma compulsória, para fazer frente a tais deveres.

Em sendo reconhecida e valorada a imperiosidade do exercício das potestades fiscais, como forma mesmo de manutenção da figura do Estado, oportuna a entabulação no berço da mesma ordem normativa de medidas de repressão às condutas notadamente atentatórias aos interesses da coletividade (interesses estatais), nominadas sanções.

O vocábulo sanção é polissêmico em sua natureza terminológica, podendo expressar a aposição de confirmação do Chefe do Poder Executivo aos projetos de lei aprovados pelo Parlamento, ou qualquer medida de feição coercitiva que represente limitação de direitos e liberdades individuais. O traço determinante e que justifica o aporte da adjetivação “jurídica” ao vocábulo sanção, distinguindo-a das demais medidas de coerção, consiste na vinculação da implementação da medida como consequência a um comportamento entendido indesejável pela ordem jurídica, isto é, a sanção jurídica é aquela medida coercitiva adotada pelo Estado em busca do resguardo de seus interesses cujo pressuposto esteja informado como sendo um comportamento ilícito, antijurídico.

Trazendo ao cotejo normativo a figura dos comportamentos ilícitos, tornando o ilícito pressuposto da realização do próprio Direito como propõe Kelsen, toma-se em referência o conceito edificado dessa mesma expressão a partir da noção de coerção; representa o Direito uma ordem normativa cujo exercício do poder sancionador afigura-se institucionalizado.

A coatividade como instrumento que denota a peculiaridade do Direito pode afigurar-se margeada por múltiplas funções, entre estas as funções preventiva, repressiva e didática; de forma que as sanções estatuídas pela ordem jurídica não necessariamente cumprem uma única finalidade, mostrando-se, entretanto essenciais enquanto elementos de vinculação social não obstante a feição que eventualmente assumam.

Há que se considerar, não obstante a diversidade funcional das medidas sancionadoras, que em regra, estas tendem a promover restrições e condicionamentos a direitos, mas pode-se constatar na conjectura normativa, como mecanismo de reforço ao cumprimento dos deveres estatuídos pelas incontáveis normas impositivas, a previsão de sanções de índole positiva, as chamadas sanções premiaias, tal como representam medidas instituidoras de benefícios fiscais.

Embora sejam apercebidas cada vez em maior dimensão medidas dessa natureza, talvez mesmo pelo grau de eficácia que tem demonstrado sua aplicação, estas não compõem o objeto de análise crítica no bojo do presente trabalho, que se reserva à abordagem daquelas medidas cujo pressuposto seja mesmo uma conduta reputada antijurídica.

Fixadas as bases de desenvolvimento da pesquisa no tratamento crítico de medidas cujo suposto normativo pressuponha que o indivíduo atue ou abstenha-se de comportamento assimilado como antijurídico, há de se reconhecer inequivocamente a sanção jurídica como a imposição de um malefício em sentido objetivo, ou seja, um mal considerado sem vinculação a questões volitivas daqueles que estejam sujeitos à medida, uma efetiva restrição a direitos individuais tutelados *prima facie* pela ordem normativa.

É premissa da moderna concepção de Estado de Direito, materialmente mais vinculado aos elementos conceituais insertos nos textos constitucionais, o reconhecimento de que os direitos individuais tutelados *prima facie* podem sofrer condicionamentos e restrições, desde que tais medidas estejam expressamente previstas por estruturas normativas sancionadoras, e observem concomitantemente a um dimensionamento de ordem substantiva, isto é, possa a limitação ser racionalmente justificada em razão da concreção de outros preceitos do mesmo modo garantidos constitucionalmente.

Fundamenta-se na teoria geral do direito a tradicional distinção das normas jurídicas entre regras e princípios, as primeiras normalmente referidas como mandamentos ordenativos de natureza geral e abstrata cuja estrutura pressupõe com maior especificidade o cumprimento de interesses reputados relevantes para a ordem jurídica; ao passo que aos princípios refere-se como mandados de otimização, mais abstratos e mais gerais que as regras, e que determinam que na maior medida sejam atendidos aqueles interesses reputados relevantes pela ordem jurídica. É fruto também da teoria geral do direito o reconhecimento e inclusão nesse contexto da figura dos postulados normativos, como metanormas ou normas de segundo grau, normas que disciplinam o modelo de aplicação de outras normas jurídicas, não se situando, portanto ao mesmo nível dos objetos avaliados pelo intérprete-aplicador.

Tomando em consideração a diferente roupagem normativa do atual Estado de Direito, cujo fundamento repousa de sobremaneira nos preceitos extraídos do texto constitucional, é importante conceber que eventual restrição a direitos individuais não se legitima somente pelo reconhecimento da vinculação da medida a existência de uma específica previsão normativa (estrita legalidade), demanda, sobretudo seja realizado o exame de conformidade da restrição em relação aos direitos eventualmente restringidos, pressupõe construir-se uma justificativa racional de sustentação da medida que se funde na otimização do exercício sancionador

estatal e ao mesmo tempo na imposição do menor grau de restrição aos direitos individuais entrecortados pelas nuances do caso concreto (estrita legalidade proporcional).

Em referência às medidas sancionadoras fiscais, cujo pressuposto é o descumprimento de deveres tributários e o conteúdo de eventual restrição a liberdade e ao direito de propriedade, direitos eminentemente individuais, reconhece-se constituir fundamento ao exercício legítimo do *ius puniendi* estatal na esfera fiscal a procedimentalização da confrontação entre os fins das medidas sancionadoras tributárias e os preceitos normativos de garantia dos interesses dos administrados, tais como a capacidade contributiva, a vedação ao confisco, a individualização da pena, entre outros.

Essa referida procedimentalização, sem embargo de divergência, pode ser alcançada com o reconhecimento e manejo pelo intérprete-aplicador das máximas parciais (critérios) do postulado da proporcionalidade, confrontando, a partir de critérios bem definidos, de um lado a medida estatal punitiva e de outro os preceitos garantidores dos interesses individuais daquele que compulsoriamente é submetido ao poder fiscal do Estado.

Configuraria ser proporcional a medida restritiva estatal caso demonstrasse ser ela adequada ao atingimento da finalidade a que se propõe; necessária por não restar demonstrado existir outro meio dotado de mesma eficácia, mas com menor gravosidade aos direitos restringidos; e razoável ou proporcional em sentido estrito, por denotar ter cumprido com máxima eficácia o controle estatal dos atos ilícitos com restrição na menor medida possível dos interesses individuais contrapostos; não atendidos quaisquer desses critérios, afeição-se desproporcional a medida restritiva e, portanto inoperável sob o prisma da estrita legalidade proporcional.

Questão de sobremaneira importante reside na tentativa de conformação do postulado da proporcionalidade como critério operativo da norma jurídica sancionadora; justifica-se o intento a partir do reconhecimento do tratamento da matéria, sobretudo pela jurisprudência pátria. A operacionalização do exame de proporcionalidade, longe de constituir instrumento discricionário do intérprete-aplicador, é medida que conforta em concepção legitimadora o exercício da atividade estatal sancionadora e ao mesmo tempo garante a implementação dos diversos preceitos normativos que permeiam a tutela *prima facie* dos interesses individuais.

É com base nesse fundamento que emerge então a proposta de inclusão do postulado da proporcionalidade, ou mais precisamente, da exigência inafastável de sua adoção, enquanto elemento informativo do aspecto quantitativo da consequência da norma jurídica de sanção, de forma que na definição do *quantum* da medida punitiva seriam considerados num primeiro momento base de cálculo e alíquota expressamente preestabelecidas, e num segundo

momento se o resultado da equação precedente, em relação direta às condições do sujeito infrator, ao fato materializado, e aos preceitos de garantia aos direitos individuais, afigura-se então proporcional e, por isso, legitimado normativamente.

Sem pretensão de tratamento exaustivo das questões, apontando exclusivamente as premissas básicas necessárias ao enfrentamento crítico dos problemas, busca-se de certa forma amoldar num único contexto elementos cujo relacionamento, apesar de essencialmente natural, não apresenta rigor científico doutrinário e jurisprudencial.

O presente trabalho apresenta-se subdividido em três eixos fundamentais, os quais se relacionam intrinsecamente, não obstante tal circunstância possa mostrar-se não evidente, isso porque as questões propostas e acredita-se, suficientemente discutidas, servem umas como pressupostos das outras, fazendo que o exercício intelectual tenha que se mostrar invertido em certa medida, ou seja, partindo da conclusão majoritariamente difundida de que restrições a direitos individuais por atos estatais somente se justificam enquanto racionalmente motivadas por inequívoca preponderância do interesse coletivo, caminha-se até o fundamento da própria legitimidade estatal de imposição de restrições a direitos individuais, amoldada na estrutura estática das normas jurídicas.

No primeiro capítulo o enfrentamento resume-se a formulação do conceito de sanção em diversos jusfilósofos, a demonstração de suas possíveis funcionalidades em relação à dependência demonstrada pelo ordenamento jurídico, sua condição de essencialidade como elemento de caracterização do Direito enquanto ordem social estatal tracejada pelo exercício institucionalizado do poder coativo, bem como a possível segregação de seu manejo em razão de especificidade de cada ramo da ciência jurídica.

No segundo capítulo, partindo daquela conceituação antes assentada, a preocupação volta-se a investigação da estruturação das normas jurídicas enquanto proposições normativas majoritariamente formuladas de modo hipotético-condicional. Busca-se evidenciar “*de que forma*”, “*sob qual determinação*” e “*com direcionamento a quem*” certas condutas são tomadas como desejáveis ou indesejáveis, e mais que isso, por quais critérios passam a ser reconhecidas pressupostos de relações jurídicas de cunho impositivo ou mesmo sancionador, garantindo a certos indivíduos a prerrogativa de promover exigências, e a outros o dever de sujeitar-se a estas mesmas exigências. É ponto essencial desse desenvolvimento a concepção tomada acerca da estruturação dos aspectos das normas jurídicas, isto é, dos elementos que necessariamente se imbricam na formulação concreta do suposto e do mandamento das espécies normativas, sobretudo das normas jurídicas prescritivas de sanções.

O terceiro capítulo é um relato conteudístico do que entendemos ser a medida eficaz de garantia concomitante do exercício das potestades sancionadoras estatais e da menor ingerência possível sobre direitos e garantias individuais. Reconhecendo serem as medidas sancionadoras fiscais restritivas de liberdades individuais protegidas *prima facie* pela ordem jurídica é imperioso sejam estabelecidos critérios para que possa o intérprete-aplicador, enquanto sujeito também encarregado de garantir a coerência do ordenamento, aferir o senso de adequação, necessidade e conformidade da medida em relação a diversos preceitos cuja observância mostra-se indispensável.

O quarto e último capítulo mostra-se como momento oportuno à reunião das questões, problemas, justificativas e resultados levantados, demonstrando-se a partir do enfrentamento crítico de um caso concreto discutido no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, qual seria em nossa visão a forma adequada de adoção e procedimentalização dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade no curso do processo interpretativo do Direito.

2 O INSTITUTO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS NA ORDEM JURÍDICA

Concebe-se sem maiores esforços que o convívio em sociedade, em grupos sociais maiores ou menos numerosos exige o amoldamento das condutas individuais a pautas sociais cuja formação não necessariamente foi formalmente elaborada. A conformação dessas condutas individualmente observadas é fruto de um processo de ensinamento, de introdução no pensamento particular das premissas normalmente observadas em dada coletividade, um processo de socialização do homem em uma cultura específica.

A referência feita a pautas de comportamento e ao amoldamento do agir individual objetiva demonstrar que tais normas destinam-se mesmo a provocar certas condutas, contudo, em momento anterior se servem de mecanismos de indução, que direta ou indiretamente garantem sua observância. O jurista argentino Roberto Jose Vernengo (1995, p.171) sustenta que uma conduta humana está motivada quando se orienta para algum setor específico da experiência, em razão da incidência de algum mecanismo psicológico adequado; continua afirmando que uma conduta está socialmente motivada quando sua orientação a conduz para certas metas e objetivos socialmente estabelecidos.

No contexto dos instrumentos de motivação de comportamentos individuais é importante estabelecer que o procedimento de socialização (conformação de condutas ao disposto em uma pauta de comportamentos), recorre sempre à manipulação das motivações dos indivíduos, induzindo ou reforçando-as, com a finalidade de que, prioritariamente, estes orientem suas condutas para satisfação das funções ou papéis considerados antes, relevantes para o grupo.

Pareciera que los roles referentes al desempeño de autoridad en un grupo estuvieran normalmente revestidos de gran prestigio social; de ahí que sean deseados y provoquen conflictos competitivos, como los que exhibe la lucha política. Otros roles jurídicos, em cambio, como el del comprador, o el del contribuyente, no están tan claramente perfilados en las expectativas sociales y requieren de motivaciones especiales. Es difícil que alguien crea que la gente paga impuestos espontáneamente: se trata de un acto que debe ser motivado; si ese procedimiento fracasa, el sujeto puede ser compelido a cumplir el acto. Es posible que se trata de convencer al ciudadano, respetuoso de la ley, de la conveniencia de pagar impuestos para beneficiar a la comunidad. Pero si no acepta esa sugerencia estatal, ni la internaliza, se lo constreñirá a pagar el impuesto establecido. En ambos casos: la acción debida – el pago del impuesto – es un acto impuesto al sujeto mediante un proceso de aculturamiento o socialización; en un primer momento, en forma directa, luego, mediante amenaza de sanciones. (VERNENGO, 1995, p.173)

Reconhecem-se as medidas de gratificação e as medidas de punição como técnicas de socialização (motivação de condutas), aptas a promover o controle do comportamento dos membros de determinada coletividade. É possível conceber que um indivíduo observe a ação socialmente desejada segundo a função que desempenha no grupo social, gratificando-se com prestígio ou benefícios materiais perante seus pares; do mesmo modo é possível conceber o controle realizado pelo grupo social sobre comportamentos contrários, mediante repúdio moral dos outros membros ou mesmo o afastamento do infrator. Entretanto, estas formas básicas de socialização não explicam suficientemente quais seriam as técnicas necessárias para motivação dos indivíduos ao cumprimento das exigências previstas nas normas jurídicas dos sistemas normativos complexos.

Observa-se da estruturação que nos sistemas complexos as técnicas de motivação de comportamentos devem seguir uma mesma noção de complexidade, ou seja, devem ser elaboradas de forma a garantir, na maior medida possível, o cumprimento da conduta desejada, sem fixar-se a elementos psicológicos internos ou medidas coletivamente tomadas, sendo isso alcançado mediante a prescrição de sanções, normalmente afiguradas como um mal a ser infligido ao indivíduo que desatende às pretensões normativamente apresentadas.

Admitamos que una norma motiva directamente cuando el obligado recibe un mensaje lingüístico que comprende, y sin cuya recepción la acción que emprende no sería cumplida. La sociedad respalda tal motivación mediante refuerzos: el buen ciudadano es aquel que cumple las leyes. Por no ser suficientemente sólido, suele ir acompañado de otras medidas de control, como la amenaza de sanciones. (...) En situaciones socialmente más complicadas y ante la eventualidad no descartable de que las motivaciones directas no sean eficaces, las sociedades históricamente conocidas recurren, todas ellas, a técnicas de control y de socialización de tipo punitivo. (...) La norma pretende que, al evitar el castigo, el individuo oriente su comportamiento de acuerdo con las pautas que se le indiquen, aunque no está excluido que la amenaza de una sanción punitiva produzca otras conductas que no son las previstas por el legislador. (VERNENGO, 2005, p.178)

Assimilada então como importante elemento motivador do atendimento às pautas de conduta de uma ordem jurídica, superada sua concepção como instituto contrário ao Direito, diversas teorias se formularam em torno do termo “sanção”, cabendo a este trabalho sem qualquer pretensão de exaustão da questão, apresentar especificamente algumas destas.

2.1 Sanção para Beccaria

Cesare Bonasena, conhecido como Marquês de Beccaria, foi economista e jurista italiano que muito se preocupou com o desenvolvimento da aplicação das penas,

principalmente em reação às atrocidades e injustiças recorrentemente cometidas. Esta sua preocupação é evidente em sua obra *Dos Delitos e Das Penas*, publicado em 1764, onde apresenta um estudo detalhado sobre as condições para o cumprimento das penas na Europa do século XVIII e as condições em que o Direito Penal era aplicado.

A obra de Beccaria, influenciada por pensadores como Montesquieu e Jean-Jaques Rousseau, marca o início de um período humanitário das penas ao despertar a discussão acerca da intolerância das penas aplicadas, assim como as impropriedades dos meios em que as penas deveriam se materializar. Nesse mesmo período, fato social relevante impulsiona a produção industrial, estimulando as práticas de consumo ao mesmo tempo em que alargava as diferenças sociais entre a população, o que representou crescimento incontido das práticas delituosas, justificando comportamentos tirânicos e não racionais de reação punitiva.

A sanção sem qualquer questionamento é para Beccaria um mecanismo adequado de reação contra práticas socialmente indesejáveis, e ao mesmo tempo instrumento de temor aos que se mostravam contrários à ideia de bem comum, conjugado pela reunião de parcelas de liberdade individual renunciadas. Seriam as penas o instrumento de repressão ao intento dissolutório presente no espírito despótico particular.

Ninguém fez gratuitamente o sacrifício de uma porção de sua liberdade visando unicamente ao bem público. Tais quimeras só se encontram nos romances. Cada homem só por seus interesses está ligado às diferentes combinações políticas deste globo; e cada qual desejaria, se fosse possível, não estar ligado pelas convenções que obrigam os outros homens. (...) As leis foram as condições que reuniram os homens, a princípio independentes e isolados sobre a superfície da terra. Cansados de só viver no meio de temores e de encontrar inimigos por toda parte, fatigados de uma liberdade que a incerteza de conservá-la tornava inútil, sacrificaram uma parte dela para gozar do resto com mais segurança. A soma de todas essas porções de liberdade, sacrificadas assim ao bem geral, formou a soberania da nação; e aquele foi encarregado pelas leis do depósito das liberdades e dos cuidados da administração foi proclamado o soberano do povo. (BECCARIA, 2001, p. 25-26)

Beccaria sustenta residir o fundamento do direito de punir exatamente nesse conjunto de pequenas porções de liberdade individual, sendo as penas imputadas aos infratores, meio sensível e poderoso o suficiente para comprimir o espírito despótico que tende a mergulhar a sociedade em seu anterior estado de caos.

Reconhecidas serem as penas uma hipótese de restrição às liberdades individuais, estas sempre devem mostrar-se justificáveis do ponto de vista formal, ou seja, do reconhecimento da legitimidade de sua aplicação, e moderadas, justificando-se substancialmente nos limites de ação necessários a afastar a agressão empreendida.

O interesse de todos não é somente que se cometam poucos crimes, mas ainda que os delitos mais funestos à sociedade sejam os mais raros. Os meios que a legislação emprega para impedir os crimes devem, pois, ser mais fortes á medida que o delito é mais contrário ao bem público e pode tornar-se mais comum. Deve, pois, haver uma proporção entre os delitos e as penas. Se o prazer e a dor são os dois grandes motores dos seres sensíveis; se, entre os motivos que determinam os homens em todas as suas ações, o supremo Legislador colocou como os mais poderosos as recompensas e as penas; se dois crimes que atingem desigualmente a sociedade recebem o mesmo castigo, o homem inclinado ao crime, não tende que temer uma pena maior para o crime mais monstruoso, decidir-se-á mais facilmente pelo delito que lhe seja mais vantajoso; e a distribuição desigual das penas produzirá a contradição, tão notória quanto frequente, de que as leis terão de punir os crimes que tiverem feito nascer. (BECCARIA, 2001, p. 122-123)

Em seus escritos, e bem próximo do campo das sanções de natureza fiscal, Beccaria denota sua contrariedade às penas de confisco sustentando que estas medidas proscvem a indivíduos inocentes (herdeiros) castigos reservados aos culpados, além de dotar-se da capacidade de tornar um homem de bem em criminoso, conduzindo-o ao crime por estar reduzido à indigência e ao desespero. (BECCARIA, 2001, p.105)

Essa necessária proporcionalidade que deve marcar a relação entre delito e pena junte-se à extensão da lesão provocada pelo comportamento do infrator, afastando-se de anteriores meios de avaliação, tais como a intenção do agente, a dignidade da pessoa ofendida ou mesmo o grau de ofensa a divindade.

Os estudos formulados por Beccaria, talvez em razão do fundamento contratualista contido em sua obra de referência, contribuíram de modo substancial para além da incursão da noção de proporcionalidade no estabelecimento das penas, refletiram do mesmo modo na fixação de medidas de salvaguarda aos acusados, na discussão de questões relacionadas à celeridade e à regularidade processual, no estabelecimento de reserva legal quanto a definição dos delitos e das correspondentes sanções, assim como numa melhor compreensão da ideia de separação dos Poderes estatais como forma de garantia contra o arbítrio.

2.2 Sanção para Bobbio

O jurista italiano reconhece em sua obra Teoria da Norma Jurídica ser o Direito uma ordem social reforçada por meio de sanções institucionalizadas e abordando questão atinente às sanções, o faz pontuando critérios de distinção entre o direito, a moral e as demais ordens sociais.

Inicia suas elucubrações sustentando não servir como traço distintivo o argumento que informa pertencerem as normas jurídicas, enquanto proposições, à linguagem prescritiva uma

vez que outros tipos de normas também demonstrariam essas características; outras normas que não as normas jurídicas assumem do mesmo modo o formato de proposições normativas.

Tentativas de solução puramente formal da característica distintiva do direito são aquelas, já examinadas e consideradas inaceitáveis por nós, dirigidas a colher, por exemplo, o elemento característico das normas jurídicas no fato de que são constituídas por imperativos negativos (enquanto a moral seria constituída por imperativos positivos), ou no fato de que são constituídas por normas técnicas (enquanto a moral seria constituída por normas éticas), ou ainda, no fato de que são constituídas por normas heterônomas, por imperativos impessoais, (enquanto a moral é constituída por normas autônomas, por comandos pessoais); (...). Também a fórmula mais acolhida da norma jurídica: “Se é A, deve ser B”, pode aplicar-se a muitos outros tipos de normas. (BOBBIO, 2008, p.146)

Norberto Bobbio (2008), afastando-se dos intentos formais de fazê-lo, aponta diversos outros critérios de distinção entre as normas jurídicas e as normas morais e sociais: *i)* conteúdo da norma; *ii)* fim da norma; *iii)* sujeito que estabelece a norma; *iv)* valores ou ideais que inspiram o legislador; *v)* modo de acolhimento da norma pelo destinatário, os quais serão sucintamente abordados.¹

Teorias que buscaram individualizar as normas jurídicas através do conteúdo afirmam que sua função é regular relações intersubjetivas, portanto bilaterais, onde ao mesmo tempo se instituem direitos e deveres a sujeitos distintos. Contrariamente, as normas morais possuem caráter unilateral, não possuindo aptidão senão para criar obrigações não exigíveis de forma externa. Essas teorias mostram-se deficientes na medida em que não conseguem distinguir normas jurídicas e normas sociais, tendo que estas últimas demonstram as mesmas características hauridas para diferenciação entre normas jurídicas e normas morais.

Superada a tentativa de distinção conteudística, emergiram teorias que adotaram como elemento de distinção o critério do fim, asseverando regular o direito relações intersubjetivas, mas não quaisquer relações, circunscrevendo-se somente às relações essenciais à conservação da sociedade. Essa posição não restou indene a críticas, a mais contundente no sentido de que a estipulação de quais relações intersubjetivas mereçam ou não ser consideradas essenciais à conservação da sociedade é uma premissa fluída, variável de organismo em organismo social, portanto não segura para fins de distinção de normas jurídicas entre tantas outras normas.

A insuficiência da teoria finalística encaminha o estudioso a assimilar como critério distintivo o sujeito que estabelece a norma, ou seja, seriam normas jurídicas aquelas editadas por quem detém o poder soberano, sendo essencial à sociedade aquilo que fora posto dessa forma e pelo titular dessa prerrogativa. Conclusivamente, seriam normas jurídicas aquelas que

¹ Para uma compreensão completa do tema ver: BOBBIO, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. 2008

independente da forma que assumam, do conteúdo que possuam ou do fim a que se destinam, sejam postas pelo soberano.

Essa visão formalista do critério distintivo das normas jurídicas enseja reação imediata pelas correntes teóricas imediatamente opostas, que buscam identificar a essência do direito nos ideais (valores) em que o legislador tenha se inspirado. Não sendo suficiente a definição das normas pelo titular do poder soberano, serão normas jurídicas aquelas decisões tomadas segundo os valores que margeiam a ordem jurídica, de modo mais preciso, aquelas editadas conforme o ideal de justiça. Emergem da fluidez do conceito de justiça as críticas que afastam a adoção desse critério como suficiente para a identificação das normas jurídicas no âmbito de um contexto normativo.²

O modo de acolhida das normas pelo destinatário também pode servir como critério de individuação das normas jurídicas; são normas jurídicas aquelas cuja obediência é relacionada a uma adesão exterior, ou seja, aquelas em que a ação decorre de um dever exigível, por seu turno as normas morais seriam aquelas cuja obediência relaciona-se a uma intenção subjetiva (interna). A distinção entre normas jurídicas e sociais passa pelo senso de convencimento do destinatário acerca da obrigatoriedade do comportamento no que tange às normas jurídicas, e do menor senso de dependência deste no que concerne às normas sociais. Essa teoria não se sustenta como adequada ao cumprimento da pretensão porque apresenta formatos de distinção isolados, incorrendo na mesma insuficiência das teorias precedentes.

Bobbio (2008, p.152) antes de apresentar um novo critério distintivo (que interessa aos objetivos desse trabalho) assevera que os critérios antes introduzidos não são excludentes entre si, ao contrário, são integrativos e, portanto não devem ser tomados como verdadeiros ou falsos, mas dotados de maior ou menor adequação.

Uma norma em sua estrutura hipotética condicional normalmente prescreve algo que *deve-ser*, mas o que se prescreve nem sempre corresponde ao que *é*. Em casos em que a conduta não corresponda à ação prescrita afirma-se que a norma foi transgredida; a essa violação empresta-se o nome de ilícito, fato materializado tanto por meio de uma ação quanto por meio de uma omissão, a depender da espécie de imperativo revelado pela norma, negativo ou positivo.

Como a ordem jurídica pressupõe o cumprimento de suas prescrições, estabelecem-se medidas que atuam sobre as condutas desconformes, anulando-as ou mesmo neutralizando os efeitos prejudiciais dela decorrentes, a essas medidas empresta-se a nomenclatura “sanção”.

² Para uma compreensão completa do tema ver: GODOI, Marciano Seabra. Justiça, Igualdade e Direito Tributário, 1999.

A sanção pode ser definida, por este ponto de vista como o expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias; é, portanto, uma consequência do fato de que em um sistema normativo, diferentemente do que ocorre em um sistema científico, os princípios dominam os fatos, ao invés dos fatos os princípios. (...) Podemos definir mais brevemente a sanção como a resposta à violação. Todo sistema normativo conhece a possibilidade da violação e um conjunto de expedientes para fazer frente a esta eventualidade. (BOBBIO, 2008, p.153-154)

Especificando o tipo de sanção que interessa aos objetivos da pesquisa, quais sejam as sanções tributárias, contidas no âmbito das sanções jurídicas, é importante continuar na esteira do pensamento de Norberto Bobbio que aponta os elementos de diferenciação entre sanções morais, sanções sociais e sanções jurídicas.

Limitando-se ao critério de resposta à violação, as normas morais são identificadas na medida em que a sanção que corresponde ao seu descumprimento denota efeitos puramente interiores; continua-se entendendo o termo sanção como uma consequência desagradável que sucede a violação da norma, funcionando como medida preventiva à conduta ou corretiva às consequências do descumprimento. Dotando-se de efeito exclusivamente interno, a sanção moral materializa-se em sentimentos de culpa, perturbação, arrependimento, remorso.

Afirma-se que a norma moral obriga em consciência: um dos significados desta expressão se esclarece tendo presente o tipo de sanção puramente interior que acompanha a norma moral. Que a norma moral obrigue em consciência pode significar, de fato, entre outras coisas, que eu responda somente frente a mim mesmo: no sentido em que, se a transgredir, não há nada, além de minha consciência, em condição de me punir. (BOBBIO, 2008, p. 155)

Em função das características apresentadas, considerando o papel que comumente assumem as sanções, consideradas *lato sensu*, de evitar que normas sejam violadas ou mesmo minimizar os efeitos de eventual violação, as sanções morais demonstram problematicamente serem escassamente eficazes, atuando sobre um limitado número de indivíduos que, regra geral, por observarem preceitos morais dificilmente os transgridem.

Ao fazer referência às sanções sociais em sua obra Teoria da Norma Jurídica, Bobbio (2008, p.159) toma-as por medidas repressivas provenientes de terceiros, individualmente ou enquanto grupo social, decorrentes da violação de normas do costume, ou referentes à vida da sociedade em geral voltadas a tornar possível a convivência em determinada coletividade. Essas medidas reativas do grupo social materializam-se em diversos graus, transitando entre reprovações, isolamentos, banimento, e a medida mais grave e primitiva, o linchamento.

Não há nenhuma dúvida de que sanções deste gênero são eficazes. Grande parte da coesão de um grupo social é devida à uniformidade de comportamentos, provocada pela presença de normas com sanção externa, isto é, normas cuja execução é garantida pelas diversas respostas, mais ou menos enérgicas, que o grupo social dá em caso de violação. Afirma-se que a reação do grupo à violação das normas que garantem sua coesão é um dos mais eficazes meios de controle social. (BOBBIO, 2008, p. 158)

O mestre italiano sustenta não ser a falta de eficácia um defeito apontável às sanções sociais, mas a inexistência de limites claros, formais e institucionalizados, que garantam proporcionalidade entre a violação e a resposta do grupo. Eventuais medidas de reação são conferidas ao grupo impessoalmente, não se guiando por regras precisas e nem possuindo organicidade os métodos de aplicação, viabilizando a sujeição de indivíduos com condutas idênticas a medidas distintas, ou mesmo o aparecimento de respostas repressivas irreflexivas.

Posto que as sanções morais demonstram-se escassamente eficazes, em função de sua incidência interna, e que as sanções sociais, embora não padeçam desse mesmo inconveniente por serem externas, não sendo institucionalizadas pecam pela ausência de proporcionalidade entre a violação e as medidas de repressão, coube ao grupo social institucionalizar a sanção.

A institucionalização dessa forma de reação a condutas contrárias ao desejado e de regulação de comportamentos fornece, com base no critério da resposta à violação, o critério apto a distinguir as normas chamadas jurídicas, das normas morais e das normas sociais. É o próprio Bobbio (2008, p.160) quem aduz serem as normas jurídicas, prescrições cuja violação tem por consequência uma resposta externa e institucionalizada, ou mesmo cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada.

Acerca da institucionalização das sanções pelo grupo social, dessa forma manifesta-se Norberto Bobbio (2008, p.161):

Não há dúvida de que o principal efeito da institucionalização da sanção é a maior eficácia das normas relativas. Quando se fala em sanção institucionalizada, entende-se três coisas, ainda que elas nem sempre se encontrem simultaneamente: 1) para toda violação de uma regra primária, é estabelecida a relativa sanção; 2) é estabelecida, se bem que dentro de certos termos, a medida da sanção; 3) são estabelecidas pessoas encarregadas de efetuar a execução. Como se vê, trata-se de limitações que tendem a disciplinar o fenômeno da sanção espontânea e imediata de grupo. Com a primeira limitação, se assegura a certeza da resposta, com a segunda, a proporcionalidade, com a terceira, a imparcialidade.

É importante salientar, em termos conclusivos à aceção do termo sanção pelo mestre peninsular, que o modo de resposta à violação demonstra-se um entre inúmeros critérios válidos e efetivamente usados para os fins de identificação das sanções jurídicas. Entretanto, reconhecendo-se o direito como ordem normativa reforçada por medidas de coação, o critério

de individualização das normas jurídicas a partir da natureza das sanções que são correlatas à sua violação é o critério que se apresenta mais adequado.

Críticas podem surgir margeadas pelo argumento da existência de normas desprovidas de sanção; normas não dotadas do elemento coativo que lhes empresta a natureza conforme proposta de Bobbio firmada sobre o critério da resposta à violação. Tais críticas são afastadas pelo jurista italiano em sua obra *Teoria do Ordenamento Jurídico*, onde ao se referir ao direito qualificado através da existência de normas institucionalizadas, não se limita a uma noção individualizada de normas jurídicas, mas de todo um complexo orgânico formado a partir dessas prescrições; de forma que o traço característico do direito não é a condição de todas as suas normas serem sancionadas, mas de que a maioria destas normas demonstrem essa característica. (BOBBIO, 1995, p.29)

2.3 Sanção para Roberto Jose Vernengo

Roberto Jose Vernengo (1995, p. 181) enfrenta o tema das sanções jurídicas em sua obra *Curso de Theoria General del Derecho* partindo, como lhe é próprio, da sua definição enquanto reação a condutas contrárias ao previsto em pautas de comportamentos ínsitas ao processo de socialização dos indivíduos. Sinteticamente, o jurista argentino entende as sanções como reação negativa do grupo social ou de algum sujeito específico, que decorre do modo como o sujeito que a elas é submetido cumpre exigências da função que desempenha.

Para o autor, qualquer ação social de um indivíduo é suficiente a provocar uma reação por parte de outro indivíduo, seja esta reação positiva ou negativa, mas somente as reações que impliquem no uso efetivo ou potencial de força física devem ser consideradas sanções jurídicas.

En ese sentido, corresponde establecer primeramente que la sanción es una relación entre sujetos, por la cual el sancionado se ve privado de gratificaciones o sujeto a castigos, por la forma en que actúa socialmente. Reacción negativa típica es la coacción física, el uso de fuerza física contra el sancionado. (...) Como es notorio, en principio, el recurso a la misma es vista moralmente como ilegítimo, y jurídicamente como prohibido. Por ser una ultima ratio, socialmente hablando, el uso de la fuerza se rehusa a los miembros de una comunidad; el recurso permitido a la misma configura, así, un privilegio otorgado a las autoridades y a quienes resguardan el orden social. (VERNENGO, 1995, p.181)

É evidente que o uso da força física, potencial ou efetiva, garantido a alguns órgãos ou membros do grupo social apresenta-se como elemento caracterizador das sanções para o autor argentino. Consta de seus escritos uma preocupação muito grande com a legitimação do uso

da força física, que somente se justifica na medida em que essa autorização consta do Direito legislado, tornando não somente o uso permitido, mas obrigatório aos órgãos encarregados do cumprimento das medidas repressivas.

Vernengo ao tratar ser a sanção um fato social, um ato de força (permitido) que um indivíduo, o sancionador, aplica a outro, o sancionado, aduz a existência de elementos constitutivos importantes para o reconhecimento dessas medidas de reação do ordenamento jurídico, senão vejamos:

La sanción es un hecho social: un acto de fuerza que un individuo, el sancionador, aplica a outro, el sancionado. Es un acto de fuerza permitido, por ser facultativo u obligatorio. Tenemos, pues, como hecho social característico una acción social pautada; nos corresponde indicar sus elementos constitutivos, que, en los análisis anteriores hemos denominado ámbitos o dominios de validez. ¿Cuál es la acción o ámbito material estatuido como sanción? ¿Quiénes son los sujetos involucrados por esa relación social? ¿Cuáles las ocasiones en que el acto sancionatorio debe ser llevado a cabo? Y, tratándose, de una acción social, ¿cuáles son las modalidades normativas que habitualmente la caracterizan? (VERNENGO, 1995, p.183)

Sendo a sanção uma ação social, isso implica obrigatoriamente na interação entre dois ou mais sujeitos, condição que exclui do conceito de sanção agressões que eventualmente o indivíduo venha a sofrer em razão de forças naturais, e do mesmo modo o cometimento de violência física contra si próprio. Para o jurista argentino (1995, p. 184) *la acción que denominamos sancionat6ria es una relación que puede establecerse entre dos individuos, dicha relación será irreflexiva, en la medida en que ningún sujeto puede satisfacer la propiedad relacionante en sí mismo, la sanción será una relación irreflexiva, no conmutativa e intransitiva.*

A relevância da definição dos sujeitos envolvidos na aplicação das medidas de sanção reside na circunstância de que a força física empreendida pelo sujeito sancionador em prejuízo do sujeito sancionado não seja reconhecida como uma nova transgressão do ordenamento; o aplicador da medida cumpre na verdade, não obstante o uso da força, um dever social na condição de órgão institucionalizado pela sociedade.

Em se tratando as sanções de atos coativos operacionalizados por um sujeito ou órgão em prejuízo de outro sujeito transgressor da ordem normativa, seu conteúdo material somente pode consistir na privação de bens ou direitos reputados valiosos pelo destinatário da medida, tais como: *i)* a privação de bens (vida; integridade física; liberdade; bens patrimoniais); *ii)* privação de expectativas reconhecidas aos demais sujeitos (deportação; indisponibilização de bens, vedação ao exercício profissional).

Bastaría, pues, si quisiéramos establecer cuáles sean los actos que pueden constituir el contenido de una sanción, apuntar a la suma de los que son tales en un derecho positivo. Así, entre nosotros, diríamos que es la privación de la vida, o de la libertad de movimiento, o de bienes patrimoniales. Para generalizar, bastará decir que es la privación de un bien, dejando a cada sistema cultural especificar qué se entienda por tal. En efecto, privar de aquello que el grupo no considera valioso, no podría ser visto como sanción. En ese sentido, la valoración del bien por el sancionado es jurídicamente irrelevante. Históricamente, no es posible definir universalmente cuáles sean los bienes que puedan ser coactivamente substraídos al sancionado: la prohibición de ingresar al templo, o de participar en ciertos ritos, podía ser en otras épocas y en otras culturas, sanciones de extrema gravedad, privaciones que carecerían de ese matiz en las culturas urbanas modernas. (VERNENGO, 1995, p. 185)

Dissertando ainda sobre o conteúdo do ato sancionador, sustenta Vernengo não possuir relevância o sentimento psicológico do sancionado, sendo incabível, portanto considerar ter o sancionado qualquer dever jurídico ou de qualquer outra natureza em submeter-se à medida encarregada ao órgão sancionador. Esse critério, segundo o jurista argentino teria efeito para distinguir os tipos de sanções (civil, penal), de forma que *se tomaría como un elemento definitorio de la sanción los efectos psicológicos, reales o previsibles, que produciría el acto del sancionador en la conducta del sancionado.*

Em linha conclusiva, outro ponto que merece consideração no estabelecimento do conceito de sanção nessa perspectiva de Teoria Geral do Direito, é sem qualquer dúvida a possibilidade de reconhecer-se a legitimidade dos textos normativos positivos na delimitação dos âmbitos materiais e pessoais sobre os quais se autoriza sejam as medidas sancionadoras legitimamente cumpridas, estabelecendo, como exemplo, a partir de disposições normativas expressas a impossibilidade de aplicação de penas degradantes, humilhantes, ou de tortura, ou mesmo a sujeição de menores a sanções de natureza penal, possivelmente fundada em sua incapacidade de reconhecimento preciso da gravidade da conduta transgressora e certamente sendo uma opção legislativa.

2.4 Sanção para Hans Kelsen

Os esforços de Hans Kelsen para definição dos traços característicos do Direito partem da sua assimilação deste como uma ordem social, uma ordem normativa que regula a conduta humana na medida em que esta mesma conduta está relacionada a outros indivíduos que integram a coletividade. Dessa forma, considerando ser uma ordem social aquela preocupada em regular comportamentos, encarregada de garantir que os indivíduos a ela subordinados se

conduzam de tal ou qual forma, ou deixem de praticar comportamentos reputados socialmente prejudiciais, enquadram-se nessas características o direito, a moral, a religião, entre outros.

Essas ordens sociais, encarregadas da modulação de comportamentos, podem segundo Kelsen, deixar de relacionar a observância das suas premissas a determinadas consequências, ou, ao contrário, relacioná-las a concessão de vantagens (prêmios) ou a imposição de desvantagens (penas), construindo tais ligações a partir do princípio retributivo. Segundo esse princípio, tanto os prêmios quanto as penas estabelecidas como consequência de uma conduta podem ser abarcados no conceito de sanção, não obstante usualmente entender-se como sanção normalmente as penas, representadas em regra pela privação de certos bens.

No âmbito da ordem jurídica observa-se a definição da natureza prescritiva de uma conduta exatamente no fato de imputar-se à conduta contrária uma desvantagem, um castigo; em termos, uma conduta é juridicamente prescrita na medida em que a conduta contrária - a violação da conduta prescrita - sirva como pressuposto, razão de ser, da imputação de um castigo.

Quando uma ordem social, tal como a ordem jurídica, prescreve uma conduta pelo fato de estatuir como devida (devendo ser) uma sanção para a hipótese da conduta oposta, podemos descrever esta situação dizendo que, no caso de se verificar uma determinada conduta, se deve seguir determinada sanção. Com isto já se afirma que a conduta condicionante da sanção é proibida e a conduta oposta é prescrita. O ser-devida da sanção inclui em si o ser-proibida da conduta que é o seu pressuposto específico e o ser-prescrita da conduta oposta. Devemos, a propósito notar que, com o ser-prescrita ou o ser-proibida de uma determinada conduta se significa não o ser-devida desta conduta ou da conduta oposta, mas o ser-devida da consequência desta conduta, isto é, da sanção. A conduta prescrita não é a conduta devida; devida é a sanção. (KELSEN, 2006, p.27)

Kelsen sustenta não existirem ordens sociais desprovidas de sanções, entendendo-se o termo em seu sentido amplo, e justifica sua posição aduzindo a que mesmo nas ordens morais, a conduta dos indivíduos conforme os preceitos de bondade e retidão relaciona-se, ainda que indiretamente, com o desejo de aprovação por outras pessoas (prêmio) ou com o receio de desaprovação por estas mesmas pessoas (castigo) no caso de conduta oposta à predefinida.

Para o mestre de Viena deve o direito ser qualificado como ordem de conduta humana, entendendo-se como ordem um sistema de normas cuja unidade pressupõe possuírem todas elas um mesmo fundamento existencial (norma hipotética fundamental kelseniana); segundo Kelsen, uma norma singularmente observada é uma norma jurídica por pertencer a uma dada ordem jurídica, e pertence a essa ordem em função de possuir idêntico fundamento validador ao das demais normas que a compõem.

E mais, o direito deve ser considerado ordem coativa da conduta humana, ou seja, reforça a exigência de cumprimento das suas pretensões tornando pressuposto de um ato de sanção qualquer comportamento contrário.

Neste sentido, as ordens sociais a que chamamos Direito são ordens coativas da conduta humana. Exigem uma determinada conduta humana na medida em que ligam à conduta oposta um ato de coerção dirigido à pessoa que assim se conduz (ou aos seus familiares). Quer isto dizer que elas dão a um determinado indivíduo poder ou competência para aplicar a um outro indivíduo um ato coativo como sanção. As sanções estatuídas por uma ordem jurídica são – diferentemente das sanções transcendentais – sanções socialmente imanentes e- diversamente daquelas, que consistem na simples aprovação ou desaprovação – socialmente organizadas. (KELSEN, 2006, p.36)

É importante considerar que fazer referência ao Direito como ordem coativa, impondo significações segundo as quais suas normas jurídicas estatuem atos de coação atribuíveis aos subordinados em razão do cometimento do pressuposto dessas medidas, não significa que em toda e qualquer ocasião a efetivação das medidas de sanção se cumpra mediante o emprego de força física, esse expediente, é de se ressaltar, somente deve ser utilizado quando verificada resistência à efetivação da medida.

Não obstante reconhecer o uso mais comum do termo sanção como representativo de medidas que inflijam um mal (castigo) ao indivíduo que tenha se comportado contrariamente ao que fora definido pelas normas jurídicas, tem sido extremamente comum, especialmente no campo do Direito Tributário, a fixação de prêmios como elemento motivador da adoção de determinadas condutas vantajosas à coletividade, sendo tais medidas comumente relacionadas ao vocábulo sanção. A esse respeito reage o mestre de Viena aduzindo existir meramente uma conexão entre as normas que fazem referência à concessão de prêmios e as normas que estatuem sanções, senão vejamos:

As modernas ordens jurídicas também contêm, por vezes, normas através das quais são previstas recompensas para determinados serviços, como títulos e condecorações. Estas, porém, não constituem característica comum a todas as ordens sociais a que chamamos Direito nem nota distintiva da função essencial destas ordens sociais. Desempenham apenas um papel inteiramente subalterno dentro destes sistemas que funcionam como ordens de coação. De resto, as normas relativas à concessão de títulos e condecorações estão numa conexão essencial com as normas que estatuem sanções. Com efeito, o porte de um título ou de uma condecoração, isto é, de um emblema, cujo sentido subjetivo é uma distinção, ou não é juridicamente proibido, quer dizer, não condiciona a aplicação de uma sanção e é, portanto, negativamente permitido, ou – e é este o caso normal – é jurídica e positivamente permitido, quer dizer, é proibido, condicionando a aplicação de uma sanção, quando não for expressamente permitido, por efeito de sua concessão. A situação jurídica só pode, neste caso, ser descrita como delimitação, através de uma norma, da validade de uma

norma proibitiva estatuidora de uma sanção, e, portanto, apenas o pode ser com referência a essa tal norma coativa. (KELSEN, 2006, p.37)

Ao fazer referência ao Direito como ordem social coativa, marcada pela estatuição de atos de coação aplicáveis em detrimento da adoção de condutas indesejáveis, realçam-se tais atos como sanções jurídicas e os comportamentos contra os quais são impostos, condutas antijurídicas, ilícitas. Essa força coativa do Direito, ou seja, a aplicação de sanções não implica pertencer à sua essência forçar o cumprimento do comportamento prescrito, dado que a própria aplicação da sanção pressupõe ter sido justamente desatendido o comportamento estatuído. É óbvio que a força coativa da ordem jurídica seja um elemento que motiva o cumprimento dos deveres prescritos, mas o que se esclarece é que ao fazer incidir essa força coativa, mediante aplicação das medidas de sanção, não mais almeja a ordem jurídica seja cumprida a conduta estabelecida, senão sejam minimizados os efeitos de eventual violação.

Ao evidenciar que sob certas condições ou pressupostos prescritos pela ordem jurídica, autoriza-se a execução, ainda que forçada, de medidas de coação especificadas por esse mesmo regramento, reafirma-se a noção do Direito como ordem de coerção, onde tais atos são executados inobstante a vontade de quem por eles é atingido, lançando-se mão, nos casos de resistência, ao uso da força física institucionalmente organizada.

Duas espécies de atos de coerção devem ser evidenciados: de um lado as sanções que são atos de coerção estatuídos contra ações ou omissões expressamente indicadas pela ordem jurídica; e de outro os atos de coerção que não possuem natureza de sanções, ou seja, atos em que no seu pressuposto não constam ações ou omissões prescritas pela ordem jurídica.

Entre as sanções encontram-se as penas e as execuções forçadas, ambas constituindo-se como realização compulsória de um mal, seja mediante a privação compulsória de bens e direitos em proveito dos fundos públicos (penas) ou mediante a exigibilidade de compensação dos prejuízos causados pela conduta contrária ao ordenamento em proveito do próprio prejudicado (indenização).

Essas espécies de sanções podem ser aplicadas tanto por autoridades judiciais como por autoridades administrativas, mediante processo específico para esse fim; por isso devem ser observadas de modo distinto as penas judiciais, aplicadas pelo Poder Judiciário, das penas administrativas, aplicadas por autoridades administrativas; assim como as execuções judiciais, realizadas perante os tribunais, das execuções administrativas, sob encargo das autoridades administrativas.

Enquanto medidas coercitivas não representativas de sanções jurídicas, apresentam-se prerrogativas detidas pelo Estado para promover a privação da liberdade de indivíduos

suspeitos da prática de delitos com objetivo de garantir a regularidade do processo de apuração dos fatos; o internamento compulsório de doentes mentais perigosos ou de portadores de doenças contagiosas em hospitais; a demolição compulsória de edifícios que ameacem ruir, entre outras. O traço distintivo entre essas medidas e as sanções jurídicas reside em que tais medidas não são estabelecidas como consequência da prática ou abstenção de uma conduta reconhecida como sendo antijurídica (indesejável) pelo ordenamento jurídico.

(...) o conceito de sanção pode ser estendido a todos os atos de coerção estatuídos pela ordem jurídica, desde que com ele outra coisa não se queira exprimir se não que a ordem jurídica, através desses atos, reage contra uma situação de fato socialmente indesejável e, através desta relação, define a indesejabilidade dessa situação de fato. É esta, na verdade, a característica comum a todos os atos de coerção estatuídos pela ordem jurídica. Se tomarmos o conceito de sanção nesse sentido amplíssimo, então o monopólio da coerção por parte da comunidade jurídica pode ser expresso na seguinte alternativa: a coação exercida por um indivíduo contra outro ou é um delito, ou uma sanção (...). (KELSEN, 2006, p.46)

Essa definição kelseniana da sanção, enquanto medida aflitiva aplicada por um órgão institucionalmente estabelecido em decorrência da adoção pelo indivíduo de uma conduta, positiva ou negativa, indesejada pela coletividade (antijurídica), isto é, como realização da consequência relacionada por um modal deôntico (*dever-ser*) ao preenchimento das condições inscritas no suposto da norma sancionadora, permite estabelecer critérios para a definição do que deva ser considerado ilícito; não é ilícito o simples comportamento reputado prejudicial ao grupo social, é ilícito o comportamento prejudicial ao grupo social que por assim ser ligue-se a um ato de coerção, ou seja, é ilícito porque a ordem jurídica o torna pressuposto de um ato de coerção por ela mesma instituído.

O ilícito não é mais negação do Direito, é elemento constituído como pressuposto da incidência das normas sancionadoras, e sendo a sanção critério distintivo da ordem jurídica frente às demais ordens normativas, é, sem qualquer dúvida, o ilícito um elemento integrado e essencial ao Direito.

2.5 As sanções jurídicas e o conceito de ilícito

Observa-se no Direito Tributário, e em qualquer outro ramo jurídico, situações em que as normas jurídicas impositivas de comportamentos são violadas, gerando uma sensação de instabilidade contra a qual o ordenamento reage mediante a imposição ao infrator de sanções previamente estabelecidas.

Tecendo comentários preliminares acerca do instituto das sanções na ordem jurídica, e ao mesmo tempo promovendo uma aproximação destas à concepção hipoteticamente formulada das normas jurídicas, enquanto imposição de uma consequência em decorrência da implementação de certas condições, cabe trazer à discussão a definição de um conceito extremamente relevante para fins de cumprimento dos objetivos da pesquisa, qual seja, o conceito de ilícito.

A definição do conceito de ilícito tem como precedente o estabelecimento das possíveis funções normativas que decorrem de um mesmo juízo deôntico, ou seja, daquele juízo de *dever-ser* que estabelece a imposição de consequência imediatamente relacionada à constatação da ocorrência de determinada condição contida no suposto. Ao fazer referência às funções normativas dos juízos de *dever-ser*, quer-se dizer que a regulação da conduta humana pode indicar a prescrição de determinado comportamento ou mesmo a abstenção de outros (*ser-prescrito*), conferir poder para o estabelecimento de relações jurídicas (*ser-competente*), bem como autorizar a prática de determinados comportamentos pretendidos pelo indivíduo (*ser-autorizado*).³

Concentrando-se na função normativa que mais evidencia o conceito de ilícito, no caso o *ser-prescrito*, é de se considerar que um comportamento humano somente pode ser regulado na medida em que no âmbito do ordenamento jurídico positivo em que se insere exista uma prescrição de realização ou omissão de determinada conduta, reconhecendo-se os atos reputados proibidos mediante a determinação de abstenção de dado comportamento, e os atos considerados obrigatórios mediante determinação da adoção de outro comportamento específico.

À conduta oposta ao comportamento prescrito, ou seja, à realização daquilo que se reputa proibido ou mesmo a omissão quanto ao que se reputa obrigatório nomina-se ilícito, entendendo-se esta figura então como o que é contrário a uma obrigação ou omissão prevista em norma jurídica.

O ilícito pode ser definido a partir da dimensão normativa do que é proibido, ante uma conduta comissiva, e do que é obrigatório, ante uma conduta omissiva, considerando ainda serem vedadas inclusões ou mesmo interpretações extensivas ou por analogia em desfavor do agente responsável pela conduta; nesses termos o ilícito poderia ser reconhecido numa norma

³ É importante considerar que em razão das bases conceituais deste trabalho, cuja pretensão funda-se na aludida necessidade de conformação dos atos estatais restritivos de direitos individuais - notadamente as sanções tributárias - a diversas outras premissas do ordenamento jurídico através dos operativos da proporcionalidade e/ou da razoabilidade, direcionam-se as discussões e análises críticas à perspectiva formal estática das normas jurídicas.

geral exclusiva, segundo a qual seriam considerados dotadas dessa natureza, exclusivamente as ações ou omissões prescritas por normas jurídicas, advindo dessa evidência preceitos como o *nulla poena sine lege* e o *nullum crimen sine lege*, que demarcam os ordenamentos jurídicos num contexto generalizante. Em sentido oposto, o campo das condutas lícitas evidencia-se na concepção de uma norma geral não mais exclusiva, mas inclusiva, reconhecida no enunciado privatista segundo o qual “*o que não é proibido está permitido*”.

Num sentido muito amplo, toda a conduta humana que é fixada num ordenamento normativo como pressuposto ou como consequência se pode considerar como autorizada por esse mesmo ordenamento e, neste sentido, como positivamente regulada. Negativamente regulada por um ordenamento normativo é a conduta humana quando, não sendo proibida por aquele ordenamento, também não é positivamente permitida por uma norma delimitadora do domínio de validade de uma outra norma proibitiva - sendo, assim, permitida num sentido meramente negativo. (KELSEN, 2006, p.18)

Edmar Oliveira Andrade Filho (2003, p.35) em trabalho relacionado ao tratamento das infrações e sanções tributárias aduz ser a ilicitude qualidade essencial do ilícito traduzindo a ideia segundo a qual todo comportamento, positivo ou negativo, contrário a uma norma jurídica que estabeleça determinado dever jurídico, que não esteja justificado por outra norma que recorte a delimitação material daquela aparentemente violada, é um ilícito, legitimando-se as autoridades competentes a imprimir respostas mediante a imposição de sanções.

O jurista argentino Roberto José Vernengo (1995, p.192) também se encarrega de enfrentar a questão dos atos ilícitos em sua obra *Curso de Teoria General del Derecho*; nas suas formulações iniciais sustenta que todo grupo social repudia certos comportamentos, mas nem todos são considerados condições suficientes para que um órgão de controle sancione seus autores; sustenta isso fundando-se no reconhecimento de uma interpretação formal das normas jurídicas, onde no contexto do esquema condicional que assumem (*si P, entonces S, donde P es el enunciado que describe una acción, y S el enunciado que describe una sanción*) as normas jurídicas, a definição de delito ou ato ilícito seria uma terminologia técnica usada para designar uma ação que constitui matéria do antecedente desse esquema condicional, seja qual for a valoração que possa ser adjudicada à conduta.

(...) em derecho positivo, la circunstancia de haberse aplicado una sanción, como consecuencia si se quiere de la realización por un individuo, o un grupo, de una cierta acción, es lo que permite calificar a la acción antecedente como delito en ese derecho positivo. El acto ilícito es aquella acción antecedente que abre la posibilidad de que los órganos sancionadores recurran lícitamente al uso de la fuerza. (...) Esa definición implica que, en derecho positivo, el contenido de la acción antecedente, y la valoración social o individual que merezca, es una información

irrelevante para establecer el caracter de lícita o ilícita de la acción. El hecho antecedente de una sanción sólo podría calificarse, según la terminología kelseniana, como objetivamente desvaliosa en el sentido de que deónticamente está prohibida. (VERNENGO, 1995, p. 198).

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (1993, p.39) integra o conceito de ilícito à estrutura normativa da norma sancionadora, chamada perinorma por Cóssio em sua Teoria Ecológica do Direito e de norma autônoma por Kelsen em sua Teoria Pura do Direito, ao manifestar-se no sentido de que a imputação de uma sanção à caracterização de uma infração pressupõe seja reconhecida como hipótese de incidência das normas sancionantes determinada conduta ilícita, sustenta constituir o ilícito o aspecto material necessário à formulação da condição contida no suposto normativo apto a deflagrar a consequência inserta no mandamento da norma jurídica sancionante.

Nesse sentido se manifesta o professor Edmar Oliveira Andrade Filho (2003, p. 38):

A presença do ilícito é condição indispensável para legitimar a sanção, de modo que uma norma que estipule uma sanção não pode ter outro pressuposto que não a violação de deveres jurídicos estabelecidos em outras normas ou a ofensa (efetiva ou exposição a perigo) de bens juridicamente protegidos que podem ser direitos subjetivos ou difusos ou coletivos. Por isso, definir antijuridicidade equivale a esclarecer a essência do ato ilícito (...).

Com a devida *venia* a entendimentos ampliativos, mas mantendo a concepção desse trabalho, é possível considerar ser a sanção aquela consequência contida no mandamento da norma jurídica primária kelseniana cuja incidência depende da concretização de um fato descrito abstratamente no suposto da mesma norma, sendo possível ainda sustentar estar esse fato apto a materializar uma relação jurídica implicacional constituído por uma ação ou omissão de natureza antijurídica, contrária à previsão estipulada no ordenamento e, portanto ilícita.

O vocábulo sanção é inequivocamente polissêmico, utilizado em distintas acepções, podendo representar a anuência emprestada pelo Chefe do Poder Executivo aos atos normativos aprovados no parlamento, o dever jurídico estabelecido àquele que impõe um dano patrimonial ou não-patrimonial a terceiros, uma reação do ordenamento jurídico à determinadas condutas formalmente consideradas indesejáveis, ou ainda uma retribuição meritória conferida em razão da verificação de comportamentos conforme o pretendido.

Edmar Oliveira Andrade Filho (2003, p.47) aduz que no âmbito de uma Teoria Geral do Direito o termo sanção normalmente é assimilado como sinônimo de pena ou de prêmio. Entendida no sentido negativo, sanção como sinônimo de pena traduz-se na ideia de

imposição a alguém de consequências desagradáveis em razão de certas circunstâncias; de outro modo, em sentido positivo a sanção como sinônimo de prêmio traduz-se na ideia de concessão de estímulos à adoção de determinados comportamentos.

Hans Kelsen reconhecendo o Direito como uma ordem coativa emprestou às formas de reação contra condutas socialmente indesejáveis caráter de essencialidade na construção de sua Teoria Pura, tanto que classificou as normas jurídicas considerando a preponderância de seu conteúdo, autônomas (primárias) as normas de sanção e não-autônomas (secundárias) as demais normas que compõem o ordenamento jurídico (prescritivas, conceituais, organizacionais, e instituidoras de competências).

Adotando o vínculo implicacional que liga à ocorrência de um fato estabelecido uma consequência da mesma forma prevista, Kelsen admite representar essa consequência tanto uma recompensa pela prática de determinada conduta como uma penalidade pela ação ou omissão contraditórias ao pretendido pelo ordenamento.

A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer consequências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção. (KELSEN, 2006, p.26)

Kelsen ainda sustenta ser normalmente reconhecida a sanção como uma pena, e não como um prêmio, aplicada como consequência de uma conduta, ação ou omissão, antijurídica, portanto ilícita sob o ponto de vista da ordem normativa. O professor Paulo Roberto Coimbra Silva (2007, p.41) ao fazer referência ao entendimento kelseniano acerca das sanções jurídicas argumenta ter dado o mestre vienense ênfase à conduta humana ilícita, portanto juridicamente proibida, reconhecidamente o pressuposto da imposição de um castigo, de um mal; em termos mais objetivos, da imposição de uma sanção.

Primando pela adequação conceitual dos institutos, é importante ressaltar a evidente distinção entre sanção e infração, de modo que a sanção enquanto instituto normativo somente tem razão de ser em função da verificação de condutas antijurídicas, ou seja, constitui a infração pressuposto necessário para a implementação da sanção.

A infração traduz ideia de um comportamento ilícito, uma ação ou omissão violadora da norma encarregada de prescrever uma obrigação ou uma proibição, ao passo que a sanção representa a consequência prescrita por essa mesma ordem jurídica como reação à

materialização da infração, constituindo-se também essencialmente como mecanismo de garantia da eficácia da ordem jurídica. (ANDRADE FILHO, 2003, p.48)

O professor Paulo de Barros Carvalho apresenta interessante conceito de sanção, ao fazer menção a três acepções possíveis do vocábulo: *i*) relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparatória, decorrente do descumprimento de obrigações por parte do sujeito passivo tributário; *ii*) relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer seu direito subjetivo de ação para exigir perante o Estado-Juiz a efetivação do dever constituído na norma primária; e *iii*) relação jurídica tida como consequência processual do exercício desse direito de ação preceituada na sentença condenatória que decorre do processo judicial.

Diferencia-se dos demais juristas por estabelecer a sanção tributária como “norma jurídica em que o Estado-Juiz intervém como sujeito passivo da relação deontica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida”. (CARVALHO, 2003, p.503)

Na concepção do precitado professor, as normas que integram ao ordenamento jurídico as sanções tributárias ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência, ou seja, das regras de conduta; possuem um suposto que descreve uma ocorrência fática, ao qual liga-se por meio de um conectivo de *dever-ser* uma consequência prescritiva de um vínculo jurídico a se formalizar entre dois sujeitos (sujeito ativo e sujeito passivo). Do mesmo modo, o suposto dessa estrutura da norma sancionante contempla um fato ilícito decorrente do não cumprimento de uma obrigação que emana da relação jurídica estabelecida no âmbito da regra de conduta (regra-matriz de incidência).

Como observado, no âmbito de uma Teoria Geral do Direito Tributário é admissível conceber a incorporação no vocábulo sanção, tanto a previsão de prêmios como de penalidades, o que autoriza sustentar existirem sanções positivas e sanções negativas.

Obviamente sendo retomado o assunto em momento posterior, aqui cabe apenas considerar que as sanções positivas diferem-se das sanções negativas pela definição de seu suposto, ou seja, enquanto no âmbito das sanções negativas, das penalidades, o suposto normativo contempla condutas ilícitas, antijurídicas, no âmbito das sanções positivas, dos prêmios, o suposto contempla condutas lícitas, cuja consequência é meio de reforço à adoção do comportamento e não medida de desestímulo tal como se pretende com a previsão das penalidades.

2.6 Coerção, sanção e coação

Tomando por premissa a estruturação hipotética das normas jurídicas, assim como as funções desempenhadas individualmente pela espécie normativa junto ao seu ordenamento jurídico, torna-se legítimo reconhecer a função de reforço prestada pelas normas sancionadoras àquelas normas prescritivas de condutas. Normalmente observa-se o processo de incidência da norma de reforço quando a prestação tida como conteúdo da relação jurídica emanada da conexão entre hipótese e mandamento da norma de conduta vem a ser descumprida; essa condição é suficiente para que seja tornado concreto o suposto da norma de sanção e deflagrada sua imposição, até então hipoteticamente mantida em potência. Essa leitura hipotético-normativa permite concluir ser a sanção, nessa perspectiva, a reação estabelecida como consequência jurídica abstratamente prevista em norma jurídica (perinorma)⁴ para preservação da eficácia do comando normativo, normalmente materializada na inflicção de uma pena ou castigo.

Corroborando a ideia de reforço apresentada, Margarita Lomelí Cerezo (1998, p.26-27) considera ser a coerção uma das principais características das normas jurídicas, sem as quais estas poderiam ser consideradas unicamente letra morta. No sistema arrecadatório principalmente, as sanções cumprem papel importantíssimo, tendo em vista que ausentes os meios coercitivos, dificilmente os particulares cumpririam com suas respectivas obrigações de pagamento dos tributos ou de natureza administrativa.

La potestad sancionadora de la administración deriva del carácter ejecutorio del acto administrativo, o constituye uno de los medios de ejercer la facultad ejecutiva que se reconoce a la propia autoridad. La ejecutoriedad de los actos administrativos ha sido definida por Zanobini, como una especial manifestación de los mismos, por el cual cuando imponen deberes y restricciones a los particulares, pueden ser realizados aun contra la voluntad de éstos, por los órganos directos de la administración, sin que sea necesaria la previa intervención de la acción declarativa de los órganos jurisdiccionales. Esto significa que si los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les han sido impuestas, la administración tiene facultades de realizar sus pretensiones con el uso de medios de coerción; no tiene necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que puede alcanzar sus fines por

⁴ Os vocábulos endonorma e perinorma são utilizados por Carlos Cossio em sua Teoria Ecológica do Direito, e não se diferenciam substancialmente do formato de classificação das normas por Hans Kelsen; a norma primária kelseniana que indica suposto e consequência relacionados à eventual incidência de uma sanção é tratada por Cossio como perinorma, por seu turno, a norma secundária kelseniana que indica suposto e consequência relacionados à conduta desejada pelo ordenamento é tratada por Cossio como endonorma. Outra diferença entre os referidos autores reside no vínculo implicacional entre uma e outra estrutura normativa, em Kelsen a relação implicacional pressupõe um juízo hipotético condicional; em Cossio as estruturas são relacionadas mediante juízo disjuntivo. Essas questões serão novamente abordadas no capítulo destinado exclusivamente ao tratamento da estrutura das normas jurídicas.

medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos administrativos.
(LOMELÍ CERESO, 1998, p.26)

Coação e coerção são conceitos extremamente afetos à noção de sanção, contudo, não obstante a polissemia desse último vocábulo não subsistem justificativas para sua assimilação enquanto expressões sinonímicas.

Assim como a hipótese de incidência (descrição abstrata de um fato) não se confunde com o respectivo fato gerador (fato concreto), assim como a obrigação abstratamente descrita no comando da norma tributária (primária ou endonorma) não se confunde com a obrigação *in concreto* decorrente da prática do fato gerador e assim como a descrição abstrata do ilícito presente no antecedente da norma sancionadora (secundária ou perinorma) não se confunde com a infração efetivamente cometida, sanção e coação não devem ser confundidas. (SILVA, 2007, p.51)

Como sustentado, a sanção é a consequência prevista abstratamente no mandamento da norma jurídica sancionadora, imputável a quem materializa as condições constantes do suposto normativo; a coação é considerada a imposição efetiva daquela previsão abstrata. Em sentido distinto o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (1993, p.44) argumenta ser a coerção o poder do Estado de fazer efetiva a ordem jurídica com a imposição da sanção, lançando mão inclusive do uso da força se necessário.

Sobre esse aspecto cabe considerar o entendimento de Paulo Roberto Coimbra Silva (2007, p.51):

(...) sanção pode existir com ou sem coação, máxime ao se considerar a possibilidade recorrente do adimplemento espontâneo do dever jurídico (endonorma a ela correlata) ou, ainda, a possibilidade de uma norma ser violada sem que haja alguma coação contra seu infrator (hipótese de perniciosa impunidade). Mas o inverso não é verdadeiro. A coação jamais prescinde da sanção, sob pena de abuso e arbítrio (...).

Ainda seguindo entendimento do professor Paulo Roberto Coimbra (2007, p.52), é incorreto e equivocado o uso sinonímico dos vocábulos coação e coerção; conforme sustentado, coação seria termo correspondente à concretização da sanção abstratamente prevista na norma; coerção seria termo indicado para denotar a influência da norma, ou melhor, sua capacidade de indução do sujeito passivo à adoção do comportamento prescrito, seria uma coação não materializada, psíquica ou psicológica cuja função é inibir o descumprimento da norma de conduta.

Eduardo García Maínes (1971, p. 298) em sua obra *Introducción al Estudio del Derecho* sustenta o seguinte:

La sanción no deber ser confundida con los actos de coacción. Aquélla es una consecuencia normativa de carácter secundario; éstos constituyen su aplicación o realización efectiva. Coacción es, por tanto, la aplicación forzada de la sanción. Cuando un juez dicta sentencia, condenando a una persona a que pague lo que debe, aplica una sanción; pero si el demandado no cumple voluntariamente con el fallo, tiene el actor derecho a pedir que la sanción se imponga por la fuerza. El secuestro de bienes del deudor, y el remate de los mismos por el poder público, a fin de dar cumplimiento a la resolución judicial, representan en el caso del ejemplo, una forma de coacción.

Comprovando a complexidade que marca a definição dos vocábulos adequados ao tratamento do instituto da sanção, sua materialização e sua capacidade potencial de induzir comportamentos, cabe considerar que o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (1993, p.44) empresta tratamento distinto às funções assumidas pela coação e pela coerção, ao tratar a coerção como o poder do Estado de fazer cumprir a ordem jurídica, lançando mão se necessário, da força física, e a coação como a capacidade estatal de introjetar-se na mente dos cidadãos compelindo-os ao atendimento objetivo da ordem jurídica estabelecida.

2.7 Funções das sanções tributárias

Apropriando-se do seu poder de império (*ius imperii*) o Estado compulsoriamente exige de seus súditos, que formando uma coletividade tem suas vontades orientadas em prol do interesse comum, que vertam em seu favor prestações de cunho pecuniário essenciais à manutenção de sua estrutura e ao atendimento de seus fins.

Essa prestação entendida conceitualmente como tributo pressupõe, em razão do formato de organização estatal, previsão normativa expressa e inequívoca (*nullum tributum sine lege*). Logicamente toda prescrição impositiva, toda pretensão de orientação de comportamentos deve considerar a possibilidade de seu descumprimento, da inoportunidade de observância voluntária da conduta prescrita, reforçando-se então com mecanismos que induzam ou autorizem medidas de cumprimento forçado. O descumprimento da conduta prescrita pelo ordenamento é condição suficiente e necessária para deflagrar a incidência da consequência de natureza sancionadora.

Entretanto, é importante frisar que a relação construída entre as normas de sanção e as normas prescritivas de comportamento não se limita exclusivamente à feição punitiva, aquela tradicional noção de correspondência de um mal ao transgressor da ordem jurídica, isso porque reconhecida a complexidade das relações e a multiplicidade dos deveres jurídicos inerentes não se mostra suficientemente adequada a limitação da função das sanções à esfera repressiva, outro não é o entendimento do professor Paulo Roberto Coimbra Silva:

Dentre as mais relevantes virtudes das normas jurídicas, refulge sua utilidade conservadora, na medida em que garantem a manutenção da ordem social. Paradoxalmente, merece destaque sua função transformadora, revelando-se um dos principais agentes da mudança social, ao dirigir, ordenar e, por vezes, impulsionar o processo de desenvolvimento. Não menos importante é a sua virtude educativa, uma vez que põe em evidência, em seus preceitos, a conduta mais conveniente para a convivência social. (SILVA, 2007, p.119)

Segundo Edmar de Oliveira Andrade Filho (2003, p.51) há certo consenso doutrinário segundo o qual as penas cumprem diversas funções, destacando-se a função de prevenção geral, prevenção especial e retribuição. É certo também que as funções destacadas pelo autor podem assumir nomenclaturas distintas, continuando, entretanto inalteradas as premissas.

Para os que afirmam que a pena tem a finalidade de uma “prevenção geral” elas cumprem uma função positiva e outra negativa. No primeiro caso, a pena tem a finalidade de tutelar ou proteger bens jurídicos, valores sociais e interesses juridicamente reconhecidos e, no segundo caso, elas servem como advertência a todas as pessoas para que se abstenham da prática de ilicitudes. Os que afirmam que as penas têm a finalidade de “prevenção especial” partem do pressuposto de que o objetivo principal delas é advertir ou intimidar um transgressor individualmente considerado e o seu objetivo imediato é o evitar a reincidência. Por outro lado, há os que – como Claus Roxin – afirmam que a finalidade das penas é, pura e simplesmente, a proteção de bens jurídicos. (ANDRADE FILHO, 2003, p.51)

Tomando a individualização das funções das sanções, mostra-se ser notável a função preventiva presente nas sanções tributárias, função esta que intenta por meio da ainda abstrata previsão normativa desestimular aqueles comportamentos que representam o rompimento da ordem jurídica, isto é, o descumprimento da conduta estabelecida por outra norma de traço impositivo. A função preventiva é subjacente à noção já mencionada de força coativa da sanção tributária, ou seja, conforme sustentado pelo professor Sacha Calmon é a capacidade estatal de se introjetar na mente do indivíduo induzindo, pelo receio dos efeitos da medida sancionadora, que adote conduta distinta daquela reputada indesejável.

O professor Paulo Roberto Coimbra (2007, p.62) fazendo referência a Tércio Sampaio Ferraz Junior argumenta constituírem-se as sanções mecanismos de garantia da estabilidade das relações sociais, dada sua previsão institucionalizada e generalizada, garantindo ao indivíduo a possibilidade de conhecimento prévio dos efeitos imediatamente deflagrados por seu comportamento.

Nesse sentido manifesta-se o jurista paulistano:

Atitudes normativas são, de outro lado, expectativas cuja durabilidade é garantida por uma generalização não adaptativa, isto é, admitem-se as decepções como um fato, mas

estas são consideradas como irrelevantes para a expectativa generalizada. Por exemplo, diante da possibilidade de reação violenta de um indivíduo contra a ação violenta de outro, estabelece-se a proibição da violência privada. Mesmo que a violência ocorra, a expectativa de que esta não devia ocorrer fica genericamente garantida. As expectativas normativas se manifestam por meio de normas. Normas, nesse contexto, manifestam expectativas cuja duração é estabilizada de modo contrafático, isto é, a generalização da expectativa independe do cumprimento ou descumprimento da ação empiricamente esperada. (FERRAZ JÚNIOR, 2003, p.104)

Evidentemente, ao sustentar a função preventiva como elemento inerente às sanções de ordem tributária, traceja-se uma linha demarcatória da segregação entre sanções negativas e sanções positivas, não obstante tanto as penas quanto os prêmios exercerem o papel de instrumentos de indução, ainda que indireta, de comportamentos. Nesse ponto decompromissamos do entendimento do professor Edmar Oliveira Andrade Filho que sustenta comportar a função de prevenção geral das sanções tanto medidas negativas quanto positivas. A finalidade última das sanções negativas é o que define possuírem as sanções tributárias função preventiva, dado que o que se almeja não é a adoção de um comportamento, ainda que importante para a ordem jurídica estabelecida, mas o inverso, busca-se a abstenção da conduta porque contrária a ordem jurídica.⁵

Em nossa concepção, certamente concentra-se enorme relevância na função repressiva assumida pelas sanções tributárias, vez que a punição propriamente dita, nesse ramo específico implementada por meio da imposição de multas, pressupõe o desatendimento à feição preventiva e primária da norma de sanção jurídica, assumindo então feição reparatória da ordem jurídica transgredida.

Essa concentração de relevância a que nos referimos encontra em Ives Gandra da Silva Martins (1980, p.14) justificativa ao asseverar o doutrinador que na busca da natureza jurídica da sanção tributária percebe-se que em sua aplicação não se busca tanto a preservação da ordem, a pacificação social, a recuperação do infrator ou mesmo a reparação do dano, senão coagir o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas.

O enfrentamento da questão atinente à função repressiva das sanções tributárias enseja a retomada da discussão atinente à estrutura da norma de sanção. Enquanto descritas por meio

⁵ É importante considerar que a contraposição apresentada afigura-se ao que propõe Hans Kelsen, em sua obra Teoria Pura do Direito (2006, p. 37), assim se manifesta o mestre vienense: “Na medida em que o ato de coação estatuído pela ordem jurídica surge como reação contra a conduta de um indivíduo pela mesma ordem jurídica (...) esse ato coativo tem o caráter de uma conduta proibida, antijurídica, de um ato ilícito ou delito (...). Dizer que o Direito é uma ordem coativa não significa que pertença à essência do Direito forçar (obter à força) a conduta conforme ao Direito, prescrita pela ordem jurídica. Esta conduta não é conseguida à força através da efetivação do ato coativo, pois o ato de coação deve precisamente ser efetivado quando se verifique, não a conduta prescrita, mas a conduta proibida, a conduta que é contrária ao Direito”.

de juízos hipotéticos, deonticamente resta estabelecida a ligação de uma consequência contida no mandamento à materialização de uma condição contida na hipótese normativa, ontologicamente representando essa condição uma conduta ilícita, antijurídica, contrária, portanto à ordem jurídica.

Constatado ser o conteúdo do suposto normativo uma conduta reputada antijurídica, a reação desse mesmo ordenamento transgredido não pode afastar-se de ser medida de inequívoca feição repressiva, efetivamente a imputação de uma pena, de um mal, de um castigo ao infrator. Fábio Medina Osório em sua obra *Direito Administrativo Sancionador* sustenta ser o efeito aflitivo da medida de sanção o elemento objetivo de dissociação entre sanção e prêmio.

A sanção não se confunde com a ausência de prêmios, incentivos ou benefícios que legítima e discricionariamente um órgão pode conceder a uma pessoa física ou jurídica. Sanção é um mal, um castigo, e, portanto, implica um juízo de privação de direitos, imposição de deveres, restrição de liberdades, condicionamentos, ligados, em seu nascedouro e existência, ao cometimento (comprovado) de um ilícito administrativo. (OSÓRIO, 2005, p.97)

No Direito Tributário, as multas pecuniárias são instrumentos que cumprem com maior efetividade o papel de sanção de feição repressiva em reação aos ilícitos fiscais não delituosos. Em seu pressuposto normativo consta um comportamento do contribuinte ou do responsável tributário contrário à conduta legítima prescrita pela mesma ordem normativa, um dar, um fazer ou um não-fazer não observado pelo sujeito passivo, o que reforça a feição punitiva da medida; caso seu pressuposto fosse não um comportamento ilícito, mas o dano causado ao erário, o objeto da relação jurídica estabelecida assumiria feição diversa, teria função ressarcitória, e a natureza da medida não seria de multa pecuniária, mas de indenização.

A sanção-repressão instrumentalizada no âmbito do Direito Tributário pressupõe comportamento do sujeito passivo equivalente ao descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, principal caso a conduta subsuma-se ao inadimplemento ou atraso no recolhimento da prestação pecuniária devida, e acessória caso a conduta seja equivalente ao desatendimento de um dever jurídico decorrente da relação jurídico-tributária estabelecida na norma impositiva tributária (endonorma).

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 “moratórias” ou de

“revalidação”; e as que sancionam aos que desobedecem obrigação acessória respondem pelo apelido de “formais” ou “isoladas”. (COELHO, 1993, p.39)

Nesse ponto, ao fazer alusão a sanções tributárias no contexto da estrutura das normas jurídicas torna-se imperioso novamente fazer menção aos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho (2003, p.504), segundo o qual constituir-se-iam as sanções normas jurídicas de estrutura hipotético-condicional, que contém em sua hipótese condutas antijurídicas equivalentes ao descumprimento pelo sujeito passivo de obrigações hauridas da relação jurídica estabelecida no âmbito da regra-matriz de incidência, e em seu mandamento previsão de causação de um mal, notadamente e com maior frequência, a imposição de penalidades de caráter pecuniário (multas).

Tendo sido reconhecido serem as penalidades pecuniárias as mais expressivas formas do desígnio punitivo manifestado pela ordem jurídica em reação a comportamentos lesivos aos interesses fiscais do Estado (CARVALHO, 2003, p.514), é importante considerar que em países europeus, como na Espanha, multas pecuniárias sequer são consideradas como atos sancionadores.

María Lourdes Ramírez Torrado (2007) em artigo publicado na *Revista de Derecho da Universidade Carlos III de Madrid*, ao abordar o caráter repressivo das sanções administrativas como elemento diferenciador de outras medidas estatais também impositivas de obrigações, manifesta-se no sentido de não serem sanções todas as medidas eventualmente adotadas pela Administração como consequência da violação da ordem jurídica; ouçamos-a:

El carácter represivo no puede ser mal entendido en el sentido que toda actividad que ocasione una carga al administrado es una sanción. Como lo pone de relieve Sánchez Morón: “No toda medida o acto de gravamen que la Administración puede adoptar como consecuencia de una vulneración del orden jurídico es una sanción administrativa”. O como lo recalca Rebollo Puig: “En el Derecho Administrativo Sancionador se implican aspectos distintos no incluibles todos ellos en las diversas materias conforme a idénticos criterios. Por lo pronto urge depurar el concepto mismo para excluir de él las falsas sanciones y, consiguientemente, todo el régimen jurídico de otras medidas administrativas igualmente gravosas pero de naturaleza no propiamente represiva”. Por su parte, Martín-Retortillo Baquer afirma: “En unos tiempos de desregularización administrativa –de forma que se estima positivo que la Administración reduzca y aminore sus intervenciones– es lógico que la constatación de incumplimientos y la apreciación de que no se respetan las reglas del juego hayan de provocar medidas contundentes que no por eso sean sanciones”.

Prossegue a jurista elucidando que inúmeras medidas podem ser adotadas pelas autoridades administrativas implicando obrigações para o indivíduo, contudo essa imposição de deveres (*carga*) não serve como indicador de que tal comportamento trate-se do exercício do poder punitivo estatal sobre ele; no ordenamento jurídico, explica citando Nieto García,

existem diversas consequências jurídicas muito similares às sanções administrativas, regidas por diversos regimes jurídicos, como é o caso das multas coercitivas, da responsabilidade civil, das medidas que afetam a eficácia dos títulos jurídicos outorgados pelos mesmos órgãos administrativos, entre outras.

Em decisão tomada pelo Tribunal Constitucional Espanhol em 2003, no julgamento do recurso de inconstitucionalidade nº 5550-2002, evidencia-se a diferenciação formulada entre o conceito de sanção e o de outras medidas que carregam consequências negativas para o administrado, senão vejamos:

No basta, pues, la sola pretensión de constreñir al cumplimiento de un deber jurídico (como ocurre con las multas coercitivas) o de restablecer la legalidad conculcada frente a quien se desenvuelve sin observar las condiciones establecidas por el ordenamiento para el ejercicio de una determinada actividad. Es preciso que, de manera autónoma o en concurrencia con esas pretensiones, el perjuicio causado responda a un sentido retributivo, que se traduce en la irrogación de un mal añadido al que de suyo implica el cumplimiento forzoso de una obligación ya debida o la imposibilidad de seguir desarrollando una actividad a la que no se tenía derecho. El restablecimiento de la legalidad infringida deriva siempre en el perjuicio de quien, con su infracción, quiso obtener un beneficio ilícito, del que se ve privado. El carácter de castigo criminal o administrativo de la reacción del ordenamiento sólo aparece cuando, al margen de la voluntad reparadora, se inflige un perjuicio añadido con el que se afecta al infractor en el círculo de los bienes y derechos de los que disfrutaba lícitamente. (Tribunal Constitucional Espanhol. Pleno. STC 48/2003, de 12/03/2003)

Não obstante a posição doutrinária e jurisprudencial que marca a Teoria do Direito na Espanha, em nosso ordenamento e em diversos outros as multas pecuniárias constituem sim a mais expressiva medida sancionadora adotada pelo Estado em proveito dos seus interesses fiscais, de forma que por ser entendida como reação do ordenamento ao descumprimento de determinados deveres hauridos de uma relação jurídica precedente, entabulada no contexto de uma norma impositiva, não há outra qualificação possível, senão a de sanção eminentemente jurídica.

É importante considerar imprópria a qualificação emprestada às multas pecuniárias decorrentes do descumprimento de prestação equivalente à obrigação tributária principal, dado que o qualificativo “moratório” etimologicamente relaciona-se a algo que agregado ao principal estabelece-se como meio de redução dos prejuízos da demora no cumprimento da obrigação, e inequivocamente não é esse o papel das multas pecuniárias previstas para o inadimplemento das prestações tributárias. Como sustentado, a feição das multas tributárias no ordenamento jurídico brasileiro é repressiva, tendo por pressuposto conduta diversa daquela prevista na endonorma, e não ressarcitória ou indenizatória, cujo pressuposto é o prejuízo causado ao erário.

Adotando por premissa, o pensamento do professor Paulo Roberto Coimbra (2007, p.125) é estruturalmente impossível tomar as multas tributárias como medidas indenizatórias, dado que concretamente exigidas não dispensam o sujeito passivo do cumprimento da obrigação principal, não substituindo o dever do contribuinte ou do responsável tributário de satisfazer a prestação tributária a que é compulsoriamente obrigado.

(...) 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 lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir a obrigação de indenizar. Isto, 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 (...). (SILVA, 2007, p.125)

Desse argumento segundo o qual as sanções pecuniárias tributárias não pressupõem a causação de prejuízo ao erário público deflui condição continuamente adotada para sustentar o dimensionamento exacerbado das medidas eventualmente aplicadas, o de que por não possuírem feição indenizatória não necessariamente limitam-se ao montante da prestação exigida; a esse argumento que esvazia o debate e mostra-se serviente à justificação da manutenção de medidas de sanção abertamente confiscatórias ao patrimônio do sujeito passivo tributário contrapõem-se os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, que integrando o mandamento da norma de sanção (perinorma) não se colocam como elementos interpretativos cujo manejo seja dependente da discricionariedade do órgão julgador.

Tão relevante quanto permear as especificidades das funções preventiva e repressiva, é reconhecer que as sanções tributárias assumem também uma função didática ou pedagógica, que objetiva o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias tornando evidente a reprovação do ordenamento a determinadas condutas ilícitas ao realçar o comando inserto na norma prescritiva de conduta.

Kelsen em sua Teoria Pura do Direito (2006, p.89) observa como teoricamente a previsão hipotética de uma determinada sanção pode se colocar como instrumento de reforço ao comando normativo primário, dado que na estrutura lógica da norma jurídica, a contar do conhecimento da conduta pressuposta como proibida, extrai-se a conduta tida por prescrita pelo ordenamento jurídico.

Como já se depreende do que foi dito, a ação ou omissão determinada pela ordem jurídica, que forma a condição ou o pressuposto de um ato de coerção estatuído pela

mesma ordem jurídica, representa o fato designado como ilícito ou delito, e o ato de coação estatuído como sua consequência representa a consequência do ilícito ou sanção. 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; apenas pelo fato de um ato de coação ser estatuído pela ordem jurídica como consequência de uma ação ou omissão por ela determinada é que este ato de coação tem o caráter de uma sanção ou consequência do ilícito. (KELSEN, 2006, p.89)

Paulo Roberto Coimbra ressalta a relevância da função didática das sanções impostas ao ilícito tributário:

A feição didática das sanções impostas ao ilícito tributário é cogente e indesejável. Por isso, insista-se, não devem ser imputadas com fins arrecadatórios, mas quando aplicada *in concreto*, deve tal sanção contribuir para a educação e correção dos desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, seja por mau esclarecimento ou interpretação diversa dos dispositivos da intrincada legislação tributária (...). (SILVA, 2007, p.119)

Esse caráter pedagógico das sanções tributárias possui justificação na medida em que, tomando como exemplo o ordenamento jurídico brasileiro, constata-se uma complexidade desmedida de regras relativas ao cumprimento pelos contribuintes e responsáveis tributários de deveres instrumentais, e também quanto à formulação da correta interpretação dos dispositivos normativos. O mesmo fundamento serve de sustentáculo ao reforço desse caráter didático das sanções tributárias em contrapartida ao caráter propriamente punitivo, ou seja, de repressão à adoção de determinado comportamento reputado ilícito pela ordem normativa.

Tal tolerância ora proposta revela-se ainda mais adequada nos casos das infrações exclusivamente formais, sobretudo porque, quando praticadas isoladamente, não ensejam prejuízos ao erário. Nesses casos, aliás, havendo a escorreta satisfação do crédito tributário, em prestígio ao princípio da insignificância, as sanções impostas às infrações formais devem ser aplicadas com caráter e função exclusivamente didáticos, expurgando-se ou mitigando-se com vigor os seus efeitos punitivos. (SILVA, 2007. p.121)

Foi no sentido de uma preponderância do caráter didático das sanções tributárias, que o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela não incidência de penalidade pecuniária sobre contribuinte do imposto de renda das pessoas físicas que preencheu incorretamente algumas informações em sua declaração de ajuste anual, sem, contudo causar qualquer prejuízo ao erário:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO.

INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. 1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade. 2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar. 3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado. 4. À luz dessa premissa, é lícito afirmar-se que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação, restando incontroverso, na instância ordinária, que o contribuinte olvidou-se em discriminar os pagamentos efetuados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sem, contudo, deixar de declarar as despesas efetuadas com os aludidos pagamentos. 5. Deveras, não obstante a irritualidade, não sobejou qualquer prejuízo para o Fisco, consoante reconhecido pelo mesmo, porquanto implementada a exação devida no seu quantum adequado. 6. In casu, "a conduta do autor que motivou a atuação do Fisco foi o lançamento, em sua declaração do imposto de renda, dos valores referentes aos honorários advocatícios pagos, no campo Livro-Caixa, quando o correto seria especificá-los, um a um, no campo Relação de Doações e Pagamentos Efetuados, de acordo com o previsto no artigo 13 e parágrafos 1º, a e b, e 2º, do Decreto-Lei nº 2.396/87. Da análise dos autos, verifica-se que o autor realmente lançou as despesas do ano-base de 1995, exercício 1996, no campo Livro-Caixa de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Porém, deixou de discriminar os pagamentos efetuados a essas pessoas no campo próprio de sua Declaração de Ajuste do IRPF (fl. 101)" (fls. 122/123). 7. Desta sorte, assente na instância ordinária que o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, depreendesse a ausência de razoabilidade na cobrança da multa de 20%, prevista no § 2º, do Decreto-Lei 2.396/87. 8. Aplicação analógica do entendimento perfilhado no seguinte precedente desta Corte: "TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – GUIA DE IMPORTAÇÃO – ERRO DE PREENCHIMENTO E POSTERIOR CORREÇÃO – MULTA INDEVIDA. 1. A legislação tributária é rigorosa quanto à observância das obrigações acessórias, impondo multa quando o importador classifica erroneamente a mercadoria na guia própria. 2. A par da legislação sancionadora (art. 44, I, da Lei 9.430/96 e art. 526, II, do Decreto 91.030/85), a própria receita preconiza a dispensa da multa, quando não tenha havido intenção de lesar o Fisco, estando a mercadoria corretamente descrita, com o só equívoco de sua classificação (Atos Declaratórios Normativos Cosit nºs 10 e 12 de 1997). 3. Recurso especial improvido." (REsp 660682/PE, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 10.05.2006) 9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais. (STJ. REsp 728.999/PR. Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. DJ: 26/10/2006) (BRASIL, 2006)

Evidentemente não se questiona, diante da estrutura organizacional estatal hodierna, possa o Estado impor medidas restritivas de direitos individuais àqueles sujeitos que deixem de atender aos deveres que lhes são formalmente impostos por inúmeras normas jurídicas. Contemplam-se entre tais deveres o cumprimento das obrigações tributárias, sejam principais, mediante o pagamento de tributos ou de eventual penalidade pecuniária, sejam acessórias, mediante a prática de ato ou abstenção de fato em benefício da atividade de fiscalização e arrecadação. Entretanto o exercício do *ius puniendi* estatal entrecorta-se por garantias e limitações prescritas pela própria ordem jurídica, notadamente pelos textos constitucionais

modernos; no âmbito dessas garantias, amoldando-se a questão ao exercício punitivo fiscal propriamente dito, observam-se contornos traçados pela noção de capacidade contributiva, pela proteção à livre iniciativa, pelo exercício não confiscatório do *ius tributandi*, pela ideia de individualização das medidas sancionadoras, entre outros.

Não possui caráter meramente acadêmico a evidenciação das funções assumidas pelas sanções tributárias, não obstante o classificacionismo constituir uma prática recorrentemente acadêmica; afirma-se isso porque, em certa medida, o cumprimento efetivo desses elementos que entrecortam o exercício do *ius puniendi* estatal passa pelo reconhecimento de que as medidas sancionadoras não necessariamente precisam imbuir-se de integral carga repressiva, especialmente diante das contingências que marcam os comportamentos fiscais do Estado. É da jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal que ressoa a célebre frase “*o poder de taxar não pode chegar a desmedida do poder de destruir*”, ou seja, não deve e não pode a atividade punitiva estatal, vinculada ao exercício das potestades tributárias, destruir sua fonte de recursos, dado que a relação entre estado e contribuinte é uma relação de interdependência permanente.

Mesmo tomando em consideração a relevância de tais apontamentos, registros fáticos, especialmente tomados da jurisprudência fiscal demonstram uma desvinculação dos órgãos judiciais à suas obrigações de compatibilização dos interesses jurídicos contrapostos, não necessariamente das partes litigantes, mas daqueles contidos sistematicamente, de modo expreso ou implícito, no contexto dos escritos constitucionais. Em razão dessa desvinculação, que gera desobediência justificada, ainda que de modo não racionalmente admitido, naquilo que se nomina discricionariedade, propõe-se tornar normativo, integrado aos elementos de definição dos contornos da relação jurídica decorrente do vínculo implicacional deflagrado com a materialização das condições do suposto de uma norma de sanção, a realização dos testes de proporcionalidade e/ou razoabilidade de toda e qualquer prescrição normativa que imponha ao administrado suportar sanções em razão do desatendimento dos deveres enunciados no conseqüente da norma de conduta.

2.8 Natureza jurídica das sanções tributárias

Ao instituir comando impositivo que obrigue o sujeito passivo a verter em favor do ente público competente determinada quantia de dinheiro em razão da materialização de um fato de índole econômica reconhecido pelo ordenamento como potencial gerador de um dever jurídico, o Estado garante meios de manter sua estrutura e organizar do melhor modo possível

a forma como seus objetivos institucionais serão regularmente atendidos. Não obstante serem editadas as normas jurídicas com vistas a sua natural observância pelos destinatários, casos existem em que por diversos motivos o objeto da relação jurídica que se estabelece com a materialização da hipótese de incidência abstratamente prevista não é espontaneamente cumprido pelo destinatário do comando; em virtude de casos dessa natureza, o ordenamento aparelha-se com normas de feição diversa da anterior tentativa de indução de comportamentos, passa a utilizar instrumentos que reforçam o cumprimento das prestações originariamente constituídas, estes instrumentos são as normas sancionadoras.

Propõe-se aqui um corte metodológico na significação da polissêmica expressão sanção, de modo que sem deixar de reconhecer sua correspondência tanto a previsão de penas quanto de estipulação de prêmios, nos ateremos ao termo como medida de reação do ordenamento jurídico à realização pelo sujeito passivo de determinado comportamento antijurídico, contrário ao que propugna a norma de *dever-ser* de natureza impositiva.

(...) la sanción administrativa es cualquier mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal a resultar de un procedimiento administrativo y con una finalidad puramente represora. (RINCÓN apud OSÓRIO, 2005, p.83)

Em sendo a sanção uma reação do ordenamento jurídico a determinado comportamento, torna-se possível estabelecer ser esse comportamento, pressuposto da medida reativa, em certa medida indesejável sob a ótica do ordenamento jurídico, uma conduta ilícita ou antijurídica. O reconhecimento da estruturação hipotética das normas sancionadoras (primárias ou perinormas, em Kelsen e Cósio respectivamente) e sua natureza de reação da ordem jurídica a transgressão, autoriza entender-se o ilícito como pressuposto fático da respectiva norma jurídica.

Deflui de considerações dessa natureza a identificação estrutural que se estabelece entre normas impositivas (endonormas) e normas sancionadoras (perinormas), sendo ambas passíveis de subdivisão em antecedente normativo e consequente normativo, contendo na primeira parte, a descrição abstrata de um fato, e na segunda, a descrição abstrata dos efeitos jurídicos dele decorrentes. Entretanto, o antecedente das normas impositivas descreve a materialização de um fato lícito, cujo acontecimento deflagra em seu consequente o estabelecimento de uma relação jurídica de índole obrigacional, que impõe prestação tributária específica, de ordem material ou formal; ao passo que o antecedente das normas sancionadoras descreve fatos contrários ao ordenamento jurídica, imputando ao sujeito

passivo o estabelecimento de uma relação jurídica sancionadora, que impõe um castigo. (SILVA, 2007, p.132)

Materializada a hipótese de incidência, nomenclatura emprestada ao fato gerador ainda em potência, são estabelecidas prestações as quais se vincula o sujeito passivo: pagar determinada quantia a título de tributo (obrigação principal) e/ou cumprir prestações positivas ou negativas em proveito das atividades de fiscalização e arrecadação tributária. Dessas considerações defluiu corresponder o ilícito fiscal a qualquer comportamento do destinatário da norma jurídica que implique inobservância de um dever de natureza tributária.

Estabelecidos os comportamentos equivalentes aos ilícitos fiscais, sobejam questões acerca do regime jurídico a que estariam submetidas as medidas sancionadoras eventualmente imputadas, ou seja, seriam as sanções tributárias medidas decorrentes do *ius puniendi* estatal, regendo-se pelas especificidades do Direito Penal, ou seriam medidas próprias do *ius tributandi* estatal, regendo-se então pelas especificidades do Direito Tributário? Essa questão é tema de aguda controvérsia doutrinária e jurisprudencial, assumindo seu enfrentamento pertinente relevância.

2.8.1 Fundamento das sanções tributárias: ius puniendi x ius tributandi

Preliminarmente cabe considerar a relevância das tentativas de classificação do Direito em ramos, matéria normalmente afeta às disciplinas de Introdução ao Estudo do Direito e que tem grande valia, especificamente a um dos objetivos deste trabalho, qual seja, questionar a existência de diferenças fundamentais em função da origem das medidas estatais limitadoras de direitos individuais, e caso constatado que estas existam, definir quais seriam os marcos definitórios (regras, princípios e métodos interpretativos) do exercício dessas prerrogativas.

Parte-se aqui de uma análise das propostas apresentadas por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, essencialmente no tocante à distinção entre direito público e direito privado, donde, de antemão elucida-se não ser a indicada dicotomia mero labor classificatório, uma ordenação de critérios de distinção dos tipos normativos; a perspectiva é ampliadora, para o jurista essa distinção viabiliza uma sistematização, o estabelecimento de vetores teóricos básicos para o manejo de normas de um e de outro grupo normativo.

A distinção permite sistematização, isto é, o estabelecimento de princípios teóricos, básicos para operar as normas de um e outro grupo, ou seja, princípios diretores do trato com as normas, com suas consequências, com as instituições a que elas referem, os elementos congregados em sua estrutura. Esses princípios decorrem, eles próprios, do modo como a dogmática concebe direito público e privado. E esse modo, não

podendo ter o rigor de definição, é, de novo, tópico, resulta da utilização de lugares comuns, de pontos de vista formados historicamente e de aceitação geral. (FERRAZ JUNIOR, 2003, p.137)

Soerguido o argumento que sustenta a imperiosidade do reconhecimento da distinção entre direito público e direito privado, com tracejamento ainda que meramente pontual dos princípios vetores de uma e de outra corrente (princípio da supremacia do interesse público, princípio da legalidade, princípio da autonomia privada, princípio do *pacta sunt servanda*), emerge a preocupação de classificação também dos ramos dogmáticos que os compõem.

Fundamenta-se essa preocupação numa premissa fática relevante, a condicionabilidade de solução de conflitos com a causação do menor grau possível de perturbação social; o jurista paulistano (2003, p.140) sustenta ser preciso reconhecer as hipóteses de incidência normativas dentro de um quadro teórico definido, permitindo dizer se os comportamentos normados são de direito público ou privado, de direito administrativo ou comercial, se a consequência imputada é civil ou penal, entre outras. A necessidade demonstrada justifica-se na exigência de certeza e segurança no tratamento coeso e coerente de determinadas questões eventualmente trazidas a discussão.

A certeza diz respeito à coerente e delineada apreensão das situações de fato, de modo a evitar ao máximo as ambiguidades e vaguidade de sentido. Um sentido é ambíguo quando seu conceito é impreciso, quando as qualificações são indeterminadas. Um sentido é vago quando não se pode reconhecer e delimitar com precisão os objetos aos quais a palavra se aplica. Assim, a própria palavra direito é vaga, porque se aplica a diferentes objetos (é o nome da ciência, pode significar o conjunto das normas, mas também significa direito subjetivo). É também ambígua porque é difícil, para cada um desses casos, fornecer precisamente quais suas qualificações genéricas a fim de conceituá-la. Desse modo, se pudermos dizer se a situação é de direito público ou privado, e se essas expressões estão razoavelmente delimitadas, a ambiguidade e a vaguidade limitam-se: ganha-se em certeza. Já a segurança tem a ver com os destinatários das normas. É preciso encontrar critérios para uma decidibilidade uniforme para todos os sujeitos. Princípios como o da igualdade de todos perante a lei garantem a segurança. Para isso, porém, é preciso identificar as situações dos próprios sujeitos, se são, por exemplo, entes públicos ou privados. Portanto, a que princípios teóricos estão, no caso, submetidos. (FERRAZ JUNIOR, 2003, p.141)

Com foco nesses apontamentos torna-se possível o enquadramento das diversas situações e suas conotações jurídicas, em públicas e privadas, conjugando-se as normas porventura incidentes; o mesmo exercício cabe à especificação do direito público e privado mediante a identificação de seus ramos. Estariam enquadrados inicialmente como ramos do direito público, o Direito Constitucional, o Direito Administrativo, o Direito Financeiro, e também o Direito Penal; como ramos do direito privado, o Direito Civil, o Direito Empresarial, o Direito do Trabalho.

Entretanto, qual a relevância dessas classificações e enquadramentos? Antes mesmo do enfrentamento desse questionamento, e até como forma de afastá-lo, é importante conceber como não sendo desprezável, para efeitos jurídicos esse meio de operacionalização da ordem jurídica; reconhecer ser a norma violada (e a situação regida por esta mesma norma) pública ou privada, integrante do ramo do Direito Tributário ou do Direito Penal, é importante para a determinação dos efeitos apropriados, dos princípios retores que devam ser adotados, ou mesmo, quais métodos interpretativos se mostrariam mais adequados, ou seja, o relevo deflui da possibilidade de majoração do grau de decidibilidade, e conjuntamente dos níveis de segurança e certeza do processo investigativo do Direito.

Em grande parte dos países do continente europeu sustenta-se a concepção existencial de um poder punitivo estatal unificado, de modo que as infrações e sanções tratadas por normas administrativas e tributárias deveriam assumir natureza penal, estando jungidas, portanto, ainda que fixadas algumas regras de exceção, às mesmas premissas que norteiam a atividade punitiva do Direito Penal.

Esta matriz conceitual encontra suporte em diversos argumentos, tais como a existência de identidade entre os bens jurídicos tutelados pelas normas tributárias e outros tutelados pelas normas de Direito Penal; a funcionalidade notadamente repressiva das medidas sancionadoras pecuniárias (multas) derivativas das normas tributárias; a vinculação existencial ao *ius puniendi* estatal; entre outros, contudo o argumento de maior relevo é o que propugna a inexistência de diferenças ontológicas e estruturais entre as sanções de natureza tributária e as sanções de natureza penal.

É de fato um argumento relevante, que encontra força para rechaçar fundamento teórico significativo da corrente doutrinária oposta, isto é, daquela que reconhece a existência de um *ius tributandi* que conta com medidas repressivas desconexas ao *ius puniendi* estatal. Sustenta possuírem as normas administrativas (incluindo nesse aspecto as normas tributárias) e as normas penais conteúdos distintos, de forma que as normas administrativas tutelariam interesses da própria Administração Pública, enquanto as normas de Direito Penal assumiriam uma dimensão mais global, tutelando interesses de toda a coletividade.

Fazendo referência à Goldschmidt, um dos precursores da crítica à teoria unificadora do *ius puniendi* estatal e que empresta natureza administrativa aos ilícitos fiscais não delituosos, o professor Paulo Roberto Coimbra Silva (2007, p.137) menciona a não destinação das infrações e sanções estatuídas pelas normas administrativas à tutela da ordem jurídica, justificando-as então como meios de indução coercitiva do administrado a prestar colaboração para a consecução dos objetivos e finalidades da Administração Pública.

Argumento semelhante, propugnando pelo reconhecimento da divergência de conteúdo e efeitos entre sanções administrativas e sanções penais foi sustentado por Travi na Itália, conforme nos informa Fábio Medina Osório (2005, p.122). Segundo o jurista italiano, o poder sancionador da Administração teria natureza de função administrativa, ao passo que o poder sancionador propriamente dito constituiria uma função jurisdicional. Não obstante o esforço, esse formato não resiste diante do reconhecimento de poderem cumprir as sanções administrativas idênticas funções às sanções penais, ou mesmo à admissão de poderem ser aplicadas medidas sancionadoras administrativas por integrantes do Poder Judiciário.

Fábio Medina Osório (2005, p.124) reconhece ser uma tarefa difícil diferenciar os ilícitos penais dos ilícitos administrativos adotando como premissa o critério apresentado por Goldschmidt, de possuírem as medidas sancionadoras conteúdos distintos. Faticamente não subsistem critérios que reforcem essa posição, com exceção de limitações constitucionais à manipulação legislativa da qualificação jurídica dessas medidas, essa condição conduz certamente ao reconhecimento do conceito de existência mesmo de identidade substancial entre ilícitos penais e ilícitos administrativos.

É com base também numa contraposição aos argumentos de diferenciação de conteúdo entre ilícitos penais e administrativos (considerando por linha de especialidade também os ilícitos tributários) que se manifesta o professor espanhol Zornoza Pérez:

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 múltiples tareas de configuración social cuya correcta realización, tutelada a través del establecimiento de infracciones y sanciones administrativas, no 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.

Además, en segundo lugar, la identificación de ese interés administrativo tutelado por las sanciones de 'autoprotección', no resulta posible porque la Administración Pública, que 'sirve con objetividad los intereses generales y actúa, (...), con sometimiento a la ley y al derecho' (art. 103.1 CE), carece de otros intereses que los consagrados por el ordenamiento jurídico en su conjunto. En definitiva, como señalara 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. Y de ahí también que no parezca posible, ni esté justificado, establecer diferencia alguna en el régimen jurídico básico, en los principios y normas fundamentales aplicables a los distintos tipos de sanciones que el ordenamiento establece para su tutela. (PÉREZ, 1992, p.38)

Estando sustentada com rigor a ausência de distinção estrutural e ontológica entre as infrações penais e as infrações administrativas, ou seja, não resistindo às críticas o argumento de divergência substancial, sobreleva-se a premissa da existência de uma unicidade do *ius*

puniendi estatal, justificando a permeabilidade de elementos do Direito Penal ao contexto normativo do Direito Administrativo e do Direito Tributário.

Reportando-nos novamente aos países europeus, onde doutrina e jurisprudência tomam por adequada a tese da unicidade do *ius puniendi* estatal a par da inexistência de diferenciações de ordem ontológica ou estrutural entre ilícitos administrativos, tributários e ilícitos penais, cabe considerar a forma como os respectivos Tribunais abordam a discussão:

El art. 25 de la Constitución donde se reconoce implícitamente la potestad administrativa sancionadora, tiene como soporte teórico la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena. Ahora bien, esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el 'ius puniendi' del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la 'doctrina legal' de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo, cuya sentencia de 9 de febrero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planeamientos y soluciones ahora consolidadas. Em efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico 'leading case' se decía, con clara conciencia de su alcance, que «las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran 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. Tal razonamiento se utilizó también por la misma Sala para distintas finalidades y en relación con otras facetas de la potestad sancionadora en varias sentencias posteriores, mientras que en muchas más se da por supuesta esta premisa. Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces «ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo una antijuricidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre éste y la acción; por tanto resulta claro que las directrices estructurales del ilícito tienden, también en el ámbito administrativo, a conseguir la individualización de la responsabilidad y vedan simétricamente cualquier veleidad de crear una responsabilidad objetiva o basada en la simple relación de una cosa, a título de propiedad o posesión, como consecuencia de su dimensión personal. (Tribunal Supremo Español. STS 2959/1996. Sala do Contencioso. Recurso nº 5810/1992. Relator: Rafael Fernandez Montalvo)

Eusebio González e Teresa González Martínez (2010, p.309) preliminarmente à indicação de arestos do Tribunal Constitucional Espanhol pautados pelo reconhecimento da unicidade ontológica entre ilícitos administrativos e ilícitos penais, e cuja força vinculativa das decisões é evidente, assim se manifestam:

Se a evolução do direito positivo não for precisamente plausível para uma adequada exposição da questão, o mesmo não pode ser dito da jurisprudência. Cabe afirmar, sem reservas nem matizes de nenhum tipo, que a evolução jurisprudencial se caracteriza pela constante reafirmação da aplicação dos princípios penais ao mundo das infrações administrativas e, particularmente, do princípio da culpabilidade. E esta reafirmação foi tanto mais expressa e contundente quanto mais sinais encontraram os

Tribunais no direito positivo que evidenciavam o afastamento dos princípios penais, e particularmente, o intento de objetivar a infração tributária.⁶

Tomando em consideração a postura da doutrina e jurisprudência no Brasil torna-se claro o posicionamento manifestamente contrário ao que se percebe no continente europeu, ou seja, não se subsumem as infrações tributárias não delituosas à unidade do *ius puniendi* estatal. Do mesmo modo, não obstante a doutrina nacional considerar as infrações de cunho fiscal como infrações de natureza administrativa, busca-se reconhecê-las como ilícitos tributários haja vista sua sujeição a regras de Direito Tributário que não se aplicam às medidas sancionadoras administrativas, tais como a vinculação a noção de capacidade contributiva, a limitação constitucional de utilização da tributação com efeito confiscatório, a previsão de limitações qualitativas e quantitativas, entre outras especificidades.

O professor Paulo Roberto Coimbra (2007, p.145) sustenta que a sujeição das infrações tributárias a regras desse ramo específico do Direito justificaria a constituição de um capítulo do Direito Tributário intitulado Direito Tributário Sancionador, não inclusivo em qualquer outro ramo do direito, mas também não excludente de eventuais influências de normas próprias dos demais ramos da ciência jurídica. Exemplificaria essa questão o fato de que ao aduzirmos à realização do teste de proporcionalidade (limites de ordem qualitativa e quantitativa das medidas sancionadoras tributárias) ponderamos sejam considerados em contraposição o interesse arrecadatório estatal desatendido por uma conduta desconforme e as condições subjetivas do sujeito passivo infrator; nesse ponto o que se intenta não diverge em nada da aplicação da ideia de individualização da pena, preceito tradicionalmente relacionado ao Direito Penal, mas perfeitamente aplicável ao exercício punitivo cuja essência remonta ao Direito Tributário.

A sustentação da posição da doutrina quanto ao não acolhimento da teoria da unidade do *ius puniendi* estatal funda-se em premissas teóricas específicas, em especial por críticas aos pontos fundamentais de fundamentação da doutrina e jurisprudência dos países europeus.

Como contraponto recorrentemente utilizado, mas que não será objeto de maiores elucubrações nesse trabalho, encontra-se crítica atinente à dificuldade de sustentação da unidade do *ius puniendi* estatal diante do reconhecimento de um *ius puniendi* decorrente da edificação de uma entidade supranacional, onde barreiras políticas e jurídicas paulatinamente são suplantadas em função da imprescindível convergência de interesses de seus integrantes;

⁶ A crítica dos autores ao direito positivo refere-se à tentativa de supressão pela Lei nº 10, de 26/04/1985 (Reforma Parcial da Lei Geral Tributária) da redação do art. 77 da LGT de 1963 que considerava as infrações tributárias como “ações e omissões voluntárias e antijurídicas tipificadas nas leis”, dispositivo que justificava a recepção no direito administrativo sancionador dos elementos penais da antijuridicidade e da culpabilidade.

seria demasiadamente complexo sustentar a convivência num mesmo contexto de um poder sancionador estatal ao lado de um poder sancionador supranacional, dado que em alguma medida, um e outro sofreriam ingerências mútuas, esvaziando-se em seu pressuposto básico de centralização da base fundamental da legitimação da atuação punitiva.

O reconhecimento da impossibilidade de entabulação de distinções qualitativas entre infrações administrativas e penais autoriza sustentar a existência de uma identidade ontológica e estrutural entre os ilícitos dos diversos ramos do direito. Essa condição fundamenta-se, a princípio, na visualização de que as medidas sancionadoras tributárias, do mesmo modo que as medidas do Direito Penal, numa perspectiva normativa pressupõem a prática de determinada conduta ilícita, ou seja, tutelam bens importantes ao grupo social mediante a prescrição de medidas gravosas aos que se conduzem de modo diverso ao expressamente previsto num mandamento impositivo, ou implicitamente na estrutura da norma de sanção.

Sustenta-se do mesmo modo a identidade substancial dos ilícitos no fato de que independente da origem, sanções penais, administrativas e tributárias assumem as mesmas funções de prevenção, punição e doutrinação do destinatário da norma jurídica, assim como dos demais membros da coletividade.

Entretanto, é relevante frisar que não obstante reconhecida a inexistência de distinção ontológica e estrutural entre ilícito fiscal não delituoso e ilícito penal, essa condição não impede seja admitido o tratamento das respectivas sanções com base em regimes jurídicos peculiares ao ramo do direito da qual tiram seu fundamento normativo.

A propósito, a inegável existência de regimes jurídicos peculiares às infrações tributárias delituosas e não-delituosas no direito pátrio representa, em si mesma, óbice intransponível à aceitação, no Brasil, da identidade da natureza jurídica de ambas, porquanto revelam e evidenciam sua distinção: as infrações fiscais delituosas estão inseridas no regime próprio do Direito Penal, enquanto as não-delituosas encontram-se insertas no regime jurídico próprio do Direito Tributário, sob as influências supletivas do Direito Administrativo. Com efeito, caso possuíssem a mesma natureza jurídica, estariam sujeitas ao mesmo regime jurídico. Em outras palavras, se possuem regimes jurídicos distintos é porque têm naturezas distintas.

Se, por um lado, na esteira da mais autorizada doutrina e da melhor jurisprudência pátrias, se reconhece que não se podem identificar diferenças estruturais e teleológicas entre as infrações tributárias e penais, d'outra margem, outras dessimetrias as afastam, conduzindo à conclusão da presença de duas diferentes técnicas de repressão ao ilícito tributário, a saber, as tributárias e as penais. (SILVA, 2007, p.146-147)

Fábio Media Osório (2005, p.129) nessa mesma linha tece crítica severa à orientação da doutrina e jurisprudência européias, sustentando constituir-se a teoria da unidade do *ius puniendi* estatal uma construção exclusivamente teórica estabelecida no campo da retórica,

não implementável no mundo das relações sociais, estando essa condição evidente na jurisprudência espanhola, em decisões tanto do Tribunal Supremo Espanhol, como do Tribunal Constitucional Espanhol.

Nesse contexto, cumpre constatar que a proclamação enfática, tanto pelo Tribunal Supremo como pelo Tribunal Constitucional espanhóis, da suposta unidade da pretensão punitiva do Estado, sofre críticas, eis que tais decisões padeceriam de um grave defeito, qual seja, a contradição entre o discurso retórico e a realidade de seus julgados. De fato, observa-se que, na maioria, ou mesmo na totalidade dos julgamentos, as altas Cortes espanholas sustentam a aplicação de uns princípios penais ao Direito Administrativo Sancionador, porém sempre com “matizes”, a tal ponto que o fundamental resultaria ser conceituar e compreender adequadamente esses “matizes”, essas diferenças entre um e outro regime jurídico. Desde logo, emerge da análise da jurisprudência mencionada uma inequívoca conclusão: a unidade da pretensão punitiva do Estado é uma frágil construção teórica, que se situa no campo retórico e não no mundo prático das concretas relações sociais submetidas ao crivo dos julgadores. Assim, se não logramos identificar em que base se dá, ou pode dar-se a propalada unidade do Direito Público Punitivo, é inevitável o mergulho num universo nebuloso e incerto. O discurso geral e generalizante da unidade do *ius puniendi* estatal esbarra em dificuldades de ordem prática e teórica, visto que os regimes jurídicos do Direito Penal e do Direito Administrativo Sancionador são efetivamente distintos não apenas entre si, mas dentro de suas próprias estruturas internas, onde há classes muito diferenciadas de ilícitos que recebem tratamentos normativos peculiares e substancialmente diversos. (OSÓRIO, 2005, p.129)

Mostra-se evidente que a prolatada inexistência de diferenças ontológicas e estruturais entre os ilícitos fiscais delituosos e não delituosos, fundada da tese da unicidade do *ius puniendi* estatal, não resulta na impossibilidade de condicionar modo e objetivo das medidas de reação estatal a cada comportamento, ou seja, a unicidade estrutural entre ilícitos penais, tributários ou mesmo administrativos não importa inexistência de diversidade substancial de sujeição a regras de regimes normativos distintos.

É certo que o exercício do *ius puniendi* pelo Estado, em qualquer campo normativo, pressupõe contingenciamento de pretensões e interesses; essa condição demanda, em obediência à figura do Estado de Direito, previsão também expressa dos pontos limítrofes dessa atuação, isto é, a mesma estrutura normativa conferente de prerrogativas é também impositiva de limites, fazendo-se possível então sustentar a existência de princípios gerais de direito público estatal sancionador (princípios constitucionais).

Não se olvida que o exercício da pretensão punitiva estatal no campo do Direito Penal seja substancialmente diverso do mesmo exercício no âmbito do Direito Tributário ou do Direito Administrativo. Fábio Medina Osório (2005, p.140) aduz ser paradoxal sustentar a existência de um unitário *ius puniendi* estatal ao reconhecer assumirem diferentes contornos princípios constitucionais de idêntica nomenclatura eventualmente aplicados aos diversos ramos do direito, ao mesmo tempo em que informa a possibilidade de sustentar-se a existência

de um “núcleo duro”, ou seja, de pontos sensíveis em que a atuação das premissas punitivas normatizadas se mostrará uniforme, autorizando a permeabilidade entre elementos e regras de ramos jurídicos distintos.

A legalidade penal sofre variações no interior do sistema penal, mas não deixa de ostentar características fundamentais que a tornam uma “legalidade penal”. E é claro que as variações são ou podem ser muito relevantes, dependendo da classe de ilícitos submetidos ao crivo dos juristas e julgadores. De outro lado, a legalidade do Direito Administrativo Sancionador não se identifica, substancialmente, com a legalidade penal. Todavia, é possível que essa legalidade do Direito Administrativo sofra alterações de acordo com os casos tutelados, não incidindo de modo uniforme nas diversas relações jurídicas submetidas ao seu crivo. E é possível que essa mesma legalidade cumpra funções similares àquelas conferidas à legalidade penal, desde que ambas se reconduzam a normas superiores de vinculação comum. É o caso do princípio do Estado de Direito ou da cláusula constitucional do devido processo legal, ambas a gerar obrigatório respeito à legalidade. As variações não impedem o reconhecer de traços comuns e afinidades juridicamente relevantes. (OSÓRIO, 2005, p.147)

Cumpra informar que essa variação de tratamento dogmático justificadora da existência de uma substancial diferença entre regimes jurídicos é demasiadamente tênue, não eliminando, em nenhuma medida, a vinculação do exercício punitivo estatal às suas raízes comuns. É traço comprobatório dessa condição a possibilidade de conformação pelo legislador da sujeição de certas medidas às características próprias de determinado regime jurídico; é competente o legislador para, respeitadas as condições formais e materiais contidas no plano constitucional, “tributalizar” ilícitos penais dentro da jurisdição penal, ou ainda penalizar ilícitos tributários dentro da jurisdição fiscal, indicando sua opção a partir de então, da submissão de determinadas condutas à regras de Direito Penal, assim como de outras à regras de Direito Tributário.

As infrações aos comandos presentes nas normas inseridas nos mais diversos ramos do Direito podem, em princípio, desde que dolosas e repulsivas, ter seus respectivos pressupostos, é bem verdade, tipificados pelo legislador penal, impondo-se, então, a observância de um regime jurídico bastante peculiar. Revela-se, assim, a vontade legislativa, desde que validamente positivada, como o critério válido para a determinação da natureza e, *ipso facto*, do regime jurídico a ser observado quando da manifestação do poder punitivo do Estado. (SILVA, 2007, p.149)

Como salientado, é reconhecidamente consistente o argumento que prolata inexistirem diferenças ontológicas e estruturais entre ilícitos fiscais delituosos e não delituosos, dado que em ambas as espécies as medidas de sanção, sejam mais ou menos gravosas demonstram uma identidade funcional, ou seja, objetivam reforçar a efetividade do ordenamento jurídico ou ainda restabelecer a regularidade fática transgredida através da implementação de medidas de

cunho preventivo, repressivo, e também pedagógico. Entretanto é do mesmo modo suficientemente relevante a contraposição desse argumento; esse contraponto não toma por pressuposto a negação da unidade ontológica e estrutural entre ilícitos fiscais delituosos e não delituosos, apresenta, porém argumento segundo o qual é impossível sustentar a tese da unicidade do *ius puniendi* estatal dada a necessidade de conformação (atividade legislativa) das infrações e das medidas de resposta institucional às peculiaridades de cada ramo específico do Direito.

Essa tênue linha divisória entre ilícitos fiscais delituosos e não delituosos é pressuposto que justifica a conformação dos primeiros às regras específicas de Direito Penal e os segundos às regras específicas de Direito Tributário, cabendo a distinção exclusivamente às orientações legislativas de cada momento e de cada contexto; contudo é importante asseverar que mesmo sendo evidente a conformação de cada classe de ilícitos a um ramo específico do direito essa condição não significa estar afastada a incidência, ainda que condicionada, de preceitos e institutos próprios do Direito Penal, conformador dos ilícitos fiscais reconhecidos delituosos, aos ilícitos fiscais meramente fiscais, ou seja, não reconhecidos delituosos, deixados a cargo do Direito Tributário.

Essa sujeição normativa representa o que o doutrinador Fábio Medina Osório chamou “núcleo duro” das premissas sancionadoras presentes no ordenamento, e não representa impeditivo a que se sustente serem derivadas do *ius tributandi* estatal (sancionador) as medidas de sanção aos ilícitos meramente fiscais, e do *ius puniendi* estatal as medidas de sanção aos ilícitos fiscais reconhecidos pelo legislador como delituosos. Sobre essa questão ouçamos o professor Paulo Roberto Coimbra Silva:

Indisputável que as normas repressivas ao ilícito fiscal estão, no mais das vezes, incluídas nas leis tributárias. Assim se deu em diversos países, seja para melhor viabilizar sua aplicação pela própria administração fazendária, seja para sujeitar a cobrança das multas pecuniárias, que são as sanções mais difundidas no Direito Tributário Sancionador, ao mesmo regime jurídico pertinente ao crédito tributário, possibilitando sua execução forçada sem a necessidade de prévio processo de conhecimento. (SILVA, 2007, p.150)

Exposto que derivariam os ilícitos meramente fiscais do *ius tributandi* estatal, ao passo que os ilícitos fiscais reputados delituosos, que violam além de bens jurídicos tutelados por normas tributárias, também outros bens tutelados por normas de Direito Penal, derivariam do *ius puniendi* estatal, concebe-se que do conceito de ilícito fiscal (conduta desconforme à descrita como desejada no suposto da norma impositiva, ou ainda, realização do comportamento descrito no suposto da norma de sanção) são subjacentes duas subespécies de

ilícitos fiscais, os que transgridem exclusivamente bens jurídicos tutelados por normas tributárias, tratados como ilícitos fiscais não delituosos, e os que transgridem bens jurídicos tutelados não somente por normas de Direito Tributário, mas também por normas de Direito Penal, tratados como ilícitos fiscais delituosos.

Ao fazer referência aos ilícitos fiscais delituosos é importante conceber que a conduta apresentada como pressuposto de sua materialização é naturalmente violadora de bens jurídicos cuja tutela compete ao Direito Tributário, em última análise competente a resguardar o interesse arrecadatório do Estado; entretanto, em razão de opção legislativa consubstanciada nos moldes daquilo que se pretende seja tutelado com maior ênfase, dada a relevância apresentada frente ao organismo social, é possível que a proteção a um bem jurídico originalmente atribuída a normas de Direito Tributário, passe também a competir a normas de Direito Penal, implicando então na incidência de medidas funcionais de reação pelos dois ramos do direito, sem que isso represente dupla incidência punitiva sobre um mesmo fato considerado pressuposto material da sanção.

As tentativas de elucidação de elementos de distinção ou aproximação de ilícitos fiscais delituosos e não delituosos, a partir do estabelecimento de critérios ontológicos ou substanciais não têm obtido resultados exitosos em razão da coerência dos contrapontos apresentados à tese da unidade do *ius puniendi* estatal; de outro lado, a definição da natureza jurídica ou mesmo do regime aplicável às infrações fiscais, pode ser satisfatoriamente sustentada sob o plano formal, ou seja, desconsiderando premissas de cunho substancial para fins de limitar-se exclusivamente a aferição do método de repressão adotado de modo discricionário pelo legislador⁷.

(...) ya nadie puede dudar que las cualificaciones no dependen del contenido material de los ilícitos (ni de sus funciones, ni 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 meros instrumentos. (NIETO apud SILVA, 2007, p.199)

No contexto dessas diversas formas de repressão colocadas a disposição do legislador deve-se considerar a identificação material entre o ilícito que pressupõe a incidência de uma

⁷ Essa conformação legislativa reputada discricionária possui contornos constitucionalmente definidos, de forma que a criminalização de condutas antes tuteladas exclusivamente por normas tributárias pressupõe condicionamentos: *i*) o comportamento do infrator necessariamente deve ser qualificado como doloso, tendente objetivamente a frustrar os interesses arrecadatórios estatais, praticando concomitantemente ilícito material (obrigação principal) e ilícito forma (deveres instrumentais); *ii*) não se autoriza também, a previsão ainda que *in abstracto* de qualquer espécie de sanção restritiva ao direito de liberdade em virtude do inadimplemento de obrigação pecuniária tributária (CF/88, art. 5º, inciso LXVII).

sanção originada em regras do Direito Tributário Sancionador e aquele ilícito que pressupõe a incidência de uma sanção originada em regras do Direito Penal; isso porque não se comporta o Direito Penal positivamente na instituição de um novo comportamento ao qual relaciona suas eventuais medidas repressivas, apenas enfatiza aquele comportamento que de modo precedente já fora reconhecido como ilícito por normas de Direito Tributário.

Sendo assim, reconhecido ser possível identificar uma origem comum à antijuridicidade que marca a conduta entendida suficiente à materialização dos ilícitos fiscais delituosos e não delituosos, e do mesmo modo, que o Direito Penal no campo fiscal não institui ilícitos, apenas enfatiza aqueles estabelecidos pelas normas tributárias criminalizando-os, é de se concluir que nem todo ilícito fiscal é ao mesmo tempo um ilícito penal, e que também, no campo fiscal não se concebe um ilícito penal sem que uma norma tributária tenha sido transgredida.

(...) a simples inadimplência ou impontualidade no recolhimento de tributos sem dolo ou fraude, jamais há ilícito penal de fundo fiscal sem a prática de um ilícito tributário, mais especificamente, sem a prática conjugada de infrações tributárias material e formal. A delituosidade da conduta descrita nas leis de crimes contra a ordem tributária supõe, portanto, a simultânea (ou prévia) violação dolosa de um dever material (obrigação principal) prescrito na legislação tributária, acompanhada de uma infração formal (obrigação acessória). Assim sendo, ao menos no Brasil, somente ocorrerá delito fiscal se houver a prática dolosa e concomitante de infrações tributárias (não-delituosas) material e formal, voltando-se esta última a encobertar a prática da primeira. (SILVA, 2007, p.204-205)

Conjugando as informações, observa-se que no campo fiscal uma determinada conduta pode ser objeto de aplicação de medidas de sanção distintas, sem que isso represente ofensa ao princípio do *non bis in idem*, haja vista que os respectivos pressupostos mostram-se diversos. No tocante às infrações fiscais não delituosas, observa-se que cumpridas as condições descritas no suposto da norma impositiva tributária surge para o destinatário da norma uma obrigação como objeto da relação jurídica estabelecida no âmbito do mandamento normativo, cumprida a obrigação extingue-se naturalmente o vínculo relacional, contudo o inadimplemento obrigacional representa a condição necessária para a implementação da consequência contida no mandamento da norma sancionadora, normalmente materializada pela imposição de sanções pecuniárias (multas).

Entretanto, quanto às infrações delituosas de fundo fiscal, além do desatendimento aos comandos contidos nas normas tributárias, agrega-se o descumprimento de comandos estabelecidos por normas de Direito Penal, de forma que o destinatário das normas ao deixar de cumprir a obrigação fiscal estabelecida, comporta-se também contrariando conduta

expressamente informada como proibida, isto é, cumpre as condições necessárias a deflagrar consequências contidas no mandamento normativo, formalizadas como medidas restritivas do direito de liberdade, em regra.

A formulação da estrutura normativa das medidas de sanção eventualmente aplicadas em reação à prática de ilícitos fiscais não delituosos, transgressores do interesse arrecadatório estatal, compete aos entes políticos detentores de competências legislativas constitucionalmente deferidas para o estabelecimento das exações tributárias; tais sanções, cuja esfera de invasão é meramente patrimonial, podem ser executadas tanto por autoridades administrativas quanto por autoridades judiciárias. Em sentido diverso, a estrutura normativa das medidas sancionadoras aplicadas em reação à prática de ilícitos fiscais delituosos não segue a regra acima indicada, sendo no caso da ordem constitucional nacional, uma competência privativamente deferida à União Federal; quanto a legitimidade para sua execução, importante considerar que em razão do efeito de privação de liberdades individuais, a aplicação dessas medidas competem de modo exclusivo às autoridades judiciárias, observadas sempre as garantias processuais formais e substanciais.

Formulados conceitos e demonstrada a subdivisão a que se submetem os ilícitos de fundo fiscal, até mesmo para fins de adequação do corte metodológico ater-nos-emos ao trato das infrações fiscais não delituosas, ou seja, daquelas condutas cuja antijuridicidade decorre de normas impositivas tributárias, e cuja respectiva medida sancionadora, apesar de sujeitar-se à algumas premissas derivativas do *ius puniendi* estatal, submete-se ao mesmo regime jurídico que define os contornos da exigibilidade do crédito tributário. É nesse passo que passaremos a tratar da configuração formal normativa das normas jurídicas sancionadoras tributárias.

3 A NORMA JURÍDICA SANCIONADORA

Como sustentado em passagens anteriores reconhece-se serem as sanções medidas normalmente aflitivas (cujo conteúdo é um castigo), utilizadas pelo Poder Público, detentor da prerrogativa do uso da força física, para minimizar os efeitos depreciativos causados pela adoção de condutas contrárias aos desejos da ordem jurídica, que por isso são elevadas à condição de pressuposto da implementação de medidas carregadas essencialmente de feição repressiva, não obstante possam ser reconhecidas outras intenções.

María Lourdes Ramírez Torrado (2007) apresenta interessante apanhado de posições doutrinárias acerca do polissêmico termo sanção, todas em certa medida conduzindo ao reconhecimento do que se propõe.

García de Enterría la ha definido como1: “un mal inflingido por la Administración al administrado como consecuencia de una conducta ilegal”. A su vez, Bermejo Vera la ha calificado como: “una resolución administrativa de gravamen que disminuye o debilita – incluso elimina – algún espacio de la esfera jurídica de los particulares, bien porque se le priva de un derecho, bien porque se le impone un deber u obligación, siempre como consecuencia de la generación de una responsabilidad derivada de la actitud de los mismos”. Carretero Pérez y Carretero Sánchez se refiere a ella como “un mal jurídico que la Administración inflinge a un administrado, responsable de una conducta reprehensible antecedente”. Por su parte, para Suay Rincón la sanción administrativa es la “irrogación de un mal: la sanción administrativa es, como se sabe, un acto de gravamen, un acto, por tanto, que disminuye o debilita la esfera jurídica de los particulares, bien sea mediante la privación de un derecho (interdicción de una determinada actividad, sanción interdictiva), bien mediante la imposición de un deber antes inexistente (condena al pago de una suma de dinero: sanción pecuniaria)”. En opinión de Gamero Casado, la sanción administrativa consiste en “la privación, restricción o suspensión de determinados derechos o bienes jurídicos del sujeto responsable de la infracción, precisamente como reacción –castigo– a la comisión de la misma”. Y el Tribunal Constitucional sentencia que la sanción administrativas consiste en “una decisión administrativa con finalidad represiva, limitativa de derechos, basada en una previa valoración negativa de la conducta”. (TORRADO, 2007, p.274)

Das propostas de definição do conceito de sanção é possível denotar três elementos comuns: *i*) um ônus que se impõe ao indivíduo; *ii*) o entendimento desse gravame como consequência de uma conduta lesiva a um bem jurídico protegido; e *iii*) sua aplicação por autoridades competentes, de acordo com as normas de regência da atividade sancionadora estatal.

Estabelece-se com clareza a partir dessas premissas que a atuação estatal de repressão ou intimidação frente a perturbações que configuram comportamentos contrários ao Direito, tentando restabelecer a ordem jurídica violada pelo indivíduo transgressor se materializa no contexto de uma relação jurídica normativamente estabelecida, ou seja, considerando que as

medidas de sanção impõem ônus, certamente restringindo direitos individuais, essa atuação, numa concepção básica de Estado de Direito, só se justifica na medida em que previamente e expressamente reste estatuído, quem, quando, como, onde e por que eventuais restrições serão implementadas.

Nessa perspectiva o professor Paulo de Barros Carvalho é claro, a sanção jurídica não é outra coisa senão uma norma jurídica, mais precisamente o resultado da relação jurídica que se estabelece por meio do vínculo de imputação entre a materialização de um comportamento e as consequências que lhe são decorrentes. Em palavras do doutrinador “o vocábulo ‘sanção’ comparece aqui na sua acepção estrita, equivale a dizer, norma jurídica em que o Estado-Juiz intervém como sujeito passivo da relação deontica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida”. (CARVALHO, 2003, p.503)

Exatamente tomando em consideração essa visão de sanção enquanto norma jurídica, descabendo aqui, ao menos por enquanto, seu enquadramento em uma ou outra acepção terminológica normativa, entende-se importante apresentar concepções embora aproximadas, substancialmente distintas, que tratam do instituto das normas jurídicas. Esse tratamento da matéria acredita-se, nos permitirá ao final enfrentar a pretensão de estabelecer uma estrutura diferenciada atinente à norma jurídica de sanção, contemplando elementos de conformação das medidas restritivas, até então assimilados exclusivamente como pertencentes a uma esfera extra-normativa.

3.1 Norma Jurídica em Hans Kelsen

Partindo da concepção desenvolvida por Hans Kelsen em sua obra Teoria Geral do Direito e do Estado (2005, p.5) o Direito deve ser entendido como uma ordem da conduta humana, estabelecida como ou por meio de um conjunto de regras; não se confundindo com uma regra isolada, mas com a conjugação sistemática dessas, condição que pressupõe certo grau de unidade.

Emprestando ao conceito de Direito enquanto ordem social determinadas funções há que se considerar sua incumbência na indução à adoção ou abstenção de determinados comportamentos, em proveito dos interesses da coletividade. O formato de motivação da adoção dessas condutas pode ser considerado direto ou indireto, tendo por premissa o modo como a ordem se apresenta o elemento volitivo do destinatário da determinação pode ser impulsionado pelo desejo por uma vantagem prometida em função da observância de uma conduta, como também pelo temor que decorre de uma desvantagem cominada para os casos

de sua inobservância. A esse instrumental indutor de comportamentos empresta-se a nomenclatura “sanção” em sentido amplo, não se limitando então a caracterizar como sanção exclusivamente a promessa de desvantagens pelo ordenamento.

Hans Kelsen argumenta que entre os dois modelos de sanções ditos típicos, ou seja, entre uma ameaça de desvantagem direcionada à desobediência, e uma promessa de vantagem direcionada à condição inversa, isto é, à obediência, o primeiro modelo desempenha função mais importante (2005, p.25), aduzindo que o formato de indução premial é instrumento típico de ordens sociais de caráter distintamente religioso.

Transpondo essas considerações à estrutura do Direito, o mestre de Viena sustenta que a ordem social que busca assegurar a condução de seus indivíduos conforme o que se estabelece como desejado por meio da previsão e execução de medidas de coerção (representativas de desvantagens) é reconhecida como ordem coercitiva.

Na medida em que uma ordem social pretenda que seus indivíduos se conduzam de acordo com elementos entendidos necessários à manutenção de uma condição de organização, e para tanto decreta sanções para os casos de descumprimento daquelas premissas estabelecidas, percebe-se intuitivamente a apreensão do conceito de ilícito.

A significação jurídica dos comportamentos, diversamente das qualidades de um objeto, não se faz perceptível de modo sensorial; um indivíduo pratica determinada conduta e relaciona a essa conduta um específico sentido que pode ser percebido por seus interlocutores (sentido subjetivo). Esse sentido subjetivo do comportamento pode ou não equivaler ao sentido objetivo que o mesmo ato possui, porém na ótica do Direito; essa equivalência é o elemento necessário de qualificação dos comportamentos em atos jurídicos lícitos ou ilícitos.

Simplymente, este evento como tal, como elemento do sistema da natureza, não constitui objeto de um conhecimento especificamente jurídico – não é, pura e simplesmente, algo jurídico. O que transforma este fato num ato jurídico (lícito ou ilícito) não é sua facticidade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objetivo que está ligado a esse ato, a significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o fato em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empresta a significação jurídica. (KELSEN, 2006, p.4)

Da forma como apresentada, a norma jurídica constitui esquema de interpretação que viabiliza que juízos sejam emitidos enunciando como atos jurídicos (lícitos ou ilícitos) certas condutas humanas. Especificando a questão, o ato de requisitar que determinado indivíduo que tenha auferido rendimentos entregue parcela destes ao Fisco somente se considera ordem de cumprimento de uma obrigação tributária principal, na medida em que normas jurídicas, do

Código Tributário Nacional ou mesmo da legislação ordinária específica do imposto de renda emprestem à referida conduta a qualificação de um ato jurídico lícito, cuja substância econômica é interessante ao Estado, do mesmo modo que empresta ao ato de resistência injustificada do agente titular dos rendimentos a qualificação de ato jurídico ilícito.

Assimilado o Direito como ordem normativa da conduta humana, ou seja, como sistema de normas que regulam comportamentos, cabe traçar um conceito que possa ser atribuído ao termo norma jurídica. Kelsen (2006, p.5) discorre que o termo “norma” significa algo que *deve-ser* ou acontecer, de modo específico que um indivíduo *se deva* conduzir de determinado modo. Há que se considerar que a intencionalidade na condução do comportamento de outrem não se limita ao modo prescritivo de condutas, alcançando também a previsão de uma permissão ou mesmo a conferência de um poder.

Quando um indivíduo, através de qualquer ato, exprime a vontade de que um outro indivíduo se conduza de determinada maneira, quando ordena ou permite esta conduta ou confere o poder de a realizar, o sentido do seu ato não pode enunciar-se ou descrever-se dizendo que o outro se conduzirá dessa maneira. Aquele que ordena ou confere o poder de agir, quer, aquele a quem o comando é dirigido, ou a quem a autorização ou o poder de agir é conferido, deve. (KELSEN, 2006, p.5)

Obviamente admitindo o uso ampliativo do vocábulo “*dever*”, abrangendo o “*estar autorizado*” e o “*ter competência*”, cabe considerar que a norma jurídica não se confunde com a intenção de um indivíduo em verificar que outro indivíduo se comporte de determinada maneira, a intenção do agente, ou seja, o ato de vontade é uma figura da ordem do “*ser*”; de outro lado, o sentido específico de um ato intencional dirigido a conduta de outrem é o que merece ser considerado como norma, ou seja, é uma figura pertencente a ordem do “*dever ser*”.

Retomando o exemplo anterior, mas apresentando-o descritivamente de modo a sustentar que o Fisco queira que o indivíduo que tenha auferido rendimentos pague o imposto de renda, observa-se que a primeira parte faz referência a um ato de vontade, ou seja, a uma figura da ordem do “*ser*”; enquanto que a segunda parte, contendo o sentido desse mesmo ato volitivo faz referência a uma figura da ordem do “*dever-ser*”.

É incorreto sob a perspectiva da lógica normativa sustentar que caso um indivíduo adote determinado comportamento, essa conduta signifique que um outro indivíduo queira algo, isso porque essa condição equivaleria a recondução do enunciado de um “*dever-ser*” a um enunciado de um “*ser*”. Norberto Bobbio discorre brilhantemente acerca da tentativa reducionista de enunciados prescritivos, pertencentes a ordem do “*dever-ser*”, em enunciados

descritivos, pertencentes a ordem do “*ser*”, tomando por consideração o argumento que admite a transcrição de uma prescrição em uma proposição alternativa.

A tese reducionista é formulada do seguinte modo: uma prescrição, por exemplo, “Faça X” pode ser sempre reduzida a uma proposição alternativa do tipo: “Ou faça X ou lhe sucede Y” onde Y indica uma consequência desagradável. A proposição alternativa, sustenta-se, não é mais uma prescrição, mas uma descrição, uma proposição que descreve o que sucederá (...). (BOBBIO, 2008, p.87)

Apresentando contrapontos pertinentes, o autor italiano nega veementemente essa tese, sustentando ser uma solução irreal, em especial porque a descrição da previsão de certas consequências em decorrência do desatendimento aos comportamentos desejados reconduz o destinatário do enunciado a uma verdadeira prescrição de conduta, seja por intermédio de um juízo de valor acerca da natureza desagradável da consequência (as repercussões desagradáveis influenciam ou recomendam a adoção de comportamentos que tendam a evitá-la), seja pela relação de imputação que liga a consequência ao comportamento contrário, exurgindo disso um novo comando relacionado a uma nova obrigação, agora daquele que almejava a conduta oposta e deve promover a consequência.

A consequência que é atribuída à inexecução de um comando não é um efeito naturalmente ligado à ação contrária à lei, mas é uma consequência que é atribuída a esta ação pela mesma pessoa que colocou o comando. (...) digamos que a consequência não está para o ilícito em relação de causalidade, mas de imputação. O imperativo: ‘Feche a porta’, não se reduz à alternativa: ‘Ou feche a porta ou pegará um resfriado’, mas a esta outra alternativa: ‘Ou feche a porta ou será punido’. Ora, no que importa este tipo de consequência? Importa que, no caso de violação, intervém um novo comando para quem deve executar a punição e a obrigação, de quem recebe este comando, de segui-lo. (BOBBIO, 2008, p.86)

Observa-se que em certa medida e sob diversas circunstâncias, existem aproximações e distinções muito bem percebidas entre juízos ônticos (enunciados da ordem do “*ser*”) e os juízos deônticos (enunciados da ordem do “*dever-ser*”). Kelsen (2006, p.6) aduz ser inegável que um enunciado que descreva como *é* algo (descrição de um ser fático) se distinga de outro enunciado que descreva como *dever ser* algo (descrição normativa), e que do fato de algo *ser* não decorre logicamente que algo *deve ser*, e da mesma forma no sentido inverso. Sustenta, ainda que esse dualismo não opera de forma estanque, admitindo-se a possibilidade de correspondência entre os juízos relacionados, ou seja, que um “*ser*” possa corresponder a um “*dever-ser*”, ou que um “*dever-ser*” possa ser dirigido a um “*ser*”.

Nestas duas proposições: a porta será fechada e a porta dever ser fechada, o ‘fechar a porta’ é, no primeiro caso, enunciado como algo que *é* e, no segundo caso, como algo que *deve ser*. A conduta que *é* e a conduta que *deve ser* não são idênticas. A conduta que *deve ser*, porém, equivale à conduta que *é* em toda a medida, exceto no que respeita à circunstância (*modus*) de que uma *é* e a outra *deve ser*. (KELSEN, 2006, p.7)

O que o mestre de Viena pretende a partir dessas distinções entre enunciados do “*ser*” e enunciados do “*dever-ser*” é aclarar a noção de que esses enunciados (descritivos e prescritivos respectivamente) não são comparáveis, mas que o conteúdo da norma, isto é, o comportamento que representa o conteúdo da norma pode ser objeto de comparação com a conduta de fato, ou melhor dizendo, somente a partir da concepção da conduta que representa o conteúdo da norma é que a conduta de fato pode ser julgada como correspondente ou não correspondente à norma; conteúdo da norma (conduta devida) e conduta de fato correspondente à norma equivalem, mas possuem identificação diversa em razão das circunstâncias.

Admite-se que os atos que significam de alguma forma o conteúdo das normas jurídicas possam ser expressos por diversos modos, através de gestos, símbolos, sons e essencialmente por meio da palavra escrita, ou seja, corporificadas em proposições. Ao assumir a possibilidade de expressão de normas jurídicas através de proposições, cabe considerar a conceituação dessas enquanto um conjunto de palavras que em sua unidade apresentam uma significação; relevante nesse ponto perceber a distinção estabelecida entre proposição e enunciado, esse entendido como forma gramatical e linguística de expressão do significado. Bobbio (2008, p.73) fundamenta nessas considerações a possibilidade de que uma mesma proposição possa ser construída por enunciados diversos, do mesmo modo que um mesmo enunciado pode exprimir proposições diversas.

Uma mesma proposição pode ser expressa por enunciados diversos quando se altera a forma gramatical. Por exemplo: ‘Mário ama Maria’ e ‘Maria é amada por Mário’, o significado é idêntico e o que muda é apenas a expressão; ou ainda na passagem do mesmo significado de uma expressão numa língua para o seu equivalente em outra. (...) Ao contrário, com o mesmo enunciado pode-se exprimir, em contextos e circunstâncias variáveis, proposições diversas. (BOBBIO, 2008, p.74)

Essa conotação atinente às proposições é assumida por Kelsen (2006, p.8) quando se utiliza das normas penais para fins de demonstração da distinção entre o significado verbal derivativo do seu enunciado e a significação da norma jurídica propriamente dita; sustenta o autor que uma lei penal possa apresentar-se com a proposição: “o furto será punido com pena de prisão”; a significação dessa proposição em nenhuma medida deveria ser entendida como

uma descrição de um fato da ordem do “*ser*”, mas como uma ordem, não praticar a conduta definida pelo ordenamento como furto; ou mesmo como uma atribuição de competência para que o furto seja punido com a pena de prisão, ou seja, a significação, independente da forma gramatical da proposição deve ser entendida como pertencente a ordem do “*dever-ser*”.

Nesse sentido se manifesta o mestre peninsular:

Pois bem, um comando, ou uma proposição que se distingue por uma função particular pode ser expreso, segundo as circunstâncias e os contextos em todas as formas gramaticais mencionadas acima (interrogativa, imperativa e exclamativa). Certamente a forma mais comum é a imperativa: Estude! (não se afirma, com isto, que a forma imperativa corresponda sempre ao modo verbal imperativo; há outras formas gramaticais imperativas como aquela constituída pelo verbo auxiliar ‘dever’: ‘Você deve estudar’). Mas um comando é às vezes expreso na forma declarativa, como ocorre na maioria dos artigos de lei que, mesmo tendo uma indubitável função imperativa, são quase sempre expressos na forma declarativa. Quando o art. 566 do Código Civil italiano diz: ‘Ao pai e à mãe sucedem os filhos legítimos em partes iguais’, a intenção de quem pronunciou esta fórmula não é a de dar uma informação, mas a de impor uma série de comportamentos: trata-se manifestamente de uma proposição declarativa com função de comando. (BOBBIO, 2008, p.76)

Retomando a noção de norma jurídica enquanto esquema de interpretação que empresta a ocorrências da ordem do “*ser*” natureza de conteúdo normativo, ou seja, de comportamentos pertencentes à ordem do “*dever-ser*”, há que se considerar que essa ocorrência pressupõe sejam conjugados os sentidos subjetivo e objetivo do ato, ou seja, que as condutas desejadas não mais o sejam pelo indivíduo que isoladamente apresenta a intenção, mas pelo conjunto de indivíduos tomados em sua coletividade, cujo interesse figura normativamente representado.

Concebendo-se que somente assume feição de norma jurídica, aquele comportamento desejado e, portanto, pertencente à ordem do “*dever-ser*”, cujo sentido subjetivo equipara-se ao sentido objetivo, é de se entender a norma jurídica como ordem despsicologizada, ou seja, não mais dependente da intenção do agente que almeja determinado comportamento para que um terceiro agente tenha o dever ou o direito que porventura decorra do enunciado de “*dever-ser*”.

Então, e só então, o dever-ser, como dever-ser ‘objetivo’, é uma ‘norma válida’ (vigente), vinculando os destinatários. É sempre este o caso quando ao ato de vontade, cujo sentido subjetivo é um dever-ser, é emprestado esse sentido objetivo por uma norma, quando uma norma, que por isso vale como norma ‘superior’, atribui a alguém competência (ou poder) para esse ato. (KELSEN, 2006, p.9)

O mestre de Viena, apresentando traços daquilo que concebeu em seguida como norma hipotética fundamental utiliza-se da concepção de fundamento de validade, próprio das

normas jurídicas para determinar, entre mandamentos proposicionais de “*dever-ser*”, quais poderiam ou não poderiam ser reconhecidos como legítimas normas jurídicas. Utilizando-se figurativamente da contraposição entre as ordens emitidas por um assaltante e por um servidor público integrante dos quadros de fiscalização quanto a entrega de recursos por um indivíduo, admite como norma jurídica, não obstante a presença de características de pertencimento a ordem do “*dever-ser*” em ambas as ordenações, tão somente o comando proferido pelo agente público, isso porque adquire competência para buscar tal comportamento de uma norma jurídica posta por alguém dotado de competência para essa atribuição, cuja competência poderia ter defluído diretamente da Constituição, legitimada esta em uma norma superior, nominada hipotética fundamental; em resumo, a conjugação dos sentidos subjetivo e objetivo de uma proposição é o que permite sua qualificação enquanto norma jurídica.

Retomando a questão atinente a admissão da compreensão da norma jurídica enquanto proposição normativa, cabe considerar, não obstante ter sido essa uma aparente posição preliminar de Hans Kelsen quando da elaboração da obra *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*⁸ em 1911, ao promover a complementação de sua teoria o jusfilósofo nega veementemente essa condição conforme se observa das notas propostas à obra Teoria Pura do Direito:

É este o sentido da tese que eu defendi no meu livro *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre, entwickelt aus der Lehre vom Rechtssatz* (1911). Não tornei, suficientemente claro este sentido, pois ainda não tinha traduzido terminologicamente a distinção entre proposição jurídica e norma jurídica. É certo que, na primeira edição do presente trabalho, se acentua expressivamente o contraste entre a função produtora de normas da autoridade jurídica e a função formuladora de proposições jurídicas da Ciência do Direito. (KELSEN, 2006, p.410)

As normas jurídicas são institutos distintos das proposições jurídicas na medida em que é traçada uma distinção suficientemente bem definida entre o Direito, a ciência jurídica e os objetos próprios de sua observação, ou melhor dizendo, o objeto da ciência jurídica é o Direito, as normas jurídicas propriamente ditas, voltando-se a observação às condutas humanas apenas para fins de descrição das normas jurídicas que são produzidas e aplicadas através de atos de conduta, ou das relações constituídas a partir dessas mesmas normas jurídicas.

Kelsen (2006, p.80) enfatiza que as proposições jurídicas ou enunciados com as quais são descritas pela ciência jurídica as relações constituídas, devem ser diferenciados das

⁸ Principais problemas da Teoria Constitucional (tradução livre)

normas jurídicas produzidas pelos órgãos jurídicos para fins de por eles serem aplicadas e pelos destinatários serem observadas.

Com essa concepção melhor elaborada da distinção entre norma jurídica e proposição jurídica, Hans Kelsen refuta as críticas propostas pelo professor Stone, segundo o qual na perspectiva proposta seriam as normas jurídicas juízos hipotéticos, onde a desobediência à conduta prescrita seria a condição necessária para a imposição da sanção. A reformulação da concepção do mestre de Viena traduz a admissibilidade enquanto juízos hipotéticos somente das proposições jurídicas, enquanto enunciados descritivos das normas jurídicas, ao passo que as normas jurídicas propriamente ditas deveriam ser assimiladas enquanto prescrições.

Proposições jurídicas são juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem que, de conformidade com o sentido de uma ordem jurídica (...) dada ao conhecimento jurídico, sob certas condições ou pressupostos fixados por esse ordenamento, devem intervir certas consequências pelo mesmo ordenamento determinadas. As normas jurídicas, por seu lado, não são juízos, isto é, enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento. Elas são antes, de acordo com o seu sentido, mandamentos, e como tais, comandos, imperativos. Mas não são apenas comandos, pois também são permissões e atribuições de poder ou competência. (KELSEN, 2006, p.81)

A feição embrionária dessa confusão terminológica em que norma jurídica e proposição jurídica, embora institutos distintos são assemelhadas, decorre do fato que as normas jurídicas são expressas em linguagem, em proposições cujos enunciados são da mesma forma daqueles que constataam ocorrências fáticas, ou seja, a norma segundo a qual *“quem aufere rendimentos deve pagar tributos”* é formulada pelo órgão competente por sua elaboração através da proposição *“o imposto de renda é devido por quem tenha auferido determinado quantitativo de rendimentos”*.

Na distinção entre proposição jurídica e norma jurídica ganha expressão a distinção que existe entre a função do conhecimento jurídico e a função, completamente distinta daquela, da autoridade jurídica, que é representada pelos órgãos da comunidade jurídica. A ciência jurídica tem por missão conhecer – de fora, por assim dizer – o Direito e descrevê-lo com base no seu conhecimento. Os órgãos jurídicos têm – como autoridade jurídica – antes de tudo por missão produzir o Direito para que ele possa então ser conhecido e descrito pela ciência jurídica. (KELSEN, 2006, p.81)

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho transcreve trecho da obra *Contribuições à Teoria Pura do Direito*, elaborada pelo próprio Kelsen em reação às críticas formuladas contra sua concepção preliminar admitindo a qualificação das normas jurídicas enquanto juízos hipotéticos, em que resta evidente a diferença decorrente da reformulação de algumas premissas teóricas:

*Estos enunciados, mediante los cuales la ciencia jurídica representa el derecho, no deben ser confundidos con las normas dictadas por las autoridades creadoras del derecho. Y en el párrafo siguiente, bajo el título ‘reglas del derecho y leyes de la naturaleza’ afirmé: ‘La regla del derecho, usando el término en un sentido descriptivo, es un juicio hipotético que enlaza ciertas consecuencias a ciertas condiciones’. En esta oración me referí expresamente a los enunciados descriptivos acerca de las normas jurídicas, y no a las normas jurídicas prescriptivas, que deben ser distinguidas de los anteriores. Comparé las reglas de derecho, es decir, los juicios hipotéticos mediante los cuales la ciencia del derecho describe su objeto (objeto que son las normas jurídicas) con los juicios hipotéticos llamados leyes de la naturaleza, mediante los cuales la ciencia natural describe el suyo, con el fin de mostrar que un ‘juicio’ – en alemán *urteil* – es el sentido de un acto de voluntad. (COELHO, 2003, p.46)*

Da confirmação de que à ciência jurídica compete exclusivamente descrever o Direito através de proposições jurídicas, e em nenhuma medida assume condições de, como o Direito que é produzido pelas autoridades competentes, prescrever qualquer espécie de conduta, deflui um traço distintivo importante segundo o qual pela natureza propriamente descritiva as proposições normativas podem apresentar-se exclusivamente como verdadeiras ou falsas, ao passo que as normas jurídicas, que pertencem à ordem do *dever-ser*, podem apresentar-se exclusivamente como sendo válidas ou inválidas.

Disso decorre não ser possível, sob nenhuma perspectiva no âmbito dessa concepção teórica formulada por Kelsen, asseverar como inverídica a assertiva segundo a qual a norma não se confunde com a lei, esta entendida como proposição jurídica expressada em fórmula verbal. Corroborando o entendimento colacionamos entendimento apresentado pelo professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A norma é a expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador que se não confunde com aquilo a que comumente chamamos de lei. É, em verdade, uma função da lei. Isto quer dizer que a norma, posto já se contenha nas leis, delas é extraída pela dedução lógica, função de conhecimento. (...) A norma, posto que aprisionada na linguagem do legislador, seria apreendida pelo sujeito cognoscente. Não que fosse criada pelo sujeito do conhecimento, pelo intérprete, senão que por este era apreendida. A norma estaria ‘dentro’ do sistema jurídico de envolta com as formulações escritas ou costumeiras do legislador, por isso que seria a expressão objetiva de um ato de vontade. Careceria, todavia, de ser apreendida (porque a norma é, antes de tudo, sentido, pode até ter diferentes sentidos, diversas possibilidades de aplicação, nisto residindo o intenso e apaixonante dinamismo do Direito como fenômeno de adaptação social). (COELHO, 2003, p.49)

As proposições jurídicas tomadas pela ciência jurídica para descrição do seu objeto assumem o formato de juízos hipotéticos, condicionando certas consequências à verificação de específicas condições, sendo regidas então pelo princípio da imputação, que atua

analogamente àquele princípio que marca o modo pelo qual a ciência natural descreve seu objeto, o princípio da causalidade.

É possível observar uma formulação geral aplicável às proposições jurídicas, segundo a qual sob certos pressupostos fixados pela ordem jurídica deve efetivar-se certa consequência; essa formulação geral que reúne elementos distintos (hipótese e consequência) atua do mesmo modo que a relação de causalidade na ciência natural, ligando uma causa ao efeito, mas diferencia-se pela determinação normativa da ligação, ou seja, pela circunstância desse entrelaçamento ser formalizado a partir de uma norma jurídica.

Na proposição jurídica não se diz, como na lei natural, que, quando A é, B é, mas que, quando A é, B deve ser, mesmo quando B, porventura, efetivamente não seja. O ser o significado da cópula ou ligação dos elementos na proposição jurídica diferente do da ligação dos elementos da lei natural resulta da circunstância de a ligação na proposição jurídica ser produzida através de uma norma estabelecida pela autoridade jurídica – através de um ato de vontade, portanto –, enquanto que a ligação de causa e efeito, que na lei natural se afirma, é independente de qualquer intervenção dessa espécie. (KELSEN, 2006, p.87)

Por essa formulação as proposições jurídicas são representadas por juízos hipotéticos nos quais sob determinados pressupostos, nominados hipótese, por operação da determinação normativa (conectivo deôntico) *deve ser* determinada consequência. O *dever-ser* traduzido por Kelsen em sua obra Teoria Pura do Direito abrange leitura sob a forma dos três modais deônticos, ou seja, o ser-prescrito, o ser-competente e o ser-permitido. Somente por meio da construção de proposições jurídicas desse formato é que a ciência jurídica consegue traduzir a forma como as normas jurídicas se dirigem aos órgãos e aos sujeitos jurídicos, ou seja, não cabe à ciência jurídica manifestar-se no sentido de verificado um ilícito, se verifica efetivamente uma consequência do ilícito, senão que, verificado o ilícito *deve-ser* uma consequência do ilícito, assumindo esse *dever-ser* inscrito na proposição jurídica um caráter descritivo, distinto da condição autoritária presente na norma jurídica que descreve.

Kelsen promove como muita clareza a distinção entre norma jurídica e proposição jurídica através da fixação de correspondência entre o papel dessa e o papel assumido pelas leis naturais na condição de enunciados descritivos da natureza:

Assim como a lei natural é uma afirmação ou enunciado descritivo da natureza, e não o objeto a descrever, assim também a lei jurídica é um enunciado ou afirmação descritiva do Direito, a saber, a proposição jurídica formulada pela ciência do Direito,

e não o objeto a descrever, isto é, o Direito, a norma jurídica. Esta – se bem que, quando tem caráter geral, seja designada como ‘lei’ – não é uma lei, isto é, não é algo que, por qualquer espécie de analogia com a lei natural, possa ser designado como ‘lei’. Ela não é, com efeito, um enunciado pelo qual se descreva uma ligação de fatos, uma conexão funcional. Não é sequer um enunciado, mas o sentido de um ato com o qual se prescreve algo e, assim, se cria a ligação entre fatos, a conexão funcional que é descrita pela proposição jurídica, como lei jurídica. (KELSEN, 2006, p.90)

Mostra-se relevante para uma compreensão adequada da formulação kelseniana do traço distintivo do Direito ante as demais ordens sociais, sua admissão como ordem jurídica coativa, isto é, a admissão do argumento de que seria o Direito um conjunto sistematizado de normas jurídicas qualificadas pelo uso da coação como mecanismo de conformação social, ou seja, os comportamentos socialmente desejáveis eram alcançados na medida em que a conduta oposta estaria prevista em determinada norma como pressuposto para aplicação de uma sanção.

É de se reconhecer que também outras ordens sociais possam prever a imposição de sanções em reação direta e imediata à verificação de condutas contrárias às suas expectativas; assim ocorre em relação às ordens de natureza religiosa ou mesmo em relação a determinado grupo social, contudo o traço distintivo do Direito reside na natureza socialmente imanente e institucionalmente organizada do procedimento de imposição das sanções, conforme sustenta Hans Kelsen (2006, p.36) o Direito confere a determinados indivíduos, estabelecidos como órgãos sociais, competência para aplicar a outro indivíduo determinado ato coativo como sanção.

Observando que como reação a determinados comportamentos impõe a ordem jurídica atos coativos por ela estabelecidos, pode-se inferir tanto o caráter de sanção da medida aplicada quanto o caráter ilícito, antijurídico da conduta contra a qual ela é direcionada; em outros termos a sanção é aplicada na medida em que é constatado comportamento contrário àquele considerado prescrito ou desejado pelo ordenamento.

Dizer que o Direito é uma ordem coativa não significa – como às vezes se afirma – que pertença à essência do Direito “forçar” (obter à força) a conduta conforme ao Direito, prescrita pela ordem jurídica. Esta conduta não é conseguida à força através da efetivação do ato coativo, pois o ato de coação deve precisamente ser efetivado quando se verifique, não a conduta prescrita, mas a conduta proibida, a conduta que é contrária ao Direito. Precisamente para este caso é que é estatuído o ato coativo, que funciona como sanção. (KELSEN, 2006, p.38)

A relevância dos argumentos qualificadores do Direito como espécie de ordem social tracejada pela uso de técnicas diretas de motivação, melhor dizendo, pela imposição de sanções àquelas condutas contrárias aos comportamentos prescritos pelo ordenamento

justifica-se na concepção kelseniana da prevalência autonômica das normas jurídicas estatuidoras de sanções, admitidas como normas primárias em detrimento das demais normas que assumam quaisquer outras funções, nominadas normas secundárias.

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p.39) enfatiza a estrutura formulada por Kelsen aduzindo que das normas primárias seriam deduzidas normas secundárias, de forma que toda norma cujo conteúdo não fosse a previsão de uma sanção, mas o estabelecimento de um determinado comportamento, a delimitação de uma competência, ou mesmo a explicitação de um conceito jurídico qualquer, somente poderia ser admitida como pertencente àquela ordem jurídica coativa se derivativa de uma norma portadora de sanção.

O fundamento normativo do sistema residiria nas normas sancionantes, instituidoras de penas e privações, impostas pelas autoridades estatais aos agentes dos ilícitos (cuja definição mais coerente reside em ser o descumprimento de um dever legal). É que a norma primária funcionaria dentro de um tal sistema ou teoria, como premissa necessária. Nesse sentido, as normas primárias kelsenianas seriam as fontes, os alicerces da ordem jurídica inteira. (COÊLHO, 2003, p.39)

A significação dessa derivação a que faz menção o professor Sacha Calmon emerge da lógica segundo a qual de uma norma primária que se aperfeiçoe na seguinte proposição: “*não transmitir tempestivamente a declaração anual de rendimentos, penalidade de multa*”, seria possível extrair o enunciado da norma secundária que provavelmente seria “*é obrigatória a transmissão até determinada data da declaração anual de rendimentos*”. O enunciado da norma secundária derivativa assume caráter de “*dever-ser*”, ao mesmo tempo em que seu conteúdo mostra-se como sendo a conduta prescrita pelo ordenamento, a qual sendo oposta, ensejaria a aplicação da sanção veiculada na norma primária, sobressaindo-se o sentido da norma jurídica, qual seja, de que a entrega da declaração anual de rendimentos se mostre tempestiva.

O dever prescrito pela norma secundária é o de que “*a declaração anual de rendimentos seja entregue tempestivamente*”, na medida em que a condição para a aplicação da sanção veiculada na norma primária seja a conduta do contribuinte em não transmitir tempestivamente a declaração anual de rendimentos.

Forte crítica é dirigida a Kelsen tão logo formulada sua concepção dual das normas que compõem o sistema jurídico, na qual prevaleceriam com incontido maior grau de importância as normas estatuidoras de sanções, reconhecidas como normas primárias.

Sem embargo, se observarmos qualquer sistema jurídico, encontraremos leis e costumes de onde é possível extrair enunciados normativos cujo conteúdo não traduz

atos de coerção, nem tampouco derivam de entes normativos que prescrevem sanções, como quer Kelsen. A maior parte dos dispositivos constitucionais, com efeito, não estabelece sanções, senão que instituem poderes, competências, princípios, garantias e procedimentos diversos. Em nível infraconstitucional, é possível encontrar disposições de igual jaez. (COELHO, 2003, p.40)

O mestre de Viena refuta a referida crítica ao sustentar que partindo do pressuposto de que todo o ordenamento jurídico assume um único fundamento de validade mostra-se inegável a constituição de um nexos relacional entre as normas jurídicas. Esse relacionamento normativo é latente quando se verifica que determinada conduta considera-se prescrita na medida em que o ordenamento liga à conduta oposta, ou seja, à inobservância do comportamento desejado, uma determinada sanção; melhor dizendo, quando o ordenamento empresta à conduta oposta àquela juridicamente prescrita a condição de pressuposto de uma sanção. Essa coexistência entre uma norma jurídica que prescreve determinada conduta, e de uma outra que liga ao descumprimento da primeira um ato coercitivo, permite considerar como não autônoma, embora essencialmente relacionada à segunda, aquela primeira norma, isso porque ela apenas representa negativamente o pressuposto a que a segunda norma liga à sanção.

Kelsen (2006, p.61) sustenta não ser incomum observar em dispositivos normativos constantes do ordenamento jurídico essa condição, onde a norma prescritiva da conduta torna-se supérflua quando no próprio digesto consta outra norma que traduz negativamente em seu enunciado todo o conteúdo daquela primeira.

Um código penal moderno não contém, a maior parte das vezes, normas nas quais, como nos Dez Mandamentos, o homicídio, o adultério e outros delitos estejam proibidos, mas limita-se a ligar sanções penais a determinados tipos legais (*Tatbestände*). Aqui se mostra claramente que a norma “Não matarás” é supérflua quando vigora uma norma que diz: “Quem matar será punido”, ou seja, que a ordem jurídica proíbe uma determinada conduta pelo fato mesmo de ligar a esta conduta uma sanção, ou prescreve uma determinada conduta enquanto liga uma sanção à conduta oposta. (KELSEN, 2006, p.61)

Também deveriam ser entendidas como normas não autônomas aquelas que permitem positivamente determinadas condutas, colocando-se como limitadoras da dimensão de aplicação de outra norma jurídica que reconhece como proibida determinada conduta ao prever sanção para o caso de cumprimento do pressuposto. Do mesmo modo devem ser entendidas as normas derogatórias e aquelas que cumprem o papel de determinar com maior exatidão o sentido de outras normas do ordenamento. Faz-se imperioso mencionar que a

consideração dessas normas como não autônomas decorre da condição de que elas somente se fazem compreensíveis quando conexas com outras normas que estatuem sanções.

Sob a perspectiva dualista kelseniana são consideradas também como não autônomas as normas jurídicas definidoras de competência que integram parte do pressuposto, que nas normas sancionatórias antecede ou condiciona a implementação da consequência (ato coercitivo). Sustenta-se estatuírem as normas de competência os poderes para a produção de normas jurídicas gerais, e também de normas de regulamentação dos procedimentos através dos quais normas gerais são observadas na formulação de normas individuais por órgãos jurisdicionais ou administrativos competentes.

(...) numa determinada ordem jurídica, o furto é proibido por lei sob pena de prisão. Pressuposto da pena estabelecida não é de forma alguma o só fato de que um indivíduo cometeu um furto. O furto tem de ser averiguado, num processo ou segundo um processo fixado pelas normas da ordem jurídica, por um tribunal que essas normas para tal considerem competente; ao que se seguirá a aplicação, por este tribunal, de uma pena fixada pela lei ou pelo direito consuetudinário, pena essa a ser executada por um outro órgão. O tribunal é competente para, num determinado processo, aplicar ao furto uma pena, somente quando foi produzida, segundo um processo constitucional, uma norma geral que liga ao furto uma determinada pena. A norma da Constituição que confere competência para a produção dessa norma geral fixa um pressuposto ao qual é ligada a sanção. A proposição jurídica que descreve esta situação diz: se os indivíduos competentes para legislar estabeleceram uma norma geral por força da qual quem comete furto deve ser punido de certa maneira, e se o tribunal competente segundo o ordenamento processual penal verificou, de conformidade com um procedimento fixado pelo mesmo ordenamento processual, que determinado indivíduo cometeu um furto, e se este mesmo tribunal aplicou a pena legalmente fixada, então deve um certo órgão executar essa pena. (KELSEN, 2006, p.63)

A natureza de norma não autônoma decorre basicamente da constatação de que certas normas não estatuem, por si, qualquer prescrição à qual ligam uma sanção ao comportamento contrário, mas simplesmente conferem competências, instituem permissões positivas ou mesmo esclarecem o sentido de outras normas; ou seja, consideram-se como não autônomas aquelas normas que adquirem sentido somente quando conjugadas com outras normas, determinando as condições e os pressupostos necessários à incidência das chamadas normas autônomas.

Kelsen salienta que a presença no ordenamento de normas jurídicas não instituidoras de sanção não inviabiliza sua proposta de qualificação do Direito enquanto ordem coercitiva, sob a premissa de que as normas que não carregam prescrições justificam sua permanência na medida em que fixam as condições e pressupostos (hipótese) para a incidência das normas de sanção (consequência).

O esquema proposto por Kelsen após as correções emprestadas à sua teoria poderia ser assim definido: “se *A* então *deve-ser B*; se *não-B* então *dever-ser S*”, sendo *A* uma determinada premissa fática que enseja a adoção de determinada conduta (comissiva ou omissiva) nominada como *B*; e a conduta contrária, nominada *não-B*, como pressuposto para a incidência da sanção, nominada *S*.

Essa estruturação de natureza hipotética, não considerando dessa forma as normas jurídicas, que não são outra coisa senão o sentido abstraído do enunciado, mas simplesmente as proposições utilizadas pela ciência do Direito para enunciação do fenômeno normativo, permite individualizar dois momentos da estrutura normativa kelseniana, de suma importância para o objeto da presente pesquisa; um primeiro momento em que se retrata a incidência de uma norma de conduta (se *A* então *deve-ser B*), e um segundo momento em que se retrata a incidência de uma norma de sanção (se *não-B* então *dever-ser S*); contudo é possível perceber o que Kelsen propõe ao qualificar como supérflua, em certa medida, a norma de conduta e enfatizar a norma de sanção, considerando que o conteúdo da proposição que demonstra a norma de conduta está contido negativamente no conteúdo da proposição que demonstra a norma de sanção.

Asseverando ser o Direito uma espécie de ordem social diferenciável pela coatividade, justificativa utilizada para sustentar a preponderância das normas jurídicas que introduzem atos de coerção, Kelsen (2006, p.61) manifesta-se no sentido de que somente em caráter excepcional seriam encontradas no ordenamento normas que equivalessem ao sentido subjetivo de atos de legislação e que prescrevessem determinada conduta sem fixar à conduta oposta a condição de pressuposto de um ato que funcione como sanção. Em sentido geral as normas mais relevantes, portanto denominadas normas primárias, seriam aquelas prescritivas de sanções, das quais derivariam todas as demais normas denominadas secundárias ou não autônomas, que somente possuem sentido normativo na medida em que se ligam às primárias como condições ou pressupostos de sua realização.

3.2 Norma Jurídica em Herbert Hart

Num momento histórico em que diversos teóricos já haviam formulado considerações a partir de seu modo de observar o Direito enquanto ciência, e que inclusive muitos destes haviam reeditado edições de suas obras com a finalidade de rechaçar críticas propostas ou mesmo torná-las adequadas a um modo distinto de visualização a partir destas mesmas críticas, Herbert Hart propõe em contraposição basicamente à proposta de Austin e sua teoria

imperativista, um formato diferenciado de construção daquilo que denominou “conceito de Direito”; nesse contexto Hart propõe um método próprio de hierarquização ou constituição de uma noção de preeminência entre normas primárias e normas secundárias, distinto da estrutura formulada por Kelsen em sua Teoria Pura do Direito, decorrendo dessa condição a relevância da exposição de seu posicionamento nessa pesquisa.

Hart propõe assim como Kelsen o fez, para fins de instituição do marco inicial de sua construção teórica, um caso exemplificativo no qual certo indivíduo recebe de um assaltante uma ordem para que lhe entregue a bolsa, sob a ameaça de não o fazendo vir a sofrer uma consequência, que seria faticamente ser alvejado por um tiro disparado pelo agressor que porta uma arma de fogo (2009, p.8); ao comportamento obediente da vítima costumeiramente empresta-se a justificativa pela expressão “*foi obrigado a fazê-lo*”.

Sustenta o mestre de Oxford que a essência do Direito estaria basicamente na definição científica mais precisa das expressões “obrigação” e “dever”; ao mesmo tempo aduz que Austin reconhecia exatamente em condições análogas a esta a essência do estudo da ciência do Direito, ou seja, poderíamos explicar o direito partindo de uma estrutura na qual um indivíduo ao emitir uma ordem a outro, por apresentar-se essa ordem reforçada por ameaças, acaba por compelir o destinatário à obediência, assumindo esse comportamento o sentido de “*obrigar-se*”.

Evidentemente, não há dúvida de que um sistema jurídico muitas vezes apresenta essa característica, entre outras. Uma lei penal que declara que determinada conduta constitui uma infração e especifica a pena à qual o infrator está sujeito pode parecer uma simples ampliação da situação do assaltante; a única diferença, relativamente secundária, é que, no caso da legislação, as ordens se dirigem de modo geral a um grupo que as obedece de forma habitual. (HART, 2009, p.9)

A discussão passa também, e de modo invariável pela noção admitida de que o sistema jurídico constitui-se a partir da conjugação de normas dessa mesma natureza, mais precisamente da imprecisão na definição daquilo que deve ser assimilado por norma jurídica em contraponto ao que se admite como mera convergência de comportamentos habituais em determinado grupo social.

Hart (2009, p.13) discorre sobre a questão levantando uma hipótese recorrentemente adotada por diversos outros teóricos de Teoria Geral do Direito, a qual indica como traço distintivo básico na identificação das normas jurídicas, a previsibilidade de reação coercitiva por parte das autoridades competentes quando da constatação de desvios em relação a certos tipos de comportamento também previamente estabelecidos; ao passo que no âmbito dos

hábitos coletivos ou de normas de qualquer outra natureza, não consta o estabelecimento de qualquer reação, ou mesmo que haja alguma, esta não se afigura organizada e bem definida.

Hart toma em consideração exatamente a premissa sustentada pelos teóricos que lhe antecederam, aqui considerando especificamente Hans Kelsen, para ponderar não obstante ser o aspecto previsibilidade de reação definida e estatalmente organizada um elemento importante das normas jurídicas, não ser possível concebê-lo como o único ou mesmo como justificar por ele a precedência das normas instituidoras de sanções àquelas dotadas de funções diversas.

A crítica nominada por Hart como a expressão “descrição preditiva”, passa basicamente pela sustentação segundo a qual não pode servir a dificuldade apurada em identificar no âmbito das normas jurídicas, outros traços que viabilizassem seu apartamento dos chamados padrões usuais de conduta (condutas habituais no contexto do grupo social), para tornar a previsibilidade de imposição de atos coercitivos às condutas contrárias ao comportamento desejado elemento essencial de qualificação das normas jurídicas em autônomas e não autônomas, principais e secundárias.

Estas objeciones a la explicación predictiva confiesan que hay aquí algo oscuro; algo que se resiste al análisis en términos fácticos, claros y rigurosos. ¿Qué puede haber en una regla además del castigo o censura regular, y por ello predecible, a quienes se desvían de las pautas usuales de conducta, que la distinga de un simple hábito del grupo? ¿Puede realmente haber algo por detrás de estos hechos claramente verificables, algún elemento extra, que guía al juez y justifica la pena, o le da alguna razón para aplicarla? La dificultad en decir cuál es exactamente este elemento extra ha llevado a estos críticos de la teoría predictiva a insistir a esta altura, en que todo el lenguaje de reglas, y el correspondiente uso de palabras tales como “tener que” y “deber”, está colmado de una confusión que quizás excede su importancia a los ojos de los hombres pero que carece de fundamento racional. Simplemente pensamos - pretenden esos críticos - que hay algo en la regla que nos obliga a hacer ciertas cosas y que nos guía o justifica al hacerlas, pero esta es una ilusión aunque sea una ilusión útil. Todo que hay, por detrás de los claros hechos verificables de la conducta del grupo y de la reacción predecible ante la desviación, son nuestros poderosos “sentimientos” que nos compelen a comportarnos de acuerdo con la regla y a actuar contra aquellos que no lo hacen. (HART, 1995, p.13-14)

Antes do enfrentamento da discussão propriamente dita acerca da ideia de ordenamento jurídico e de estrutura da norma jurídica em Hart, considera-se relevante identificar, ainda que de forma sucinta e preliminar, os fundamentos da teoria imperativista que o autor inglês buscou refutar a partir das críticas formuladas à proposta do professor Austin.

Bobbio (2008, p.106) ao fazer referência à teoria imperativista em sua obra Teoria da Norma Jurídica aponta como traço essencial a acepção das normas jurídicas enquanto

comandos ou imperativos, sendo a imperatividade o próprio caráter constitutivo do Direito, cabendo às normas jurídicas, então imperativos, a regulamentação via ordenação, permissão e penalização de toda a coletividade.

(...) por meio do direito, o ordenamento jurídico... tende a dar a todos aqueles que estão sujeitos a suas prescrições um impulso em direção a determinado comportamento, consista este comportamento em uma ação ou em uma omissão. Este impulso é exercitado por meio de preceitos de conteúdo ora positivo ora negativo. (THON *apud* BOBBIO, 2008, p.107)

O imperativismo define a condução dos comportamentos individuais como função das proposições prescritivas que permeiam o ordenamento jurídico, de forma que todo o direito de uma sociedade poderia ser considerado um complexo de imperativos, estreitamente interligados de forma que o desatendimento às determinações de uma prescrição constituiria o pressuposto daquilo que por outra prescrição seria comandado.

Bobbio (2008, p.107) ainda sustenta possuir o imperativismo traços distintos em razão da correlação proposta por alguns autores entre suas premissas básicas (base constitutiva do ordenamento jurídico por proposições prescritivas) com a teoria estatualista (exclusividade do Estado na produção de normas jurídicas), e com a teoria coacionista (coação como característica essencial das normas jurídicas).

Giorgio Del Vecchio citado por Bobbio (2008, p.108) sustenta ser a imperatividade um importantíssimo e essencial caráter da norma jurídica, não se concebendo uma norma que não tenha caráter imperativo, a não ser sob condições determinadas; o comando, seja positivo ou negativo, é um elemento integrante do conceito de direito, de forma que sempre pelos comandos, são colocados frente a frente dois sujeitos, atribuindo a um uma faculdade ou pretensão, e impondo ao outro um dever ou uma obrigação correspondente.

Alinhando-se novamente à posição de Hart na busca da definição de uma característica justificadora do traço distintivo do Direito e conseqüentemente das normas jurídicas, distinta, porém da coercitividade marcada pelo acompanhamento da ordem por uma ameaça de prejuízo, como é o caso do exemplo do assaltante que exige a entrega da bolsa, observa-se que o autor propõe a inclusão do elemento autoridade, mas com conotação distinta daquela estabelecida pela hierarquia do medo ou da força.

Más importante - porque ésta es una distinción crucial entre formas diferentes de "imperativos" - es el punto de que cuando se da un mandato no es menester que haya una amenaza latente de daño para el supuesto de desobediencia. Mandar es característicamente ejercer autoridad sobre hombres, no el poder de causar daño, y

aunque puede ir combinado con amenazas de daños, un mandato no es primariamente una apelación al miedo sino al respeto a la autoridad. (HART, 1995, p.25)

O ponto central da discussão está em não ser possível ou mesmo constituir um equívoco a redução das normas jurídicas a concepção de uma ordem de conduta proferida conjuntamente à ameaça de se infringir um mal; na tentativa de distanciar-se dessa concepção, que em certa medida se enquadra numa perspectiva da teoria imperativista segundo a qual seriam normas aqueles comandos cuja inobservância constitui pressuposto de uma sanção, Hart propõe a avaliação da ordem prescritiva também sob outras premissas, tais como a generalização dos destinatários, a permanência temporal da determinação, e a conjugação desta com medidas de sanção operacionalizadas por alguém que regularmente é obedecido (órgãos estatais).

Faticamente existe uma grande tendência teórica em promover uma uniformização das classificações das normas jurídicas, provavelmente imbuída numa perspectiva de facilitação dos empreendimentos de entendimento dessa estrutura, isso pode ser observado sob a ótica de uma teoria imperativista segundo a qual as normas jurídicas seriam todas proposições prescritivas, ou mesmo em Kelsen, que numa linha teórica antiimperativista reduz o ordenamento jurídico às normas instituidoras de sanções ao reputar supérfluas as chamadas normas não autônomas. Entretanto, é exatamente em razão da função social decorrente de cada espécie normativa, e com sustentação na brilhante fundamentação teórica proposta por Herbert Hart que acreditamos não ser a pretensão de uniformização o melhor método de especificação da estrutura normativa no âmbito da construção de uma Teoria Geral do Direito.

Es patente que no todas las normas ordenan hacer o no hacer algo. ¿No es engañoso clasificar así normas que confieren a los particulares la potestad de otorgar testamentos, celebrar contratos o contraer matrimonio, y normas que confieren potestades a funcionarios, por ejemplo, la de decidir litigios a un juez, la de dictar reglamentos a un ministro, la de aprobar ordenanzas a un consejo departamental? Es patente que no todas las normas jurídicas son legisladas (enacted), ni todas son la expresión del deseo de alguien como lo son las órdenes generales de nuestro modelo. Esto parece inaplicable a la costumbre, que ocupa un lugar genuino, aunque modesto, en la mayor parte de los sistemas jurídicos. Es obvio que las normas jurídicas, aun cuando se trate de leyes, que son normas deliberadamente creadas, no son necesariamente órdenes dadas a otros. ¿Acaso las leyes no obligan, con frecuencia, a los propios legisladores? ¿Finalmente es menester que las normas legisladas, para ser normas jurídicas, expresen realmente los deseos, intenciones o anhelos efectivos de algún legislador? ¿No sería acaso norma jurídica una medida debidamente aprobada, si quienes la votaron no conocían su significado (como seguramente ocurre con más de un artículo de una Ley Financiera inglesa)? (HART, 1995, p.33)

Considerando a proposição teórica segundo a qual são consideradas normas jurídicas as determinações gerais reforçadas por uma ameaça qualquer, poderia analogicamente justificar-se a equiparação destas às normas penais e às normas de responsabilidade civil, ampliado nesse último caso o conceito de sanção para abranger também o dever de reparação por prejuízos causados em razão de determinada conduta. Essa equiparação decorreria tanto da estrutura como da função própria dessas espécies normativas, ou seja, observa-se tanto nas normas penais quanto nas normas de responsabilidade civil a existência de um comportamento, um dever que deve ser observado pelos subordinados à norma, ao mesmo tempo em que a inobservância desse dever corresponde a uma violação da norma jurídica, ou seja, a uma conduta antijurídica que enseja a aplicação da sanção prevista pelo mesmo ordenamento, sendo essa sanção forma de motivação à opção pela conduta contrária àquela informada como condição de sua imposição.

Ocorre que em alguns outros ramos do Direito, essa estruturação normativa apoiada na previsibilidade da aplicação de uma sanção em razão da prática de condutas contrárias ao prescrito pelo ordenamento não possui condições de aplicabilidade, isso porque como dito, as espécies normativas podem assumir distinta função social, instituem formas de celebração de negócios jurídicos, conferem competências, entre outras; de forma que nessas hipóteses, não se sustenta serem os indivíduos compelidos a se comportar de modo independentemente à sua vontade, mas ao contrário, que o ordenamento implementa condições para que os indivíduos realizem seus interesses.

Existem posições teóricas, entretanto, que observam no descumprimento de uma regra necessária ao aperfeiçoamento de um negócio jurídico e conseqüentemente no reconhecimento da impossibilidade de produção de efeitos em virtude da nulidade declarada, efetiva imposição de uma sanção ao agente, equiparando dessa forma, a partir de uma perspectiva ampliativa do conceito de sanção, as normas conferentes de poderes às normas penais ou de responsabilidade civil e, por via transversa às ordem apoiadas por ameaças que justificam sob determinadas premissas o conceito de Direito. Essa mesma condição pode ser observada quanto às nulidades decorrentes da inobservância aos requisitos trazidos pelas normas que conferem competência, ou seja, normas que autorizam sejam implementadas determinadas ações; a desconsideração das condições impostas para prolação de uma decisão ou também para a produção de outras normas jurídicas torna nulo o procedimento manejado.

Analisando o conteúdo das normas jurídicas que não traduzem propriamente deveres, mas estabelecem condicionalmente poderes, torna-se mais clara a dificuldade na assimilação da conjugação de todo o conjunto de normas jurídicas em um único e específico tipo

normativo, o das normas jurídicas punitivas, ou seja, que estabelecem como consequência da realização de uma conduta fixada no antecedente da norma, uma sanção também especificada.

É difícil a redução porque sob determinados aspectos, o conteúdo normativo dessas normas é amplamente distinto daquelas impositivas de sanção, sem prejuízo da elasticidade conceitual que deve ser admitida para fins de assimilação como sanção da declaração de nulidade de um ato jurídico.

Si tales reglas de ese tipo distintivo no existieran, nos faltarían algunos de los conceptos más familiares de la vida social, puesto que éstos presuponen lógicamente la existencia de aquellas. Tal como no podría haber delitos, y por lo tanto no podría haber homicidios ni robos, si no hubiera normas penales Del tipo imperativo que se parecen a las órdenes respaldadas por amenazas, así no podría haber compra ventas, ni donaciones, ni testamentos, ni matrimonios, si no hubiera reglas que confieren potestades; porque estas últimas cosas, al igual que las decisiones de los tribunales y las medidas sancionadas por los cuerpos legislativos, no son otra cosa que el ejercicio válido de potestades, jurídicas. (HART, 1995, p.41)

Contudo, a par das distinções que tendem a rechaçar a perspectiva de uniformização dos tipos normativos, é preciso considerar os argumentos que justificam a perspectiva contrária. Os teóricos da formulação redutiva das normas jurídica apontam a superficialidade das distinções entre as espécies normativas como um dos “*calcanhares de Aquiles*” da teoria não redutiva, de forma que não se mostra impossível a adoção da noção de normas apoiadas em ameaças como elemento de aproximação das normas instituidoras de deveres ou de poderes, isso porque a crítica tecida em relação aos comportamentos tomados em referência às normas é a de que estes são tidos numa e noutra hipótese como juridicamente certos ou errados, ou seja, são formulados na condição de padrões segundo os quais são analisadas as normas jurídicas.

Outro argumento traçado como elemento de contraponto à teorização não redutiva das normas jurídicas repousa na correlação inafastável entre as normas que impõe deveres, mais próximas das ordens reforçadas por ameaças, e as normas que outorgam competências, dado que essas competências destinam-se a instituição de outras normas gerais que outorguem poderes, e também de outras normas que impõem deveres (HART, 2009, p.44).

Hart em defesa de sua premissa pela impossibilidade de redução das normas do sistema jurídico a um único tipo normativo propõe contrapontos aos argumentos adotados especialmente por Kelsen na elaboração de sua Teoria Pura do Direito. O primeiro desses argumentos busca refutar a admissão da nulidade decorrente do não atendimento a alguma especificidade da regra que outorga poderes como espécie de sanção imposta ao indivíduo.

Tornando mais clara essa posição, Hart (2009, p.46) sustenta ser inadmissível entender a nulidade como uma punição vinculada a uma norma, objetivando instigar a abstenção daquele comportamento que deflagrou sua aplicação, ou seja, considerando que a punição que se vincula ao desatendimento de uma norma como mecanismo de restrição à reiteração de comportamentos socialmente indesejáveis, normalmente instrumentaliza-se por meio da promessa ou da causação de um mal, torna-se conclusivo que essa mesma estrutura não pode ser analogicamente aplicada às hipóteses de reconhecimento de nulidades, isso porque nem sempre é possível inferir do sentimento do particular que celebra o negócio jurídico, do magistrado que tem sua decisão anulada pelo tribunal competente, ou do parlamentar que vê nulificado o projeto apresentado em razão de vícios no processo legislativo, que se lhe aplica uma punição, ou ainda, que a conduta de celebrar negócios jurídicos, proferir decisões judiciais, apresentar projetos legislativos, sejam entendidas como comportamentos proibidos pelas normas jurídicas e por essa razão, estariam sujeitos a sanções, concebendo-se a nulidade como uma espécie dessas.

Asimilar este hecho a las sanciones del derecho penal, equivaldría a concebir las reglas de tanteo (scoring rules) de un juego como dirigidas a eliminar todas las jugadas salvo la conversión de tantos. Si esto tuviera éxito sería el fin de todos los juegos. Y sin engaño sólo si concebimos las reglas que confieren potestades como, destinadas a hacer que la gente se comporte de cierta manera, añadiendo la "nulidad" como un motivo para la obediencia, podemos asimilar tales reglas a las órdenes respaldadas por amenazas. (HART, 1995, p.43)

O mestre de Oxford em continuidade à defesa de sua teoria apresenta contrapontos a outro argumento sustentado por Hans Kelsen como justificativa da proeminência das normas coercitivas no ordenamento jurídico, o de que aquilo que normalmente é chamado norma jurídica, corresponde faticamente a fragmentos incompletos das normas jurídicas autênticas, as normas coercitivas.

De acuerdo con este modo de ver, lo que ordinariamente es concebido como el contenido Del derecho, destinado a guiar la conducta de los ciudadanos ordinarios, no es más que el antecedente o "cláusula condicionante" de una regla que no esta dirigida a ellos sino a los funcionarios, a quienes les ordena aplicar ciertas sanciones si se han dado determinadas condiciones. Todas las normas genuinas, según este modo de ver, son órdenes condicionales a los funcionarios para que apliquen sanciones. Todas tienen esta forma: "Si se hace, omite u ocurre algo del género X, entonces aplique una sanción del género Y". (HART, 1995, p.45)

Deflui dessa sistemática de classificação das normas não coercitivas como fragmentos das normas jurídicas completas, a visualização das proposições normativas como juízos

hipotéticos, nos quais sob determinadas condições contidas no antecedente da norma “*deve-ser*” aplicada a consequência contida no mandamento. Estando direcionadas essas normas jurídicas autênticas aos órgãos responsáveis pela aplicação do Direito ou diretamente aos indivíduos sujeitos a determinado ordenamento, é possível conceber a forma pela qual todas as demais normas jurídicas não coercitivas poderiam ser reenunciadas como cláusulas condicionais do antecedente normativo das normas jurídicas estipuladoras de sanções, ou seja, como elementos de definição tanto das condições de atuação das autoridades responsáveis pela imposição das sanções, quanto das condições que devem ser observadas pelos indivíduos com o fito de evitar a imposição dessas mesmas medidas.

Hart reconhece a relevância dessa teorização que concebe, através do recurso aos juízos hipotéticos e da formulação da noção de cláusulas condicionais, a sanção como elemento central do ordenamento jurídico, contudo contrapõe-se a partir da noção de ser possível conceber o Direito destituído de sanções, justificando-se no fato de que a teoria proposta por Kelsen trabalha numa perspectiva de inversão da compreensão do fenômeno jurídico, ou seja, toma por termo “*a quo*” o descumprimento da relação jurídica, e não a relação jurídica propriamente constituída.

Sólo cuando el derecho es transgredido, y esta función primaria fracasa, toca a los funcionarios identificar el hecho de la transgresión e imponer la sanción amenazada. (...) Obviamente ocultaremos la forma característica em que estas reglas funcionan si nos concentramos en las que exigen a los tribunales imponer la sanción en caso de desobediencia o consideramos que estas últimas son primarias; porque tales reglas prevenen la quiebra o el fracaso del propósito primario del sistema. Ellas pueden en verdad ser indispensables, pero son accesorias. (HART, 1995, p.49)

Hart apresenta uma proposta de inversão da relação de preponderância, ou seja, idealiza seja assimilado que as normas jurídicas não sejam editadas com a única finalidade de conduzir a atuação das autoridades no processo de imposição de sanções, mas também e essencialmente com o fim de orientar o comportamento dos indivíduos nas suas atividades comuns.

A crítica assenta-se no fato de que não deveria o ordenamento jurídico envidar todos os seus esforços na estipulação de sanções aos indivíduos que tendem a comportar-se em desconformidade ao desejado pela coletividade, mas emprestar preocupação da mesma relevância na orientação do indivíduo que confuso ou ignorante anseia por comportar-se de modo adequado, mas não tem ciência do modo como fazê-lo, ou seja, é imperioso reconhecer a incorreção do tratamento como “coisa meramente subordinada elementos que são pelo

menos tão característicos do direito e tão valiosos para a sociedade quanto o dever” (HART, 2009, p.55).

Nesse ponto é interessante conceber o quanto Hart aproxima as normas punitivas de sanções à funcionalidade preventiva desse expediente, considerando mesmo que sob premissa cronológica, a preponderância do atendimento à conduta prescrita (cumprimento pelo sujeito daquela consequência evidenciada pela materialização do mandamento da norma impositiva) sobre a imposição de uma medida repressiva à conduta desconforme ao prescritivo; isto é, para o jusfilósofo de Oxford assume interessante relevo, diante da complexidade de preceitos prescritivos instituídos, a condicionalidade preventiva e pedagógica das sanções jurídicas, relegando ao plano residual sua eficácia repressiva e restituidora.

3.3 Norma Jurídica em Carlos Cossio

A introdução do tratamento às premissas propostas pela Teoria Ecológica do Direito defendida pelo jurista argentino Carlos Cossio parte essencialmente do reconhecimento das distinções que permeiam os conceitos atinentes aos juízos hipotéticos, categóricos e disjuntivos, isso porque a proposta de Cossio contrapõe-se à teoria kelseniana a partir de distinções na formulação estrutural das normas jurídicas.

Romero y Pucciarelli citados por Paulo de Barros Carvalho assim se manifestam:

Según La relación, los juicios se dividen em categóricos, hipotéticos y disyuntivos. En el juicio categórico, la enunciación no está supeditada a condición alguna, es Independiente: ‘Pedro es honrado’, ‘mañana es lunes’. Cuando la enunciación se formula condicionalmente, sometida a una hipótesis, a una situación que no aseguramos sino que suponemos, el juicio es hipotético. Dejamos, por decirlo así, suspendido el cumplimiento de la enunciación hasta que se realice lo postulado por la hipótesis, y nos limitamos a registrar entretanto la dependencia entre lo que enuncia el juicio propiamente dicho y la situación a que la hipótesis se refiere. Lo característico del juicio hipotético es tanto su dependencia respecto de una situación previa, que le es determinante, como el sentido hipotético de esta misma que se refleja sobre el juicio. Por ej. ‘si hace buen tiempo, iré de paseo’. Es hipotético que vaya de paseo porque los es que haga buen tiempo. En cambio, la dependencia entre la enunciación y la hipótesis es terminante: el juicio dice que, si la condicion establecida se cumple, iré de paseo seguramente. (...) La tercera clase de juicios según la relación es la de los juicios disyuntivos. Estos juicios, como los hipotéticos, son juicios condicionales; pero mientras que en el juicio hipotético lo condicionante es una situación previa y como externa al juicio propiamente dicho, en el juicio disyuntivo la condición funciona dentro de la predicación. En efecto, en este tipo de juicios hay dos o más determinaciones predicadas que se excluyen mutuamente, de manera que una sola de ellas puede ser verdadera: la verdad de una arrastra consigo la falsedad de las demás. La condición para que tal determinación contenida en el predicado sea verdadera es, pues, que la otra (o las otras) no lo sea: ‘S es P o Q’ cuando la disyunción es compleja. Ejemplo: ‘este triángulo es equilátero, isósceles o escaleno’. (CARVALHO, 2002, p.42)

Hans Kelsen assimila as proposições utilizadas pela Ciência do Direito para enunciar ou descrever as normas jurídicas (prescrições de *dever-ser*) como juízos hipotéticos, ou seja, juízos que condicionam a implementação de determinadas consequências ao cumprimento de certas condições previamente estabelecidas no suposto da norma jurídica.

O mestre de Viena também particulariza o ordenamento jurídico caracterizando-o como sistema normativo que impõe o cumprimento das condutas pretendidas a partir da coatividade decorrente das prerrogativas de utilização legitimada da força pelo Estado. Dessa premissa advém a classificação das normas jurídicas formulada por Kelsen, que parte da relevância que cada espécie normativa assume no ordenamento, concebendo normas primárias e normas secundárias. Seriam primárias ou autônomas as normas punitivas, que estipulam sanções em razão da ocorrência das condições contidas em seu suposto (atos ilícitos), e secundárias ou não-autônomas as normas impositivas, que descrevem condutas, outorgam competências ou estipulam conceitos jurídicos.

A reinclusão dos comportamentos ilícitos ao conhecimento jurídico sem dúvida foi uma das maiores contribuições de Hans Kelsen para a compreensão do fenômeno jurídico, contudo é em contraposição à essencialidade emprestada ao ilícito como elemento exclusivo de definição do Direito como ordem normativa particularizada, que emerge dentre outras, a Teoria Ecológica do Direito, fundada na compreensão da ordem jurídica como uma pauta de comportamentos desejáveis, tornando essencial ao ordenamento as normas estipuladoras do *dever-ser* almejado, reservando às normas sancionadoras uma função de garantia ao cumprimento desses desejos.

Em Kelsen, as normas principais que condicionam a imposição de sanções apresentam uma estrutura hipotética segundo a qual, dado o não cumprimento de uma prestação torna-se aplicável uma específica sanção (*dado* ÑP, *deve-ser* S), de forma que sendo a norma de sanção norma verdadeiramente autônoma, todas as demais dela seriam decorrentes, sem necessidade de existência de uma previsão expressa, ou seja, se consta no ordenamento previsão de imposição de sanção para o caso do descumprimento de uma prestação, por questão lógica tem-se que aquela prestação configura o conteúdo de um dever desejável pela coletividade, que pode ou não ser expresso em uma norma não-autônoma ou secundária, cuja estrutura hipotética assim se manifesta: se ocorrida determinada hipótese, deve-ser cumprida específica prestação (*dado* H, *deve-ser* P, ou H-P).

A estrutura da norma jurídica proposta pela Escola Ecológica contrapõe à formulação kelseniana na medida em que reabilita o cumprimento regular da relação jurídica, ou seja, na

medida em que desloca o elemento central de caracterização do sistema normativo dos comportamentos ilícitos para a possibilidade de o indivíduo comportar-se como definido pela relação jurídica que lhe é subjacente (comportamentos lícitos), e com essa premissa inverte a ordem de preponderância das espécies normativas no sistema jurídico, reconhecendo como mais relevantes as impositivas e menos relevantes as sancionadoras.

Nesse sentido, Cóssio propõe observar primeiro a conduta do indivíduo, cujos parâmetros são expressos a partir da estrutura hipotética de uma norma impositiva, e somente estabelecendo-se um comportamento ilícito, ou seja, o não cumprimento da prestação que decorre do atendimento às condições do suposto, é que caberia a incidência de uma específica sanção, cuja estrutura hipotética normativa possui como condição constante de seu suposto justamente o não cumprimento da prestação que decorre da norma impositiva.

Sob as premissas apresentadas por Carlos Cóssio seria sustentável uma representação do Direito a contar do reconhecimento da existência de uma norma dupla ou norma complexa, formada a partir da disjunção de dois juízos hipotéticos, isto é, de uma norma construída agregando-se proposições de *dever-ser* por meio da disjunção proposicional “ou”, de forma que o juízo hipotético contido na segunda parte da norma complexa somente se implementa caso não realizada a determinação decorrente da reunião de específicas condições presentes na primeira parte dessa mesma norma.

Enquanto na Teoria Pura do Direito, as normas primárias, pela especificidade de sua estrutura hipotética, fazem pressupor a existência das normas secundárias, ou seja, da imposição de uma sanção ao descumprimento de uma prestação (ÑP-S) decorre por critérios lógicos que o cumprimento dessa prestação seja o objeto desejado pela coletividade, representado na estrutura da norma impositiva (H-P); na Teoria Ecológica, normas de sanção (ÑP-S) somente seriam aplicadas caso desatendidas as premissas constantes das normas impositivas (H-P), ou seja, a superveniência dos elementos contidos na hipótese normativa (H) é pressuposto de fato que condiciona alternativamente o cumprimento da prestação (P), ou o estabelecimento de uma sanção (S), decorrendo também logicamente que o não cumprimento da prestação (ÑP) é o elemento definidor da hipótese normativa da norma sancionadora.

Contrariamente ao mestre vienense, Cóssio reabilita o cumprimento normal da prestação jurídica invertendo os termos da equação e desdobrando-a em dois momentos lógicos, em cópula disjuntiva: *dada a hipótese* (H), deve ser a prestação (P) e *dada a não-prestação* (ÑP), deve ser a sanção (S). Assim sendo, a hipótese (H) e a não-prestação (ÑP) constituem “pressupostos de fato” que condicionam alternativamente as possibilidades jurídicas: a prestação (P) ou a sanção (S). Estas

possibilidades jurídicas expressam-se através da fórmula verbal do dever-ser (o *sollen kelsiano*), que figura a liberdade de agir do homem em face do Direito, visto como pauta comportamental (H-P, ÑP-S). (COELHO, 2003, p.88).

Carlos Cossio, partindo então da estrutura normativa formulada pela cópula disjuntiva que reúne numa mesma norma complexa (H-P ou ÑP-S) o que Kelsen chama norma primária e norma secundária, nomina o primeiro momento de sua estrutura (H-P), coincidente à função da norma secundária kelseniana, de *endonorma*, e o segundo momento de sua estrutura (ÑP-S), coincidente à função da norma primária kelseniana, de *perinorma*.

Ouçamos referência à Teoria Ecológica prestada pelo professor Paulo de Barros Carvalho:

Para essa escola a norma completa seria formada pela disjunção de dois juízos hipotéticos ou, em outros termos, trata-se de uma disjunção proposicional que reúne, na mesma estrutura lógica, por meio da conjunção disjuntiva “ou”, duas proposições de “dever-ser”. A primeira, que pode ser equiparada à norma secundária de Kelsen, Cossio designou de “endonorma” e a segunda, que teria a mesma função da norma primária, o autor argentino chamou de “perinorma”. (CARVALHO, 2002, p.46)

Como é próprio das estruturas constituídas a partir de juízos condicionais disjuntivos, a autenticidade de uma predicação representa o reconhecimento da falsidade das demais, de forma que em Carlos Cossio, as consequências descritas pela perinorma somente se implementam caso não realizadas as prestações descritas pela endonorma, ou seja, a teoria enfatiza o cumprimento espontâneo da obrigação que decorre do teor da norma impositiva, cabendo alternativamente a atuação sancionadora em razão da conduta diversa do pretendido.

3.4 Teoria geral da norma jurídica tributária

Em sendo objetivo deste trabalho propor uma conceituação teórica sustentável acerca da admissão dos institutos da razoabilidade e da proporcionalidade como elementos próprios e integrantes da estrutura das normas jurídicas tributárias sancionadoras, é importante definir propriamente, sob a perspectiva de uma Teoria Geral do Direito Tributário, e a partir das premissas conceituais expostas, quais os traços marcantes da estrutura das normas jurídicas tributárias e da relação jurídica que destas decorrem.

Relevante considerar de antemão que se mostra coerente e, portanto admissível conceber a coatividade como característica básica distintiva entre o Direito e outros sistemas normativos, cabendo considerar a organicidade do exercício dessa prerrogativa como elemento complementar a essa distinção. Em distinta consideração, mesmo reconhecido como

sistema normativo marcado pela organicidade estrutural da atuação coercitiva, não deve o Direito ser apartado de sua natureza instrumental de intervenção social como meio de manutenção do bem comum; nesse sentido Recanséns Siches citado por Paulo de Barros Carvalho (2002, p.30) aduz ser conveniente “*insistir em que el Derecho es un medio especial, cuya especialidad consiste en su normatividad coercitiva, adoptado por los hombres em sociedad para asegurar la realización de los fines cuyo logro consideran necesario para su vida*”.

Limitando o objeto da discussão aos sistemas normativos marcados pela coatividade, mais precisamente pela organicidade dessa coatividade, no caso ao Direito, é imprescindível atentar para a distinção que marca os conceitos de sistema normativo e sistema de normas jurídicas. É justificável que o segundo conceito, o de sistema de normas jurídicas por ser demasiadamente restritivo está inequivocamente abrangido pelo conceito de sistema normativo, isso porque um sistema normativo, apesar de considerar sua base estrutural formada por normas jurídicas, não se compõem exclusivamente destas espécies, legitima-se e complementa-se com outros entes legais.

Paulo de Barros Carvalho (2002, p.54), depois de sustentar como propõe Hans Kelsen, Hart e Cossio, serem as normas jurídicas formulada sob a estrutura de juízos hipotéticos⁹, imputando ao acontecimento do suposto determinado tipo de conduta, questiona como deveriam ser compreendidas as proposições que não assumem essa estrutura condicional, ou seja, que não estabelecem comportamentos passíveis de transgressão, que se apresentam sob a estrutura de juízos categóricos impassíveis de transgressão.

Abrigar tal conceito implica reconhecer que as chamadas “normas atributivas” ou “normas qualificativas” não são, verdadeiramente, regras jurídicas, já por não revestirem a forma dos juízos hipotéticos, já por não estabelecerem comportamentos-tipo. Tais proposições têm, realmente, a estrutura lógica dos juízos categóricos, sendo impossível transgredi-las e inexistindo, portanto, sanções que lhes correspondam. São proposições do tipo: “amanhã será segunda-feira”, “este país é uma república”, “tais pessoas são comerciantes”, “a maioria se completa aos vinte e um anos de idade”. (...) Isso não quer dizer, todavia, que proposições dessa natureza deixem de ter caráter jurídico. Significa, apenas, que não têm índole normativa, porque não são juízos hipotéticos, em que se associa a determinada condição uma consequência. São, como vimos, juízos categóricos que completam a ordem jurídica, pois somente juízos hipotéticos não são suficientes para a vida e o regular funcionamento do Direito. (CARVALHO, 2002, p.54-55)

⁹ Não obstante acompanhar Kelsen em suas formulações, a posição do mestre de Viena e do Professor Paulo de Barros Carvalho é dissidente nesse ponto. Kelsen aduz que somente possuiria estruturação de juízo hipotético a proposição jurídica elaborada pela Ciência do Direito como forma de descrever a norma jurídica, verdadeira prescrição de *dever-ser*; Paulo de Barros diverge aduzindo ser possível também que o ato de vontade aduzido por Kelsen como norma jurídica possa ser representado por meio de juízos hipotéticos, ou seja, pela expressão verbal de um juízo.

Ainda ratificando entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho (2002, p.55) entende-se que o Direito positivo, como sistema normativo, é formado por proposições estruturadas sob a forma de juízos hipotéticos conjugadas a proposições estruturadas sob a forma de juízos categóricos.

Como sustenta o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p.61), da definição do Direito como sistema normativo consolidado por normas jurídicas e entes legais revelados geralmente sob a estrutura de juízos categóricos, mostra-se possível, ainda que preliminarmente, acomodar no contexto da estrutura normativa a figura das definições conceituais, atributivas e principiológicas que se mostrarão importantes ao cumprimento dos objetivos do trabalho.

Acerca da viabilidade de utilização pelo intérprete de fontes diversas no processo de aplicação das normas jurídicas, ainda que não integrantes do corpo normativo positivado, Hart apresenta argumentos bastante substanciais que demonstram essa condição:

Pero esta clara distinción entre las fuentes históricas o causales y las, fuentes jurídicas o formales puede hacerse borrosa en la práctica efectiva, y es esto lo que ha llevado a autores tales como Allen (op. cit.) a criticarla. En los sistemas en los que la ley es una fuente formal o jurídica de derecho, los tribunales, al decidir los casos, están obligados a tomar en cuenta una ley relevante aunque, sin duda, tienen una considerable libertad para interpretar el significado del lenguaje legislativo (..ver Capítulo VII, ap. 1). Pero a veces el juez tiene mucho más que libertad de interpretación. Cuando él considera que ninguna ley u outra Fuente formal de derecho determina el caso a decidir, puede fundar su fallo, p. ej., en un texto del Digesto, o en la obra de algún jurista francés (...). El sistema jurídico no lo obliga a usar estas fuentes, pero está aceptado como cosa perfectamente correcta que lo haga. Ellas son, por lo tanto, más que meras influencias históricas o causales pues tales textos son reconocidos como "buenas razones" para los fallos. Quizás podríamos llamar a tales fuentes, fuentes jurídicas "permisivas" para distinguirlas tanto de las "obligatorias" o formales, como la ley, como de las históricas o materiales. (HART, 1995, p.312)

Considerando na linha do entendimento de Norberto Bobbio, assumirem as normas que compõem o sistema normativo a forma de proposições prescritivas, distinguindo-se das ordens e comandos pela característica de renovação da força cogente sempre que constatada conduta do indivíduo conforme a ação-tipo prevista *in abstracto*, é preciso salientar que generalização da mesma natureza não pode ser estendida à definição estrutural dessas mesmas normas enquanto juízos hipotéticos, isso porque existem normas jurídicas não dotadas das funções impositiva ou sancionadora, mas que coexistem não obstante sua descrição enquanto juízos categóricos.

Hart em crítica direta à concepção proposta por Kelsen reconhece além das normas descritas por meio de proposições condicionais, estruturadas conforme os juízos hipotéticos, a existência de outras espécies de normas jurídicas distinguíveis pelas funções desempenhadas no ordenamento, normas estas que não são estruturadas mediante previsão de implicação de certas consequências caso configuradas as condições contidas no suposto normativo; por isso aduz serem classificadas as normas como regras de reconhecimento, de modificação e de julgamento.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p.65) também propõe um modo peculiar de classificação das normas jurídicas no qual conjuga ao lado das normas de conduta, estruturadas como juízos hipotéticos, normas de organização estruturadas na forma de juízos categóricos, mas nem por isso desprovidas de força prescritiva.

Avizinhando-se de Hart, divide as normas em “de conduta”, que possuem estrutura hipotética, e “de organização”, que são estruturadas de modo categórico. Dentre normas deste último tipo alinha, à guisa de exemplos, os seguintes: “Compete ao marido a representação legal da família” e “o Distrito Federal é a Capital da União”. Admite, contudo, que a característica básica de qualquer norma jurídica, seja “de conduta” ou “de organização”, é possuir “uma estrutura proposicional de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória”. Para ele, portanto, toda norma, categórica ou hipotética, é *prescrição*, vez que nuncia sempre de *algo que “deve-ser”*. (COÊLHO, 2003, p.65)

O professor em sua obra “Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária” (2003, p.66), sustenta ser o Direito instrumento de organização e atribuição de competências, criação de deveres, punição a transgressões da ordem jurídica, e prescrição de técnicas de realização da ordem jurídica; dessa forma cinco espécies de normas são concebidas partindo das funções tradicionalmente desempenhadas no ordenamento jurídico: *i*) normas organizatórias; *ii*) normas de competência; *iii*) normas técnicas; *iv*) normas de conduta; e *v*) normas sancionantes.

Segundo o jurista, e numa perspectiva comparativa à estrutura normativa proposta por Hart, normas organizatórias seriam equivalentes às normas de reconhecimento, isto é, normas que permitiriam identificar outras normas como integrantes do ordenamento, ou que definam o formato de estruturação do Estado e das organizações; podem ainda ser equiparadas às normas atributivas de qualidades, normas que definam, por exemplo, as condições para o reconhecimento de um indivíduo como elegível ou como comerciante.

As normas de competência atribuem aos sujeitos públicos ou privados potestades para produção de normas de comportamento, gerais ou individualizadas, para sua interpretação e aplicação; outorgam competências para a edição de atos funcionais pelos Poderes Legislativo,

Executivo e Judiciário, ao mesmo tempo em que conferem capacidade aos particulares para a prática de negócios jurídicos constitutivos de direitos. (COELHO, 2003, p.66)

Normas técnicas são tidas por enunciados prescritivos de formalidades que precisam ser observadas na prática de determinados comportamentos inerentes ao Direito, tais como a ordem de tramitação de processos, os passos de um procedimento legislativo, os requisitos constantes de uma decisão judicial ou administrativa, os requisitos para a formalização de negócios jurídicos, as condições para interposição de determinado recurso processual, entre outras.

Inegavelmente constata-se que as normas de conduta e as normas sancionadoras são prescrições jurídicas correlatas, enquanto as primeiras trazem em seu bojo a obrigatoriedade ou vedação à adoção ou omissão de determinado comportamento diante da verificação de certos pressupostos, o desatendimento a essas determinações configura o pressuposto da incidência da norma de sanção.

As normas de conduta ora impõem comportamentos positivos (é obrigatório pagar imposto de renda à União), ora estatuem condutas negativas (é obrigatório não matar). Fácil deduzir que o caráter proibido é epifenomênico; se é obrigatório não matar, matar é proibido. Se é obrigatório pagar tributos, não pagá-los é proibido. (...) Consequentemente, se uma ação, ou melhor, um comportamento humano é punível, é porque a sua prática é vedada; é porque não praticá-lo é obrigatório. Isto de não praticar um comportamento tem dois sinais: positivo e negativo. Quando um comportamento é punível, é porque seu contrário é obrigatório. Se se age quando o dever é uma omissão (por exemplo: não matar), a ação de matar é que é a hipótese da punição. Se não age quando o dever é agir (por exemplo: pagar tributo), o comportamento consistente em não pagar – comportamento omissivo – é que é a hipótese da punição. (COELHO, 2003, p.67)

Relevante considerar que as normas de conduta e de sanção, assim nominadas ou tratadas conforme a nomenclatura emprestada pela Teoria Ecológica do Direito (endonormas e perinormas), ou ainda pela Teoria Pura do Direito (normas primárias e normas secundárias), apresentam estrutura hipotética, as consequências contidas em seu mandamento atuam somente quanto verificada a ocorrência das condições previstas em sua hipótese ou suposto, distinguindo-se basicamente uma da outra pelo conteúdo que integra o suposto normativo, melhor dizendo, contempla-se *in abstracto* na hipótese da norma impositiva (norma de conduta) um fato jurídico lícito, comportamento de ordem positiva ou negativa correspondente ao ordenamento jurídico, já na hipótese da norma de sanção contempla-se um fato jurídico ilícito, o desatendimento daquele comportamento previsto no mandamento da norma temporalmente precedente.

Os termos hipótese e consequência representam, na norma jurídica, a mesma função da “prótase” e da “apódose” na composição do juízo hipotético segundo os ensinamentos da lógica. A “prótase” designaremos de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como o conjunto de critérios para a identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência prevista na “apódose”. Esta por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de certa consequência, imputada à realização do fato previsto na “prótase”. (CARVALHO, 2002, p.48)

Nesse mesmo sentido o mestre pernambucano Lourival Vilanova ao enfrentar essa mesma discussão em sua obra “As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo” apresenta de forma suficientemente clara a concepção hipotética da estrutura das normas impositivas e sancionadoras:

(...) Todavia, recompondo logicamente, temos: parte ou membro da norma que tem a função de descrever possível ocorrência no mundo, possível modificação do estado de coisas que entretêm a instável circunstância humana. É a hipótese da norma (seu antecedente, pressuposto, prótase, como se denomine). (...) O dever-ser transparece no verbo ser acompanhado do adjetivo participial: ‘está obrigado’, ‘está facultado ou permitido’, ‘está proibido’ (sem falar em outros verbos como ‘poder’ no presente ou futuro do indicativo). Transparece, mas não aparece com evidência formal. É preciso reduzir as múltiplas modalidades verbais à estrutura formalizada da linguagem lógica para se obter a fórmula ‘se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito S’, que representa o primeiro membro da proposição jurídica completa. Como se vê, no interior dessa fórmula, destacamos a hipótese e a tese (ou o pressuposto e a consequência). A estrutura interna desse primeiro membro da proposição jurídica articula-se em forma lógica de implicação: a hipótese implica a tese, ou o antecedente (em sentido formal) implica o consequente. A hipótese é o descritor de possível situação fática do mundo (natural ou social, social juridicizada, inclusive), cuja ocorrência na realidade verifica o descrito na hipótese. (VILANOVA, 2005, p.51)

A nomenclatura emprestada às partes nas quais se decompõem as normas condicionais de conduta e sancionadoras é demasiadamente variada, não se estabelecendo efetiva precisão metodológica no âmbito de uma Teoria Geral do Direito, dessa forma, à parte ou membro da norma que abriga a previsão abstrata de um dado fato jurídico denomina-se hipótese de incidência, ou também, suposto, pressuposto, suporte fático, fato gerador, fato típico, entre outras (COÊLHO, 2003, p.84); à outra parte da norma que abriga a previsão, do mesmo modo abstrata, das consequências decorrentes do dever-ser instituído pela relação implicacional, denomina-se comando, relação jurídica decorrente, mandamento, entre outras (COÊLHO, 2003, p.84). O que realmente é relevante é a exata concepção do conteúdo normativo contido em cada membro da estrutura hipotética da norma jurídica condicional.

O professor Sacha Calmon (2003, p.83) sustenta que as consequências decorrentes do cumprimento das condições contidas na hipótese normativa são constituídas por direitos e deveres; nesse sentido é acompanhado por Paulo Barros Carvalho (2002, p.56) para o qual

sendo a norma jurídica uma proposição deôntica (imputando uma consequência a um antecedente) toda consequência normativa equivale à instalação de uma relação jurídica.

(...) a disciplina do comportamento humano, na convivência social, é obtida mediante a criação de direitos subjetivos e deveres jurídicos que a eles correspondem, podendo dizer-se que há perfeita correlação entre cada direito e cada dever. Esses direitos e seus correlatos deveres têm um único veículo: a relação jurídica. Não é possível conceber-se a criação de um direito subjetivo fora ou independentemente do vínculo abstrato que cria de maneira concomitante seu correlato dever jurídico, sendo certo que tais direitos e deveres haverão de efetivar-se de modo coativo para que possam receber a qualificação de jurídicos. (CARVALHO, 2002, p.57)

Ao fazer referência às consequências hauridas da materialização dos fatos descritos no suposto das normas impositivas e das normas sancionadoras, o jurista paulistano apresenta importante e singular tratamento à relação jurídica decorrente do laço imputativo pertinente à estrutura hipotético condicional dessas espécies normativas. Sustenta-se que a ordem jurídica confere à autoridade legisladora, dentro dos limites da linguagem normativa, competência para descrever fatos que entenda relevantes, atribuindo-lhes preceitos de conduta reputados valiosos; entre essa descrição factual e o regramento da conduta incide o conectivo deôntico (*dever-ser*) responsável pela estabelecimento de um vínculo entre hipótese e consequência na estrutura lógica da norma jurídica. O estabelecimento desse vínculo relacional (*Se A, deve-ser B*) é infalível, instaura-se de modo automático, não obstante o desatendimento da prescrição por parte do sujeito que teve o comportamento regulado ou da inaplicação das sanções pertinentes; em termos mais claros, o elo implicacional (*dever-ser*) inapelavelmente ocorrerá, e a essa relação jurídica empresta-se o nome de *dever-ser* interproposicional. Entretanto, nas regras impositivas observa-se a existência de um *dever-ser* distinto, relevante por entrelaçar o sujeito pretensor ao sujeito devedor no contexto de uma relação prestacional, a esse *dever-ser* presente internamente no consequente da norma jurídica empresta-se o nome de *dever-ser* intraproposicional. (CARVALHO, 2003, p. 343)

As normas tributárias qualificam-se como normas impositivas (norma de conduta), ou endonormas, lidas a partir da Teoria Ecológica do Direito, dado que possuem como conteúdo de seu suposto normativo a previsão *in abstracto* de fatos jurídicos lícitos, ocorrências essas que uma vez evidenciadas no mundo fático ensejam a instituição de uma relação jurídica composta por deveres e direitos entre Fisco e contribuinte (*dever-ser* intraproposicional). Figuram como exemplos de conteúdo do suposto de normas jurídicas impositivas no âmbito do Direito Tributário situações como ‘auferir renda, ‘ser proprietário de imóvel’, ‘promover

operações de circulação de mercadorias’, ‘utilizar-se efetivamente ou potencialmente de um serviço público’, entre outros.

As normas tributárias apresentam, como toda norma de conduta, estrutura dual. Suas hipóteses de incidência são constituídas de fatos lícitos, e suas consequências de prescrições, mandando entregar dinheiro ao Estado. Os fatos que entram na composição da hipótese de incidência da norma tributária são escolhidos pelo legislador no mundo fático. Uma vez postos na norma, tais fatos passam a ser ‘modelos’ de fatos jurídicos. Toda vez que na vida dos fatos se derem iguais ao modelo, incidirá a consequência prevista na norma tributária: o dever de pagar tributo. Na norma de tributação se contém o tributo. (COELHO, 2003, p.89)

Estabelecida a concepção da norma jurídica tributária como proposição de *dever-ser* por meio da qual numa relação condicional se implica uma consequência à verificação de uma condição prevista no suposto ou antecedente normativo (*dever-ser* interproposicional), denota-se que a norma jurídica como juízo hipotético, compõe-se de duas partes, uma primeira que é a hipótese ou suposto normativo, e uma segunda que é o mandamento ou consequência.

Encontram-se no suposto normativo critérios necessários ao reconhecimento da ocorrência de um fato relevante para a ordem jurídica, enquanto no mandamento encontram-se critérios necessários para a identificação da relação jurídica desencadeada com a implementação das condições previstas na hipótese ou suposto normativo; essa construção permite, nos dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho, uma dupla análise da norma jurídica, no plano estático ou exclusivamente normativo, onde ainda não existe realidade fática a considerar, e no plano dinâmico constatável com a instauração da relação jurídica implicacional. (CARVALHO, 2002, p.88)

Em razão da estruturação hipotética conforme apresentado, a feição jurídica do conceito de tributo caminha para sua assimilação enquanto norma jurídica. No contexto da relação jurídico tributária normalmente imputa-se uma consequência à verificação de um antecedente, ou seja, defere-se ao ente tributante o direito de exigir coativamente do contribuinte, pessoa física ou jurídica, específica prestação pecuniária em razão da prática de um fato eleito pela legislação como gerador daquele vínculo relacional. Torna-se evidente a estruturação da norma tributária em dois elementos: no suposto enquadram-se os critérios para aferição da ocorrência de situações consideradas fatos jurídicos tributários, condição necessária à incidência da consequência descrita no mandamento; no mandamento enquadram-se os critérios de identificação e especificação da relação jurídica estabelecida entre sujeito ativo credor e sujeito passivo devedor.

3.4.1 Critérios de definição da Hipótese e do Mandamento das normas jurídicas tributárias

Transcrevendo a termos semânticos o conteúdo que substancialmente define, delimita e constitui a hipótese (suposto) e o mandamento (consequência) da norma jurídica impositiva de natureza tributária, recorre-se aos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho; na concepção do professor paulistano seria o suposto normativo construído a partir do interesse da autoridade legislativa, que recolhendo dados da realidade, empresta-lhes relevo social qualificando-os normativamente como fatos jurídicos, cuja previsão *in abstracto* nos textos normativos corresponde à formulação daquilo que se empreende chamar hipótese de incidência. É importante considerar, entretanto, que não obstante a operacionalidade de escolha e descrição de dados da realidade como fatos de relevo jurídico (teor descritivo) não é afastado em nenhuma medida o teor prescritivo próprio da linguagem jurídico-normativa, que garante seja o descritor conectado por meio dos modais deônticos à consequência (prescritor), onde se entabulam as condutas desejadas pela ordem jurídica. (CARVALHO, 2003, p.252)

Cumprindo a tarefa de seleção dos dados da realidade aos quais nominará condição suficiente ao estabelecimento da relação jurídica tributária, o legislador expede abstratamente conceitos, estatui critérios que servirão para a identificação desses eventos normativamente relevantes (fatos geradores tributários).

Situando-nos no campo do Direito Tributário, na busca pela identificação dos critérios de definição dos fatos competentes a ensejar o estabelecimento da relação jurídico-tributária, é importante de antemão considerar serem estes dados da realidade, fatos lícitos, portanto conformes aos preceitos da ordem jurídica, impostos unilateralmente e não decorrentes de acordos de vontade, e que se colocam como a exata medida para a incidência da consequência prevista na segunda parte da estrutura da norma jurídica.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2002, p.113) argumenta serem três os critérios contidos no suposto endonormativo: o critério material que descreve de modo objetivo o fato nuclear da hipótese; o critério espacial que define as condições de lugar da ocorrência do evento; e o critério temporal que delimita as circunstâncias cronológicas dessa ocorrência¹⁰.

¹⁰ Por questão de pertinência temática, não se considera uma necessidade premente estabelecer com maior grau de detalhamento o conteúdo específico destes critérios de composição do suposto e do mandamento da norma jurídica impositiva tributária. Uma elucidação completa da questão pode ser encontrada em CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 2003; e também em CARVALHO, Paulo de Barros, Teoria da Norma Tributária, 2002.

Dissente do mestre paulistano, o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p.97) ao sustentar, com base na essencial definição de qualidades das pessoas antes de sua inclusão no âmbito da relação jurídico tributária, a inclusão de um quarto critério de índole pessoal, senão vejamos:

As hipóteses de incidência das normas tributárias contêm descrições de fatos. É importante assim repisar quais os aspectos mais salientes da descrição. Em primeiro lugar há o aspecto material, a descrição do fato mesmo. Depois o fato ou os fatos são devidamente enquadrados nas coordenadas de tempo e lugar. Daí advirão os aspectos temporal e espacial da hipótese de incidência. O fato, assim, passa a se qualificar em função dessas coordenadas espaço-temporais. Mas não é só. É inegável a autonomia de um aspecto pessoal na hipótese (...). Há fatos já descritos (aspecto material) e situados no espaço e no tempo que só ganham sentido se conotados com certas qualidades das pessoas (daí termos acrescentado mais um elemento à topografia básica da hipótese de incidência das normas tributárias). (COÊLHO, 2003, p.98)

A mesma questão duvidosa emerge no que concerne aos critérios para identificação da relação jurídico-tributária instituída por implicação da ocorrência do fato eleito como necessário à deflagração da consequência contida no mandamento normativo. Se no suposto normativo localizam-se critérios para distinção dos fatos servientes ao Direito Tributário, somente no mandamento é possível localizarem-se critérios de especificação do vínculo que atribui ao sujeito ativo legitimidade para exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação devida.

Paulo de Barros Carvalho (2002, p.114) argumenta serem dois os critérios para identificação da relação jurídica decorrente da implementação das consequências contidas no mandamento normativo: o critério pessoal, necessário à definição dos sujeitos da relação, e o critério quantitativo, que estabelece o conteúdo do dever jurídico, aduzindo ainda que nada mais é necessário para o reconhecimento de toda a extensão do liame estabelecido em virtude da verificação da ocorrência do fato descrito pormenorizadamente no suposto normativo.

Nada mais será preciso para que conheçamos, em toda a extensão, o liame jurídico estabelecido por virtude do acontecimento suposto. Tendo ciência de que existe uma relação jurídica, sabendo quem são os sujeitos do vínculo e tendo meios para determinar o conteúdo do dever jurídico cujo cumprimento o sujeito ativo poderá exigir do sujeito passivo, de nenhum outro elemento será necessário cogitar, posto que está completo, em todos os seus ângulos, o desenho jurídico daquele instrumento que orienta e disciplina comportamentos humanos. (CARVALHO, 2002, p.114)

Em linha de conclusão, assim como fazem os professores Sacha Calmon Navarro Coêlho e Paulo de Barros Carvalho, por situar-se a análise da norma jurídica tributária em planos distintos, um exclusivamente normativo e outro focado na realidade fática, planos

estático e dinâmico respectivamente, o primeiro jungindo-se à definição abstrata de fatos lícitos não correspondentes a acordos de vontade que se enquadrariam no conceito de tributo, e o segundo a definição dos critérios relacionados à relação jurídica que estipula direitos e deveres entre os sujeitos tributários, denotando, portanto a diferenciação entre os objetos de avaliação, cabe considerar que também a compreensão das normas jurídicas deve ser individualizada a partir do reconhecimento desses planos normativos, tornando-se indispensável para qualquer construção no âmbito de uma Teoria Geral do Direito Tributário que guarde fundamentação racional justificável, a concessão de tratamento diferenciado a objetos distintos.

O tratamento dessa entidade central para o Direito Tributário, segundo esses dois aspectos – estático e dinâmico – não só se justifica, plenamente, como também é imposição inarredável para o estudo científico da matéria. Justifica-se por consubstanciar momentos jurídicos realmente distintos. Veja-se, por exemplo, que uma vez instituído o tributo por lei, mesmo não tendo ocorrido nenhum fato impositivo, já podemos estudá-lo juridicamente, extraindo todos os elementos essenciais e acidentais que possa conter. Ocorrido um fato impositivo, consoante a previsão hipotética, o estudo será orientado em outros termos, já que contará com dados específicos e individualizados. (CARVALHO, 2002, p.100)

Ainda, corroboramos com o pensamento dissidente do professor Sacha Calmon no que se refere à reorganização dos critérios de identificação (aos que denomina aspectos) dos fatos lícitos tributáveis (hipótese), bem como da relação jurídico-tributária que reúne em torno de um objeto especificamente determinado os sujeitos tributários (mandamento); na concepção do professor, no suposto normativo, ao lado dos três critérios brilhantemente observados por Paulo de Barros Carvalho, material, espacial e temporal, agrega-se o critério pessoal, que define características pessoais inerentes aos sujeitos que integrarão a relação jurídica deflagrada pelo cumprimento das condições do suposto; o mesmo ocorrendo em relação aos critérios constantes do mandamento normativo, critérios de verificação da relação jurídica instituída; para o professor o mandamento não estaria limitado à definição dos aspectos pessoal e quantitativo da relação, mas a uma definição precisa de “*quem deve pagar*”, “*a quem pagar*”, “*quanto pagar*”, “*como pagar*”, “*quando pagar*” e “*onde pagar*”, ouçamo-lo a respeito:

No plano da consequência da norma tributária, particularmente, é forçoso convir que o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho deixou de desenvolver a sua teoria de modo mais cabal (...). A nosso sentir, *concessa venia*, ao reduzir o aspecto quantitativo das consequências 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. (COELHO, 2003, p.99)

Levanta-se contra a referida argumentação o professor Paulo de Barros Carvalho, defendendo sua posição originária sob o argumento de que algumas questões tópicas referenciáveis de forma específica a alguns tributos (como exemplo o abatimento dos créditos de ICMS decorrentes da entrada de bens, com posterior destinação a comercialização no estabelecimento do contribuinte, do montante apurado de imposto a recolher pelas saídas realizadas) seriam realizadas num outro momento, por meio da incidência de normas jurídicas próprias, autônomas em relação à regra-matriz de incidência (norma reguladora do princípio da não-cumulatividade).

(...) a regra-matriz é uma fórmula simplificadora. Obviamente não esgota as especulações que a leitura do texto legal suscita. Somos cientes de que a própria norma-padrão depara variações, assim na hipótese como na consequência. O legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que alcançam o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de medir o núcleo do acontecimento (base de cálculo). Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. (CARVALHO, 2003, p.350)

Por certo, a concentração de todos os critérios necessários à compreensão do fato lícito tributário e da relação jurídica estabelecida a partir de sua ocorrência, exclusivamente no primeiro momento da norma impositiva tributária (hipótese normativa), como propugnado pelos adeptos da teoria glorificadora do fato gerador não é certamente a opção cientificamente mais adequada, isso porque a cada momento normativo corresponde uma função muito claramente instituída; ao momento da hipótese, a elucidação dos fatos passíveis de valoração pelo Direito Tributário, isto é, o fato material de cunho econômico que fora praticado por determinado sujeito em determinado momento e local; ao momento do mandamento, a entabulação dos parâmetros de *dever-ser* que marcam a relação jurídica estabelecida, isto é, a definição de quem cumprirá a obrigação, a quem essa mesma obrigação será cumprida, qual o seu montante, forma e prazo de cumprimento, entre outras questões tidas por relevantes.

3.5 Norma jurídica tributária sancionadora

Como sustentando anteriormente, não somente as normas jurídicas impositivas (normas de conduta) possuem, a partir das proposições com que a Ciência do Direito as descrevem, relação implicacional que reflete sua estruturação na forma de juízos hipotéticos,

através dos quais se condicionam consequências à ocorrência das condições do antecedente normativo, as normas de sanção também demonstram essas mesmas características.

A distinção possível entre as normas impositivas e as normas sancionadoras reside então no conteúdo dos seus antecedentes, ou seja, naquilo que se estipula como hipótese para a imputação das consequências do mandamento. Em uma norma básica impositiva de tributação, temos que a relação implicacional assim se formula: determinado sujeito, residente no país, auferir rendimentos em valor superior aos limites de isenção em determinado momento do curso do ano calendário, dessa forma obriga-se a promover o pagamento do correspondente tributo ao sujeito ativo competente, em determinado momento também estabelecido; a relação condicional vincula um comportamento lícito eleito pelo Direito Tributário, por meio do estabelecimento de uma relação deôntica (*dever-ser*), a uma prestação obrigacional de entregar determinada quantia pecuniária ao Estado. Mantendo essa mesma estrutura, caso o indivíduo não entregue ao Estado aquela quantia pecuniária determinada no momento estabelecido no âmbito do mandamento da norma jurídica impositiva, cumpre-se a condição estabelecida como suposto da norma jurídica sancionadora, cabendo então, também através do estabelecimento de uma relação deôntica (*dever-ser*) a imposição coercitiva de uma sanção, conteúdo do mandamento dessa espécie de norma jurídica.

A representação da relação implicacional completa da norma impositiva seria: “*dado H, deve-ser P*”, ao passo que na norma sancionadora assim figuraria: “*dado ÑP, deve-ser S*”, observando-se que normalmente o suposto da norma sancionadora equivale a inobservância da prestação decorrente do vínculo de *dever-ser* estabelecido pela verificação da ocorrência das condições do suposto da norma jurídica impositiva.

Cabe também considerar que Kelsen ao perceber o ilícito como elemento essencial de qualificação do Direito como sistema normativo marcado pela coatividade, desenvolveu sua teoria ao ponto de reconhecer como normas verdadeiramente autônomas ou primárias aquelas que prescreviam sanções, reconduzindo a esta espécie as demais normas do sistema, nominadas não-autônomas ou secundárias.

Kelsen adotou como fundamento de sua premissa teórica argumentos cuja sustentação se legitima pela substancialidade, na concepção do jusfilósofo seria despicienda a elaboração de normas impositivas dado que o conteúdo de sua hipótese já estaria negativamente contido no suposto das normas sancionadoras; em relação àquelas normas cuja função assumida no ordenamento não fosse o estabelecimento de condutas, mas a instituição de conceitos ou a outorga de competências, como exemplo, sustentava serem meros fragmentos das normas sancionadoras, dado que se revelavam sempre relacionadas em alguma medida a estas, seja na

complementação dos elementos necessários à atuação coativa estatal, seja na formulação legislativa dessas mesmas normas.

Em contraponto à teoria proposta pelo mestre vienense, Herbert Hart adotando uma concepção classificatória temporal propôs a alteração das nomenclaturas, de forma que seriam primárias as normas impositivas e secundárias as normas de sanção, isso porque numa perspectiva cronológica, somente se justificaria a imposição de uma sanção caso descumprido o dever jurídico que lhe é correlato e precedente. Em sua concepção, Hart chega a manifestar ser desnecessária a instituição de uma norma de sanção em reforço a uma conduta pretendida, dado que a ausência de previsão da exigência forçada de cumprimento não desnatura a singular existência da previsão normativa de que as pessoas se comportem dessa ou daquela forma.

Com Carlos Cossio a Teoria Ecológica apresentou uma estrutura normativa complexa, consubstanciada em duas normas jurídicas distintas, de incidência alternativa, conjugadas por meio da disjunção proposicional “ou”; a primeira parte nominada *endonorma*, estruturada na condição de juízo hipotético relaciona condicionalmente uma consequência a um antecedente; e a segunda parte nominada *perinorma*, que se materializa exclusivamente com o descumprimento da prestação estabelecida no âmbito da endonorma, também estruturada na condição de juízo hipotético, relaciona o não cumprimento da prestação a imposição de uma específica sanção (*dado H, deve-ser P; ou dado ÑP, deve-ser S*).

A menção ao tratamento da norma sancionadora em diversos autores tem por objetivo demonstrar que esse ente normativo possui estruturação própria e individualizada, consonante com a estrutura dos juízos hipotéticos, relacionando consequências (sanções) à verificação de determinados pressupostos (descumprimento do mandamento de uma norma impositiva)¹¹, não sendo tecnicamente possível cogitar sua inclusão como elemento integrante da estrutura estática da norma jurídica.

Por fim, caso a sanção passasse a integrar a estrutura lógica da norma jurídica, haveríamos de conceber regra que tivesse uma hipótese, uma consequência, outra hipótese para o descumprimento dessa consequência e, finalmente, outra consequência a que chamaríamos de sanção. Verdadeiramente, seria algo de estrutura tão complexa que seu estudo pormenorizado demandaria esforços incalculáveis. (CARVALHO, 2002, p.51)

¹¹ Cabe considerar que para fins de justificação teórica do presente trabalho, adota-se a conceituação de sanção exclusivamente como reação coativa ao descumprimento de prestação decorrente da verificação das condições do suposto de uma norma jurídica impositiva, não estando o conceito a abarcar as sanções ditas “premiais” aplicadas como método de coerção indireta à adoção de determinadas condutas.

Acompanhamos nesse ponto, ainda que parcialmente e em razão exclusivamente do fundamento cronológico o modelo de classificação das normas jurídicas proposto por Hart, segundo o qual seriam primárias as normas impositivas e secundárias as normas punitivas (sancionadoras), entretanto é preciso deixar assente que essa tomada de posição não deve ser assimilada como desmerecimento da perfeição das propostas conceituais elaboradas pelos demais autores estudados nesse trabalho. O que se busca é identificar como norma primária aquela estrutura que pressupõe a adoção de comportamentos positivos ou negativos desejados pela ordem jurídica, e como norma secundária, a reação prescrita pelo ordenamento para os casos de eventual desatendimento das normas primárias.

Com a fixação dessa relevante premissa, é importante considerar que tanto as normas primárias impositivas (endonormas) quanto as normas secundárias sancionantes (perinormas) possuem uma mesma estrutura, sendo formadas por uma hipótese tracejada por critérios que permitam definir fatos, e por um mandamento tracejado por critérios que permitam definir o vínculo jurídico que se estabelece com a ocorrência das condições do suposto normativo (hipótese).

No âmbito das normas primárias o suposto é a descrição de determinados fatos que ocorridos desencadeiam a consequência prevista no mandamento; por outro lado, no âmbito das normas secundárias o suposto é o descumprimento da prestação estabelecida como consequência da norma primária, ao passo que a consequência desencadeada consolida-se no estabelecimento de uma relação jurídica cujo objeto é a imposição de uma sanção.

Apresentada a questão sobre esse enfoque, torna-se possível então atribuir à estrutura da norma de sanção um estudo pormenorizado, reconhecendo preliminarmente que estas normas são descritas por meio de proposições estruturadas de forma hipotética, ou seja, relacionam condicionalmente o estabelecimento de uma consequência à ocorrência de um fato especificado, sendo esse fato, na perspectiva da presente pesquisa, o descumprimento da prestação estabelecida na relação jurídica precedente à implementação da norma sancionadora (*dado ÑP, deve-ser S*).

3.5.1 Critérios de definição da Hipótese e do Mandamento das normas jurídicas tributárias sancionadoras

Se a norma sancionadora (perinorma) é estrutura conforme um juízo hipotético, forma-se pela previsão de um suposto ou hipótese, cuja verificação da ocorrência das condições previstas implica a incidência das consequências do mandamento; nessa perspectiva ainda é

possível sustentar que a norma sancionadora admite, assim como a norma impositiva (endonorma), uma análise em dupla perspectiva, sob o plano estático e sob o plano dinâmico.

O estudo da norma jurídica sancionadora no plano estático concentra os esforços na definição de critérios para identificação dos fatos deflagradores da relação de imposição das consequências contidas no mandamento; do mesmo modo, ao estudar a norma sancionadora em seu plano dinâmico os esforços concentram-se na definição de critérios de identificação da relação jurídica decorrente da materialização das condições do suposto.

Analisando detidamente qual o elemento essencial de visualização da norma de sanção em seu plano estático, isto é, qual seria o critério fundamental de composição do suposto ou hipótese, conclui-se sem embargo de divergência, ser único esse critério, ou seja, a hipótese da norma de sanção, também em razão da possível integralização com critérios preteritamente observados nos elementos da norma impositiva, contempla um critério material, cuja função é descrever objetivamente o fato ilícito (descumprimento da prestação decorrente da relação jurídica da norma impositiva) apto a deflagrar a relação implicacional emanada da vinculação de *dever-ser*; em síntese, um critério que uma vez ocorrido, autoriza a atuação coativa estatal em busca da efetivação do cumprimento da obrigação, sem prejuízo da imputação adicional de determinada sanção naturalmente de natureza pecuniária.

O professor Paulo de Barros Carvalho, não obstante aparentar certa contradição na definição dos critérios de composição do antecedente da norma sancionadora sustenta com precisão constituir-se o suposto da norma sancionadora exclusivamente pelo critério material, descritivo do fato antijurídico que justifica a materialização das providências desfavoráveis em relação ao transgressor. A contradição estabelecida é verificável em argumentos lançados contraditoriamente em momentos distintos da mesma obra, no qual o jurista paulistano argumenta comporem o suposto da norma de sanção os critérios material, temporal e espacial (2003, p. 513), e não mais exclusivamente o critério material (2003, p. 504).

A relação sancionatória vem mencionada no prescritor da regra, onde podemos colher todos os elementos necessários e suficientes para a sua identificação, num caso concreto. A norma que estipula a sanção descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providência desfavorável ao autor do ilícito (sanção) no consequente. (...) As indicações precisas dos sujeitos do vínculo e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável ou a delimitação do dever infringido pela prática ilícita, tudo isso vamos encontrar nos critérios do consequente: pessoal – sujeito ativo e passivo; e quantitativo – base de cálculo e percentagem da multa, ou a quantia fixa prevista na lei, ou ainda, as específicas formas de cumprimento do dever jurídico (de fazer ou de não-fazer). (CARVALHO, 2003, p.513)

Já no âmbito da relação jurídica estabelecida a partir da materialização do fato descrito no aspecto material do suposto normativo (descumprimento pelo contribuinte ou responsável tributário de determinada prestação) encontram-se critérios relevantes à delimitação subjetiva, temporal e quantitativa da atuação estatal sancionadora. Visando a definição de um marco inicial e de um termo final para o exercício da prerrogativa estatal sancionadora estabelece-se um critério temporal; servindo à exata identificação dos legitimados ao exercício de direitos e ao cumprimento de obrigações estabelece-se um critério pessoal; pugnando pela delimitação, margeada numa interpretação sistemática da ordem jurídica, do *an* e, principalmente do *quantum* das penalidades pecuniárias imputadas, estabelece-se um critério quantitativo.

Firma-se entendimento segundo o qual esses critérios são suficientes à caracterização da relação jurídica decorrente da materialização de determinados fatos reconhecidos pelo critério material do suposto da norma sancionadora, ou seja, estando comprovada a transgressão da regra de *dever-ser* estabelecida na norma impositiva tributária, resta observar quem detém competência para aplicação da sanção (consequência do mandamento da norma sancionadora), quem a esta medida deverá ser submetido, se o exercício desse direito encontra admissibilidade temporal, e ainda, se a penalidade a ser aplicada mostra-se condizente à vinculação estabelecida entre os preceitos demarcatórios do ordenamento: a gravidade do ilícito cometido e a função essencial da medida a ser aplicada.

Entre os critérios formulados para identificação da relação jurídica que se estabelece com o descumprimento das obrigações advindas da conjugação hipotética de fatos e critérios no âmbito da norma impositiva, maior cuidado será direcionado ao critério quantitativo, dado que em sua formulação encontram-se inclusos os institutos da razoabilidade e proporcionalidade como mecanismos de definição da atuação do intérprete da norma na modelagem da consequência legal às ocorrências fáticas que se amoldam¹²; entretanto, é importante considerar que esse direcionamento da pesquisa não permite concluir que exista qualquer espécie de hierarquização entre os critérios que compõem o mandamento da norma jurídica sancionadora.

Tomemos por parâmetro, antes de definir de modo específico as funções exercidas pelos critérios do mandamento da norma sancionadora, a estruturação integral de regras

¹² É nesse ponto que um dos objetivos do presente trabalho se evidencia, diversamente do que normalmente propõe os autores de Teoria Geral do Direito, no critério quantitativo do mandamento da norma de sanção, não cabe observar exclusivamente a base de cálculo e eventual percentagem da sanção pecuniária (multa), é imperioso a constância de elementos que conduzam o intérprete-aplicador no processo de compatibilização da medida repressiva prevista nos textos legais com as circunstâncias do caso concreto (proporcionalidade e/ou razoabilidade), amoldando a medida estatal restritiva de direitos individuais ao extremamente necessário para o restabelecimento da segurança e ordem jurídica.

comuns do Direito Tributário: determinado indivíduo é proprietário de um imóvel urbano em certo município e em determinada data no curso do ano civil (por ficção jurídica considera-se a ocorrência do fato jurígeno do IPTU no primeiro dia de cada ano), esse fato analisado sob o enfoque dos critérios que compõem a hipótese da norma impositiva autoriza afirmar sua relevância para o Direito Tributário, isso porque a conjugação dos detalhes fáticos, ocorrência, tempo e espaço, coincide com as características próprias dos critérios material, temporal e espacial respectivamente, daí a possível visualização da norma tributária em seu aspecto estático. À ocorrência do fato descrito estaticamente, por meio de cópula deôntica (*deve-ser*) imputa-se um dever de entregar dinheiro ao Estado, ou seja, do fato ocorrido emerge uma relação jurídica composta por partes, por um vínculo que as agrupa e por um objeto individualizável, esses elementos são definidos pelos critérios contidos na segunda parte da norma impositiva, no mandamento da norma de conduta.

Cumprida a obrigação, encerrado está o vínculo estabelecido até que eventual materialização de fatos outros ensejem uma nova visualização estática e conseqüentemente a formulação de uma nova relação dinâmica sob a perspectiva da norma jurídica impositiva; entretanto, não cumprida aquela obrigação, evidencia-se um comportamento desconforme ao ordenamento, antijurídico, ilícito, característica essencial dos fatos que compõem a hipótese da norma de sanção. Qualificado então como antijurídico o comportamento, em razão da regra de *deve-ser*, estabelece-se uma distinta relação jurídica, que imputa uma sanção em reação à conduta ilícita no âmbito dessa relação jurídica implicacional sancionadora, isto é, implica na aplicação de uma multa pecuniária pelo descumprimento de uma obrigação tributária; nesse ponto torna-se relevante a definição dos sujeitos da relação, quem imporá e quem suportará a penalidade, se o exercício dessa prerrogativa encontra-se temporalmente admitido ou esvaziou-se pela inércia, e ainda se a penalidade aplicada mostra-se em conformidade com diversos outros elementos do ordenamento, isto é, se não se apresenta desproporcional ou desarrazoada.

Observa-se que no estabelecimento da relação jurídica no âmbito da norma de sanção, em decorrência do reconhecimento do cometimento de condutas antijurídicas, percorrem-se todos os critérios contidos no mandamento da competente norma sancionadora.

Partindo à análise dos critérios de instrumentalização do mandamento das normas de sanção, tome-se o primeiro destes, nominado critério pessoal cuja função seria a individuação dos sujeitos da relação jurídica formalizada a partir do cumprimento da hipótese da norma de sanção. A impressão de evidência acerca da visualização desses papéis cumpridos no contexto da relação jurídica emerge provavelmente da definição das competências tributárias no texto

constitucional, porém, situações específicas supervenientes podem desnaturar a certeza decorrente da definição da sujeição ativa e passiva no âmbito da norma de sanção.

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da própria determinação dos sujeitos que haverão de integrar os vínculos tributários. Realmente, esse critério encerra a particularidade de oferecer-nos a determinação imediata de quem seja o sujeito ativo de todas as relações que vierem a se instalar, dentro do âmbito de eficácia da mesma norma. Na maioria das vezes implícita, a indicação do sujeito ativo independe do acontecimento do fato jurídico tributário, reclamando do jurista um trabalho interpretativo que envolva considerações a respeito da competência impositiva. Assim, não seria mesmo preciso que o legislador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza deixasse expresso quem é o sujeito ativo desse gravame, por isso que superficial exame da discriminação constitucional de competências tributárias estaria por apontar a pessoa política União como titular do direito de instituir aquele imposto. (CARVALHO, 2002, p.162)

Na relação jurídica sancionadora, o sujeito ativo, em regra, é o ente público detentor da competência para instituição da exação, contudo admite-se que as funções de arrecadação e fiscalização, elementos típicos da capacidade tributária ativa, possam ser objeto de delegação, conforme consta do art. 7º, *caput* da Lei nº 5.172/1966¹³ (BRASIL, 1966). Não obstante a possibilidade de atribuição de sujeição tributária ativa a terceiros, a definição do titular do direito subjetivo de aplicação da sanção acompanha a legitimação estabelecida no mandamento da norma impositiva (norma de conduta), ou seja, aplicará a sanção e consequentemente exercerá o direito ao cumprimento da obrigação aquele que detinha competência para exigir a prestação desatendida, a sujeição ativa no mandamento da norma sancionadora afeiçoa-se àquela definida no mandamento da norma de conduta, não se exigindo do intérprete maiores esforços interpretativos.

(...) os próprios elementos que perfazem o critério pessoal da consequência das endonormas tributárias têm o condão de precisar o sujeito ativo do vínculo obrigacional, sem que haja mister da ocorrência do fato que lhe é imputado, normativamente. Essa determinação imediata, pode dar-se por via expressa, quando o legislador designa explicitamente, o titular do direito subjetivo à percepção do gravame, ou de modo implícito, quando então se requer um pequeno esforço interpretativo, por parte do jurista. O que interessa deixar bem claro é que a determinação independerá de qualquer outro dado, que não da singela fórmula endonormativa. (CARVALHO, 2002, p.164)

Por outro lado, o sujeito passivo da relação jurídica tributária formulada no âmbito da norma de sanção, aquele que deverá suportar a consequência decorrente da prática de um comportamento comissivo ou omissivo normativamente tido como ilícito pode eventualmente

¹³ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

não coincidir com a definição da sujeição passiva formulada no âmbito da estrutura da norma impositiva, isso porque existem condições específicas pelas quais a prestação tributária (tributo ou dever instrumental) pode ser dirigida a determinado sujeito (contribuinte), mas por razões diversas que derivam das hipóteses autorizadas de sujeição passiva indireta, eventuais consequências do descumprimento da obrigação podem ser direcionadas a figura de terceiros (responsáveis).

A Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) evidencia a possibilidade fática dessa ocorrência em seu art. 121, parágrafo único, incisos I e II¹⁴, ao conceituar distintamente as figuras do contribuinte e do responsável tributário, traduzindo ser o primeiro aquele que possui relação direta com a situação tida pela legislação como fato jurígeno de uma obrigação tributária, e o segundo como aquele que mesmo sem possuir relação direta com a situação fática mencionada, é chamado a cumprir a obrigação em razão de expressa disposição normativa.

Paulo de Barros Carvalho (2002, p.165) ao fazer referência a Rubens Gomes de Souza argumenta existirem situações em que o Estado possua interesse ou necessidade de exigir o cumprimento da prestação de pessoa diferente, o que qualifica a chamada sujeição passiva indireta, que se apresenta em duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez cabe à transferência uma subclassificação em transferência por solidariedade, transferência por sucessão, e transferência por responsabilidade.

Cumprir estabelecer que a distinção entre a sujeição passiva indireta por transferência e por substituição encontra-se no momento em que o vínculo obrigacional se estabelece, na sujeição por substituição o vínculo preexiste à verificação dos fatos lícitos que interessam ao suposto da norma impositiva, de forma que sendo descumprido o dever jurídico, a imputação da sanção observará a construção estrutural da relação jurídica da norma impositiva (quem descumpriu o dever fiscal assume os ônus do comportamento); na sujeição por transferência, o vínculo previamente se estabelece, mas por razões diversas, o cumprimento da prestação é direcionado a sujeito distinto daquele reconhecido na relação estabelecida na norma impositiva (quem desatendeu o dever fiscal não necessariamente assumirá os ônus da conduta, os quais eventualmente recairão em terceiros ligados por opção normativa à relação jurídica).

¹⁴ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Limitando-se a discutir os critérios de definição do suposto e do mandamento da norma de sanção, interessa-nos observar em que condições a definição dos sujeitos da relação jurídica pelo critério pessoal mostra-se relevante no mandamento dessa espécie normativa, por eventualmente emergir distinção entre o destinatário da sanção e o sujeito responsável pelo descumprimento do dever prestacional.

Entre as espécies de sujeição passiva, em razão do momento em que se identifica o sujeito ao qual será direcionada a atividade coativa estatal, assume relevo as hipóteses de sujeição por transferência, em especial a sujeição por sucessão e por responsabilidade, dado que torna-se incompatível adotar o sujeito passivo identificado no momento endonormativo porque esse indivíduo não mais existe ou não tem obrigação legal de cumprir a sanção decorrente da conduta praticada.

Materializando as hipóteses, tomemos exemplos em que a definição do sujeito passivo no momento endonormativo (norma impositiva) diverge dessa mesma definição no momento perinormativo (norma sancionadora).

O Código Tributário Nacional dispõe no art. 134, inciso IV, que os tributos cujos fatos jurídicos ocorreram depois do falecimento do titular dos direitos devem ser exigidos do próprio espólio, evidentemente representado pela figura do inventariante; nesse aspecto da norma de conduta, observa-se a ocorrência de determinado fato que conjugado às circunstâncias de tempo e lugar geram ao contribuinte o dever jurídico de cumprir de modo integral com a prestação especificada no âmbito da relação jurídica construída no mandamento da norma impositiva (*quem deve pagar, a quem pagar, quanto deve ser pago, quanto deve ser pago*). Minimizando a análise ao ponto da discussão, nota-se que a relação estatuída no âmbito da norma de conduta indica como sujeito passivo da prestação tributária o espólio, sendo dessa ficção jurídica então exigida o cumprimento da obrigação.

Também no Código Tributário Nacional, em seu art. 137, inciso III, alínea “a”¹⁵, dispõe-se que as sanções imputadas em razão do descumprimento intencional das obrigações estabelecidas no âmbito da norma impositiva o serão na pessoa do infrator, no caso, na pessoa do inventariante, em nada atingindo ou onerando o espólio, sujeito passivo definido na relação endonormativa; essa condição torna evidente o que se propõe, é relevante a presença de um critério pessoal no âmbito da relação estatuída no âmbito da norma de sanção porque existem

¹⁵ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

(...)

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

casos em a sujeição passiva estabelecida na relação precedente (norma impositiva) não se mostra coincidente com o sujeito ao qual será dirigida a atuação estatal sancionadora.

Ainda, reconhece-se que sobre resultados financeiros positivos verificados num período por uma determinada pessoa jurídica incidiria a obrigação de pagar o imposto sobre rendimentos, e que a sujeição passiva dessa obrigação constituída no âmbito de uma relação endonormativa compete à própria pessoa jurídica titular dos referidos rendimentos. Sabe-se que para evidenciar os resultados sobre os quais incidirão as alíquotas do imposto federal (critério quantitativo do mandamento da norma impositiva) inúmeras operações contábeis são realizadas, qualificando resultados operacionais e não operacionais positivos e negativos até apurar-se a base de cálculo da exação (critério quantitativo do mandamento da norma impositiva); suponhamos que nesse momento determinado preposto da pessoa jurídica, sem conhecimento ou consentimento dos responsáveis pelo empreendimento, resolva manipular informações para conduzir a carga fiscal a quantitativos inferiores e essa condição fosse constatada e considerada fraude à ordem normativa, ensejando a imputação das cabíveis medidas sancionadoras.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 137, inciso III, alínea “b”¹⁶ dispõe que a responsabilidade por infrações cometidas intencionalmente por mandatários, prepostos e empregados não praticadas no exercício regular de suas atribuições deve ser direcionada exclusivamente ao agente infrator e não à empresa que poderia beneficiar-se, em certa medida, das vantagens da redução da tributação. Da mesma forma que na exemplificação anteriormente apresentada, a sujeição passiva obrigacional do momento endonormativo (norma impositiva) mostra-se distinta da sujeição passiva no momento perinormativo (norma de sanção) evidenciando então a relevância da inclusão de um critério pessoal no contexto do mandamento da norma de sanção.

Em sequência, passa-se à análise do estabelecimento de critério serviente à demarcação do prazo de exercício do direito de imposição das sanções decorrentes do não cumprimento das prestações construídas no âmbito das normas impositivas tributárias.

Reconhecendo-se que as relações jurídicas não devem se estabelecer “*ad eternum*” como medida de estabilização social e garantia de segurança jurídica dos vínculos jurídicos, não pode o sujeito ativo gozar de plena liberalidade para definir quando promoverá a implementação das sanções estabelecidas em razão da incidência do mandamento da norma jurídica sancionadora; minimamente há que ser estabelecido um limite máximo para a adoção

¹⁶ Art. 137. (...)

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores

desses comportamentos além do qual em razão da inércia, o exercício desse direito subjetivo restaria esvaziado. O estabelecimento desse critério temporal guarda compatibilidade, portanto com o estabelecimento dos prazos prescricionais, não obstante automaticamente funcionar como demarcador da própria ocorrência infracional que constitui o ato antijurídico responsável pela deflagração da relação jurídica sancionadora.

Cabe considerar, ainda que em antecipação de eventuais críticas, que o critério temporal do mandamento da norma sancionadora apesar das semelhanças com o critério homônimo contido na hipótese da norma impositiva, deste último não pode considerar-se simples reiteração, isso porque na contraposição de normas impositivas e normas de sanção extraem-se relações jurídicas distintas, definidas pelo conteúdo específico de seu objeto, o cumprimento prestacional num primeiro momento e a imposição de uma medida sancionadora num segundo momento; ainda é possível que a relação jurídica na norma de sanção componha-se sem que exista qualquer conteúdo econômico a ser exigido em razão da relação jurídica estabelecida no contexto da norma impositiva.

Hipótese da constituição de relação jurídica no contexto da norma sancionadora que não coincide com a existência de prestação a ser coativamente exigida pela autoridade estatal competente poderia ser observada nos casos em que o contribuinte, tão logo praticado o fato que conectado às circunstâncias de tempo e lugar dá ensejo à materialização da prestação pela imputação da consequência contida no mandamento, cumpre a obrigação extinguindo, em tese, a vinculação jurídica junto ao sujeito ativo tributário; contudo, entre os critérios do mandamento da norma de conduta (*quem deve pagar, a quem pagar, quanto deve ser pago, quanto deve ser pago*) encontram-se estabelecidos comportamentos instrumentais que devem ser atendidos em proveito da fiscalização e da arrecadação, condutas ou omissões servientes à individualização de informações relevantes mesmo à formalização do crédito que compõe o conteúdo prestacional. A extinção da relação jurídica prestacional não se amolda simplesmente ao cumprimento da obrigação principal pelo sujeito passivo, inclui também o cumprimento dos chamados deveres instrumentais, sem os quais a implicação de consequências sancionadoras se mostra admissível.

Com isso observa-se que a relação jurídica na norma sancionadora também pode derivar do descumprimento de deveres instrumentais (emissão de documentação fiscal, manutenção de escrituração contábil regular, entrega de declarações, entre outros), condição em que inexistirá demarcação temporal que limite o exercício do direito de persecução da medida sancionadora.

O Código Tributário Nacional, faz menção em seu art. 174, *caput*¹⁷ ao prazo de cinco anos, também conhecido por lustro prescricional, para o exercício do direito de cobrança do crédito tributário definitivamente constituído. A legislação ao mencionar a expressão crédito tributário amolda-se ao que dispõe o art. 139¹⁸ c/c art. 113, §1º¹⁹ também do Código Tributário Nacional, emprestando natureza idêntica aos montantes pecuniários atinentes a tributos ou multas, o que permite concluir pela observância, na formulação do critério temporal do mandamento da norma de sanção, do prazo limítrofe quinquenal para o exercício da atividade sancionadora estatal, além do qual ilegítima se tornará qualquer medida coercitiva em razão da dissolução do próprio direito subjetivo.

Nesse sentido, verificado o ilícito contido no suposto normativo da norma sancionadora, ou seja, constatado o descumprimento de determinado dever jurídico, seja uma prestação ou um dever instrumental, decorrente da relação jurídica estabelecida no âmbito da norma impositiva, torna-se legítima a exigência por determinado sujeito frente a outro, ambos identificados conforme o critério pessoal do mandamento, de que sejam cumpridas as determinações contidas no consequente normativo, desde que essa exigência se processe no lapso temporal prescricional quinquenal.

Por fim, cabe tecer considerações sobre o critério quantitativo contido no mandamento da norma de sanção com a funcionalidade de emprestar regularidade dimensional às medidas estabelecidas como consequência da verificação dos fatos que compõem o critério material do suposto dessa estrutura normativa específica.

Não obstante a vinculação expressa da atividade tributante à perspectiva da estrita legalidade, de forma que toda atuação coativa, impositiva ou sancionadora, deva possuir respaldo normativo, é relevante estabelecer estar legitimado, porque não obrigado, o aplicador da norma a promover sua adequação ao caso concretamente vislumbrado, de forma a amoldar as premissas técnicas contidas no texto (dimensionamento da sanção) à funcionalidade de sua assimilação enquanto instrumento normativo (funções das sanções), isto é, fazer incidir de modo efetivo aquelas medidas sancionadoras extremamente necessárias ao restabelecimento da ordem jurídica (minimização dos efeitos da violação) em conformidade às especificidades das ocasiões concretas de transgressão do ordenamento jurídico.

¹⁷ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

¹⁸ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

¹⁹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Quando fazemos referência ao critério quantitativo, enquanto método contido no âmbito do mandamento da norma jurídica sancionadora, materialmente o que se pretende é estabelecer mecanismos que permitam compatibilizar as consequências implicacionalmente relacionadas ao suposto com as demais premissas que demarcam a ordem normativa, de forma a implementar de modo compulsório e não facultativo, a vinculação do intérprete das medidas do direito tributário sancionador aos preceitos jurídicos contidos no ordenamento, e à própria função assumida pelas referidas medidas, em outros termos, busca-se incluir na estrutura da norma jurídica de sanção, como condição de legitimidade para a aplicação de medidas coercitivas, a prévia e compulsória aferição da regularidade dessas medidas por meio dos testes de proporcionalidade e/ou razoabilidade (postulados normativos).

A tentativa de inclusão dos postulados da proporcionalidade e/ou razoabilidade como critérios integrantes da estrutura normativa das regras sancionadoras (critério quantitativo do mandamento) justifica-se na medida em que o ordenamento jurídico demarca precisamente o poder de imposição restritiva estatal, notadamente no campo fiscal onde inúmeros preceitos como a capacidade contributiva, a vedação ao confisco, a proteção ao exercício de atividades econômicas, entre outros devem ser compulsoriamente observados.

Entretanto, superficial avaliação da formulação jurisprudencial edificada ao longo de anos de desenvolvimento do *ius puniendi* tributário²⁰ demonstra que a não inclusão de modo expresso dessa obrigatoriedade enquanto critério de validação da aplicação do conteúdo das normas sancionadoras fiscais, ou seja, a manutenção desses postulados fora da estrutura normativa, tem-nos condicionado a mera discricionariedade subjetiva interpretativa dos intérpretes-aplicadores do Direito.

Especialmente a prática jurisprudencial tem demonstrado a feição residual que assumem os elementos que compõem o proposto critério quantitativo do mandamento das normas de sanção, uma vez que inexistindo vinculação da aplicação das medidas coercitivas, ainda que expressamente previstas na legislação, à prévia avaliação pelos aspectos da proporcionalidade e/ou da razoabilidade, esse amoldamento mostra-se incorrente, e em alguns casos obscurecido por elementos de motivação absolutamente esvaziados da efetiva concepção dos institutos.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. REEXAME NECESSÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. MULTA DE REVALIDAÇÃO. PERCENTUAL. PREVISÃO LEGAL. CARÁTER DE PUNIÇÃO E NÃO CONFISCATÓRIO.

²⁰ Nomenclatura que diz respeito ao ramo do Direito Tributário encarregado de formular as premissas formais e materiais da atividade estatal repressora dos chamados ilícitos fiscais não delituosos.

LEGALIDADE. A multa de revalidação incide em face da inadimplência do contribuinte para com o Fisco, devendo ser cobrada no percentual previsto no artigo 56 da Lei 6763/75, sendo sua natureza punitiva e não confiscatória. (TJMG. AC nº 1.0024.09.512565-4/001. 3ª Câmara Cível. Relator Des. Dídimo Inocêncio de Paula. DJ: 07/06/2011) (MINAS GERAIS, 2011)

A questão litigiosa tratada na mencionada decisão judicial faz referência a incidência de sanção pecuniária quantificada em 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido, decorrente do descumprimento por parte do sujeito passivo de prestação constituída no âmbito de uma relação jurídica endonormativa (norma impositiva). Fundamentando o voto proferido, o Desembargador relator alude à inadmissibilidade do afastamento da multa por tê-la aplicado em função da inadimplência do sujeito passivo tributário, condição representativa de infração à legislação estadual e que enseja aplicação da correspondente penalidade; ainda, por observar percentagem fixada em lei, não haveria como ou porque conceber argumentação em desfavor de sua natureza confiscatória, não se mostrando, por isso desarrazoada ou mesmo desproporcional.

O engano é evidente, a proporcionalidade e/ou razoabilidade de uma medida sancionadora não guarda correlação com a equivalência de sua imputação aos percentuais ou quantitativos expressamente previstos, na verdade a expressa previsão normativa é condição de imputação das medidas coercitivas no contexto de um Estado de Direito, mas não qualificadora de sua legitimidade ante os limites impostos à atuação sancionadora estatal. Do mesmo modo, cabe considerar não constituir impeditivo ao afastamento ou redução de medidas sancionadoras a sua expressa previsão normativa, dado que ao intérprete compete a adequação de questões somente hipoteticamente previstas às circunstâncias específicas dos casos concretos em apreciação.

A análise do conteúdo das normas de sanção possui por fundamento e linha condutora a vinculação de todo comportamento, pré-normativo ou pós-normativo a preceitos constitucionais de limitação à atuação estatal sancionadora, ou seja, não subsistem impedimentos a que diante das especificidades de uma relação jurídica específica sejam revisitados os quantitativos fixados a título de sanção tributária para fins de valorar as funções assumidas pelo instituto repressor, e também resguardar garantias e direitos do sujeito passivo contra quem a medida é imputada.

Enumerar exaustivamente os preceitos limitadores da atuação sancionadora estatal torna-se medida despicienda, e em nada contribui à Teoria Geral do Direito Tributário. Cabe, contudo fazer menção aqueles preceitos mais específicos e que se apresentam com maior constância nas elucubrações interpretativas acerca dos postulados da proporcionalidade e/ou

da razoabilidade, entre estes a vedação à utilização da tributação com efeito confiscatório, a capacidade contributiva, e a manutenção dos valores sociais do trabalho, da livre iniciativa e da propriedade privada.

Quando sustentado caber ao intérprete adequar as medidas de sanção às especificidades das ocorrências materialmente verificadas, podendo afastar medidas reputadas incondizentes qualitativamente (sanções políticas) ou reduzir os quantitativos imputados (medidas demasiadamente onerosas), o fundamento normativo para esse procedimento residiria exatamente na ampliação do espaço de análise do ordenamento jurídico, trazendo para o contexto da estrutura normativa elementos outros que não aqueles reiteradamente observados, ou seja, elementos que permeiam a estrutura do próprio sistema e são relevantes à legitimação de quaisquer medidas restritivas de direitos.

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, numa perspectiva sistematicamente análoga à postulada no presente estudo, trata como imprescindível a inclusão como conteúdo do critério quantitativo do mandamento da norma impositiva, quando pertinente, do princípio da não-cumulatividade do ICMS, dado que na apuração do *quantum debeatur* do imposto torna-se inquestionável o abatimento dos créditos do imposto defluentes das operações anteriores, não sendo crível a assimilação da constituição de uma norma jurídica diversa que tenha por conteúdo a formalização das operações necessárias à quantificação do dever tributário.

Entende a referida doutrina que a base de cálculo do ICMS é o valor que decorre a “saída da mercadoria” e nunca o valor agregado. Como a base de cálculo é elemento ou aspecto da consequência ou mandamento da norma de tributação, o princípio da não-cumulatividade não faria parte dessa norma. Pelo contrário, formaria outra norma prescrevendo, no débito decorrente das saídas, o abatimento do crédito oriundo das “entradas” ocorridas no mês. A resultante dessa operação seria o quantum devido de ICMS em cada período de apuração do imposto, podendo acusar saldo positivo ou negativo. Assim, teríamos duas normas: uma tributária, declarando que o fato gerador do ICMS é a realização de algum tipo de operação relativa à circulação de mercadorias, tendo por base de cálculo o valor de saída da mercadoria decorrente dessa operação, e outra principiológica, de radicação constitucional, declarando que, em cada período de apuração do imposto, o crédito pelas entradas deve ser abatido do débito pelas saídas, desse modo fixado o *quantum debeatur* do ICMS a ser pago pelo contribuinte. (...) Trilham por caminhos errados os que acham não integrar a norma jurídico-tributária do ICMS o princípio da não-cumulatividade. Integra sim, e integra a consequência. A base de cálculo não é o único modo de se apurar o *quantum* do dever decorrente da realização do suposto. Seria reduzir a estrutura normativa à sua feição mais primária. Existem impostos sofisticados, do ponto de vista jurídico, tais como o ICMS e o imposto de renda, que exigem operações altamente complexas para a conclusão do *quantum debeatur* e que solicitam o concurso de leis e princípios diversos, todos convergentes a um só fim: a “quantificação” do dever do sujeito passivo da obrigação. (COÊLHO, 2003, p.104)

A inclusão do critério quantitativo no mandamento da norma de sanção é questão incontroversa, é exclusivamente em função deste que medidas restritivas impostas coativamente podem ser aferidas em confrontação com as circunstâncias específicas de cada caso concreto por meio dos aspectos dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.

É basicamente com a inclusão dessas implicações (proporcionalidade e/ou razoabilidade) no âmbito da estrutura da norma jurídica que os intérpretes passarão a vincular-se especificamente a atividade essencial de conformação das medidas de sanção a elementos estruturais do ordenamento, ou seja, é a partir dos aspectos dos postulados referidos que determinada medida sancionadora poderá ou não ser reconhecida como proporcional ou razoável, e não sendo, pela força normativa dos mandamentos da vedação do confisco, da manutenção do empreendimento (valorização do trabalho e da livre iniciativa), da capacidade contributiva, do respeito à propriedade privada, entre outros assimilados à compreensão normativa das medidas sancionadoras, admitir-se-á seu afastamento (medida qualitativamente desarrazoada) ou adequação quantitativa (medida desproporcional) pelo próprio intérprete-aplicador.

Em razão da construção das presentes premissas sobre marco científico específico e também por critérios metodológicos pretensamente claros, devem ser rechaçadas eventuais tentativas de inclusão das funções exercidas pelo critério quantitativo do mandamento da norma sancionadora (informadas ao longo da exposição) na estrutura de uma norma jurídica distinta, que se necessário seria conjugada à norma sancionadora; do mesmo modo, há que se firmar fincas contra a inadvertida assimilação dos postulados da proporcionalidade e/ou razoabilidade como elementos hermenêuticos disponíveis e dependentes da discricionariedade do intérprete-aplicador, cujo manejo não seja compulsório a não ser que sejam integrados à estrutura hipotético condicional das normas jurídicas.

As funções assumidas pelas sanções tributárias e a necessária conjugação dessas medidas com preceitos do ordenamento jurídico que protegem liberdades individuais, retiram do intérprete-aplicador do Direito a subjetividade em aferir ou deixar de aferir a adequação, necessidade e conformidade dos mecanismos de sanção diante das características de casos concretos eventualmente trazidos ao seu conhecimento.

Entendida dessa forma a situação, a introdução dos postulados normativos aplicativos (meios de interpretação do modo de aplicação de outras normas jurídicas) enquanto elemento estruturalmente integrado à relação jurídica haurida entre sujeitos tributários, dado o desatendimento a obrigações e deveres descritos em normas jurídicas correlatas, é medida que

empresta efetividade à noção de segurança jurídica, ao modo de limitação racionalmente motivada da restrição a direitos individuais, à própria consecução ótima dos objetivos estatais.

Tomadas por si as condições de formulação do suposto e do mandamento das normas jurídicas sancionadoras, nos capítulos que seguem propõe-se um estudo pormenorizado dos institutos da razoabilidade e da proporcionalidade, perpassando a definição de seu marco histórico, os fundamentos de sua evolução, a fixação de conceitos e a demarcação de sua natureza ontológica, sem prejuízo da apreciação do modo de sua aplicação a casos concretos levados ao conhecimento dos Tribunais jurisdicionais pátrios.

4 PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE

Como forma de garantir que o Estado cumpra as funções atinentes à sua condição são estabelecidas prerrogativas segundo as quais resta autorizada a invasão do patrimônio dos particulares e a promoção de retirada compulsória de parcela deste, isto é, o exercício da tributação. Luciano Amaro (2009, p.16) sustenta que o tributo (objeto da tributação) como prestação pecuniária ou em bens, arrecadado pelo Estado ou pelo monarca para atendimento aos gastos e despesas da coroa é noção que se perde no tempo, abrangendo desde os pagamentos em dinheiro ou bens exigidos pelos vencedores aos povos vencidos, passando pela exigência de contribuições dos próprios súditos sob o disfarce de donativos, chegando ao resultado de um dever ou obrigação legalmente estipulado. É sob os auspícios do Estado de Direito que a tributação, ou seja, essa compulsória contribuição individualizada em benefício da coletividade estrutura-se enquanto relação jurídica normativamente estabelecida.

No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, não são apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos). Tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: o Estado tributa. O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus distribuído entre os súditos. (AMARO, 2009, p.16)

É importante considerar que não obstante sejam postas as normas jurídicas com o objetivo de espontânea observância por parte de seus destinatários, as obrigações decorrentes da relação jurídica estabelecida pelo cumprimento das condições contidas no suposto de uma estrutura impositiva de natureza fiscal (obrigações tributárias), quer se refiram à prestação de tributos ou mesmo ao cumprimento de deveres formais ou instrumentais em favor da arrecadação e fiscalização, supõem a possibilidade de eventualmente serem descumpridas, ou seja, pode o destinatário da norma, por diversos motivos, desde o desconhecimento ou interpretação equivocada dos preceitos normativos até a manifestação consciente de adoção de conduta contrária à ordem, comportar-se de modo diverso do desejado pela ordem jurídica.

Entendido então o cumprimento das obrigações tributárias como conduta lícita, porque conforme ao que dispõem os preceitos normativos, por questão de operacionalidade lógica, o descumprimento dessas mesmas obrigações configura conduta ilícita, uma infração deduzida pela adoção de condutas comissivas e/ou omissivas, sempre contrárias a ordem jurídica. Reconhecendo-se do mesmo modo ser o Estado dependente de recursos financeiros derivados

das atividades tributárias para cumprimento das funções de satisfação do interesse público, o próprio ordenamento se reforça prevendo paralelamente às normas impositivas de conduta, outra categoria de normas jurídicas, que autorizam a adoção pelo detentor da legitimidade da imposição de medidas coercitivas, inclusive mediante o uso institucionalizado da força caso necessário, para que as obrigações dos particulares sejam efetivamente observadas. Seriam essas medidas previstas como conteúdo das normas sancionadoras.

A infração enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo um castigo ao infrator. (AMARO, 2009, p.432)

As medidas coercitivas contidas nas normas de sanção funcionam tanto como reforço ao cumprimento espontâneo das normas impositivas por parte de seus destinatários (função preventiva), como mecanismo de restabelecimento dos prejuízos advindos de eventual descumprimento (função indenizatória) ou ainda como reação repressiva propriamente dita do ordenamento à inobservância de suas regras (função repressiva).

As sanções tributárias, em regra, objetivam prevenir a consumação de um dano ao Erário e desempenham tal tarefa mediante técnicas de intimidação e retribuição ou ressarcimento. A intimidação ocorre através da ameaça de aplicação de penas pecuniárias ou de medidas restritivas de liberdade, em função do descumprimento do dever tributário. A previsão de um castigo funciona como uma intimidação a quem pretende descumprir o dever tributário. A sanção desempenha também uma função ressarcitória (ou retributiva) consubstanciada na efetiva imposição de consequências negativas ao autor da violação da lei tributária (castigo ou penas). (PONTES, 2000, p.134)

Quase que formulando uma regra geral, as sanções tributárias, independente da função que assumem, apresentam-se como instrumentos, colocados a disposição do legislador (formulação *in abstracto*) e do intérprete-aplicador do Direito (formulação *in concreto*), em busca do atendimento às finalidades apresentadas pela ordem jurídica. É por essa razão que Ives Gandra da Silva Martins (1980, p.26) dispõe que “as sanções aos delitos e infrações tributárias têm sempre a mesma finalidade, qual seja, forçar o pagamento do crédito público”.

Entretanto, é importante conceber que a previsão normativa autorizativa da adoção de medidas coercitivas para garantia do cumprimento das obrigações tributárias, mormente o estabelecimento e imposição das sanções cuja natureza é pecuniária, as multas, não se mostra absoluta e irrestrita, pelo contrário, deve sempre ser lida e interpretada conforme os demais preceitos normativos integrantes dessa mesma ordem jurídica, ou seja, à imposição

sancionadora estatal impõe-se limitações de ordem qualitativa e quantitativa cujo pressuposto é a efetivação de garantias e direitos de ordem individual.

Helenilson Cunha Pontes fazendo menção à obra “Teoria e prática das multas tributárias” do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho apresenta sinteticamente essa ordem de idéias, cogitando da existência de limites qualitativos, relacionados aos tipos de sanções passíveis de serem instrumentalizados, assim como da existência de limites quantitativos, relativos à dimensão da responsabilização do sujeito passivo pelo descumprimento de deveres ou obrigações de natureza fiscal.

Quanto aos limites qualitativos, segundo aquele autor, as sanções fiscais somente podem ser pecuniárias (multas), nunca privativas de liberdade ou privativas de direitos, notadamente no Brasil onde a Constituição Federal (art. 5º, LXVII) veda a prisão por dívida e garante a liberdade para o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais previstas em lei (art. 5º, XIII), bem como garante o direito de propriedade (art. 5º, XXII). Todos os direitos, direta ou indiretamente, relativos à defesa do sujeito passivo perante o Estado (ampla defesa, contraditório, legalidade, tipicidade, motivação) também se situam entre os limites qualitativos. No que tange aos limites quantitativos, Sacha Calmon entende que as multas tributárias não podem chegar ao perdimento ou ao confisco de bens. Afirma ainda que o confisco é genericamente vedado pela Constituição Federal brasileira, somente sendo admitido nos casos expressamente autorizados pelo constituinte e pelo legislador complementar, a saber nas hipóteses de danos causados ao Erário, enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública e utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas. Conclui aquele autor que uma multa excessiva, ultrapassando o razoável, para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores, caracteriza uma forma indireta de burlar o dispositivo constitucional que veda o confisco. (PONTES, 2000, p.132)

É certo que, mesmo constituindo-se como mecanismo de garantia da efetividade do cumprimento dos deveres e obrigações estipulados em normas jurídicas, deveres e obrigações esses relacionados aos recursos necessários ao atendimento das funções estatais, a previsão abstrata e principalmente a aplicação materializada das medidas de sanção tributária devem ser analisadas sempre em consonância com as condições específicas de cada ocorrência fática, e sem prejuízo da conjugação também dessa mesma medida com outros elementos de ordem normativa que integram o ordenamento jurídico, como a vedação ao confisco, a capacidade contributiva, a prestação de tutela à livre iniciativa e a valorização do trabalho, a proteção ao direito de propriedade, entre outros.

Segundo Helenilson Cunha Pontes (2000, p.137) a imposição das medidas de sanção em desfavor de um sujeito que infringe a ordem normativa consiste numa limitação a direitos de sua titularidade protegidos *prima facie* pelo mesmo conjunto normativo, daí ser imperioso que essa restrição mostre-se compatível tanto com as finalidades buscadas com sua imposição quanto com a proteção dispensada àqueles mesmos direitos individuais. Exige-se do

legislador no momento da edição abstrata de medidas sancionadoras, e do intérprete-aplicador do Direito, de modo mais específico, que sempre seja realizado um exame interpretativo acerca da razoabilidade e da proporcionalidade das medidas de restrição a direitos individuais.

Existe atualmente grande dissenso sobre a conceituação, a autonomia e também a definição da natureza jurídica atribuível aos vocábulos proporcionalidade e razoabilidade, ora como norma implícita ao ordenamento, na feição de regra ou de princípio, ou ainda como método hermenêutico de interpretação; não obstante tudo isso, é reconhecida sua relevância, sobretudo para fins de controle da natureza discricionária da atuação dos agentes públicos. A partir desses apontamentos e divergências o presente trabalho continua seu desenvolvimento.

4.1 Proporcionalidade e Razoabilidade: regra, princípio ou postulado normativo

A adoção correta dos institutos conforme as premissas e critérios postos pela natureza jurídica que os acolhe é o primeiro passo para que o intérprete-aplicador jurídico logre êxito em seu intento de justificar tanto a legitimação das medidas estatais sancionadoras, quanto os atos de controle sobre estas empreendidos.

Entre entraves científicos diversos é possível comprovar a coexistência de paradigmas distintos, mas inegavelmente complementares, na ordem da Ciência do Direito; o positivismo marcado pela maior fidelização do intérprete ao contexto semântico das proposições normativas, sem prejuízo da adoção efetiva dos inúmeros critérios hermenêuticos para a justificação de suas concepções; e o pós-positivismo tracejado pela abertura semântica das proposições e pelo alargamento da capacidade de conformação pelo intérprete dos comandos normativos às questões intrincadas.

Dessa coexistência de paradigmas, e obviamente de sua complementaridade, afastada a equivocada noção de superação, construíram-se relevantes conceituações metodológicas acerca da natureza e da identificação normativa dos institutos jurídicos, especificamente daqueles como a proporcionalidade e a razoabilidade, que são admitidos de forma unívoca como premissas do processo de interpretação do direito.

Quanto a natureza dos institutos, é possível, a partir do afastamento de especificidades, observar a formulação de duas correntes: uma que empresta à proporcionalidade e à razoabilidade natureza material, admitindo-se nessa linha ainda uma dupla caracterização; e outra que sustenta uma perspectiva meramente formal dos institutos.

Como defensor da noção conceituação material dos institutos da proporcionalidade e da razoabilidade, Adilson Josemar Puhl (2005, p.70) fazendo referência a Karl Larenz afirma

que o conteúdo específico dos institutos seria a ideia de justiça valorada em função dos bens jurídicos tutelados e conflitantes em determinadas situações. J. J. Gomes Canotilho também assume essa posição afirmando a correlação do instituto da proporcionalidade com a noção de justa medida.

Acerca da noção de dupla orientação dos institutos em questão, ou seja, da atribuição de conteúdo material e formal, importante considerar os ensinamentos do mestre Robert Alexy:

A Constituição alemã não tem natureza nem puramente material nem puramente procedimental, mas uma natureza mista material-procedimental. Dentre seus componentes materiais estão, ao lado das normas de direitos fundamentais, os dispositivos sobre os objetivos do Estado; já o cerne de sua parte procedimental é formado pelas normas sobre o processo legislativo. (ALEXY, 2011. p.522)

Xavier Phillippe também entende como adequada a noção de dupla natureza assumida pelo instituto da proporcionalidade, ora como comando normativo (*norma juridique globale*), ora como regra de controle da medida estatal exigível diante da hipótese materializada.

A linha de entendimento mais restritiva, e, portanto oposta, que defere aos institutos jurídicos em questão natureza meramente procedimental (regra de interpretação jurídica) é capitaneada por Humberto Ávila, segundo o qual esses critérios próprios da proporcionalidade e da razoabilidade sempre seriam utilizados no processo de interpretação, conjuntamente a outros conteúdos dotados de carga material, servindo como elemento de conformação destes em relação ao caso concreto.

Isso demonstra que esses exames investigam o modo como devem ser aplicadas as outras normas, quer estabelecendo os critérios, quer estabelecendo as medidas. De qualquer forma, as exigências decorrentes da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição de excesso vertem sobre outras normas, não, porém, para atribuir-lhes sentido, mas para estruturar racionalmente sua aplicação. (ÁVILA, 2001. p.191)

Partindo para uma análise da identificação normativa dos institutos, é possível observar também a formação de duas correntes: uma que associa proporcionalidade e razoabilidade à tradicional classificação das normas jurídicas em regras e princípios; e outra que confere aos institutos uma nova roupagem, aproximada à ideia de postulado normativo.

A princípio cabe considerar que tanto as regras quanto os princípios são espécies do gênero normas jurídicas, tornando-se descabida a discussão quanto à força normativa desses enunciados destinados à regulamentação de condutas.

Gustavo Zagrebelsky citado por Helenilson Cunha Pontes (2000, p.31) apresenta elementos de distinção diversos em relação à clássica pontuação havida dos ensaios doutrinários de Ronald Dworkin e Robert Alexy. Segundo o autor a distinção se processa a partir da posição do intérprete do direito em relação às espécies normativas, de forma que tendo em vista a maior especificação (*fattispecie*) apresentada pelas regras, àquele cabe somente a tarefa de aplicação da consequência da realização da hipótese normativa prevista; como os princípios não possuem uma esfera de aplicação tão precisa a atuação (*collaborazione*) do intérprete é relacionalmente mais profunda.

Retomando o tradicionalismo da distinção entre regras e princípios, ressalta-se entre as diversas tentativas doutrinárias de conceituação dos princípios o que propõe Miguel Reale:

Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a cada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários. (REALE, 1999. p.60)

Dworkin, doutrinador responsável pela fecundidade do trabalho investigativo de uma possível distinção entre regras, diretrizes e princípios define estes últimos do seguinte modo:

Denomino princípio um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade. (DWORKIN, 2010. p.36)

Seguindo na esteira do pensamento do professor de Harvard, tem-se que prepondera uma distinção lógica entre regras e princípios, de forma que, ao menos em tese, é possível no âmbito das regras uma enumeração das hipóteses de exceção à aplicação do comando nelas previsto, enquanto no âmbito dos princípios essa enumeração não pode ser operacionalizada.

No contexto apresentado, as regras seriam aplicadas no modelo do tudo ou nada (*all or nothing*), o que não ocorreria com os princípios, dado que estes são dotados de uma dimensão de relevância (PONTES, 2000, p.32)

Essa primeira diferença entre regras e princípios traz consigo uma outra. Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se entrecruzam, aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou uma política particular é mais importante que outra frequentemente será objeto de controvérsia. Não obstante, essa dimensão é uma parte integrante do conceito de um princípio, de modo que faz

sentido perguntar que peso ele tem ou quão importante ele é. (DWORKIN, 2010. p.42-43)

Se porventura duas ou mais regras apresentem-se conflitantes, estabelecendo comandos normativos opostos, seria imprescindível que uma destas perca validade, estando a opção do intérprete-aplicador condicionada à adoção das chamadas normas de sobredireito, cuja atuação é a definição do campo de atuação de outras normas jurídicas.

Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras. (DWORKIN, 2010. p.43)

No tocante aos princípios, o aparente conflito existente entre estes não enseja a adoção de um em detrimento de outro, promovendo como na instância das regras, a perda de validade de uma das normas em conflito; a solução da antinomia (conflito de normas jurídicas) passaria por um necessário exame da precitada relevância de que é dotada esta espécie normativa em razão das nuances do caso concreto.

Robert Alexy desenvolve sua teoria a partir de uma noção de sistema jurídico diversa de Dworkin, assumindo a dicotomia das normas jurídicas entre regras e princípios, assim como a premissa que empresta aos princípios específica carga normativa; contudo diverge da doutrina estabelecida no sistema da “*common law*” no modelo de distinção entre as espécies normativas, sustentando ser qualitativa a mais relevante distinção.

Helenilson Cunha Pontes (2000, p.33) aduz serem os princípios considerados mandados de otimização, determinando que algo fosse realizado na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes, ao ponto que os mandamentos contidos em regras devam ou não ser realizados conforme estabelecido em seu comando.

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. (...) Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. (ALEXY, 2011. p.90-91)

Como dito, o conflito entre regras que contêm mandamentos opostos deve ser resolvido no âmbito da validade destas, de forma que a opção do intérprete por uma ou por

outra gera a invalidação daquela preterida, cabendo ainda salientar que cumpre ao intérprete promover sua opção depois de aplicados os métodos clássicos da hermenêutica para a solução dessa espécie de antinomia (*lex posterior derogat lex priori*; ou *lex specialis derogat legi generali*).

A colisão operacionalizada entre princípios reclama mecanismos distintos de solução, ou seja, enseja a aplicação de técnicas de composição nominadas pelo autor alemão de “*lei de colisão*”, dado que a aplicação de um princípio como solução do caso concreto, a par de afastar outro que também se ajustaria ao processo decisório, não afeta a dimensão de validade de qualquer um deles, isso porque a natureza dessa espécie normativa admite que as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso específico determinem que um princípio se aplique em maior medida do que outro, e simetricamente que um ceda em proveito da incidência de outro.

A precedência de um princípio (P) em relação a outro princípio (P'), afirma Alexy, desenvolve-se segundo uma relação de precedência contingente (*bedingte Vorrangrelation*), isto é, a precedência de um princípio em face do outro somente pode ser definida segundo as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto. (PONTES, 2000, p.34)

Humberto Ávila contrapõe-se aos posicionamentos de Ronald Dworkin e Robert Alexy precisamente quanto a distinção formulada entre regras e princípios; sustentando que também no âmbito das regras jurídicas podem ser operacionalizados métodos de ponderação a partir da verificação das finalidades abstraídas de seus comandos, não se fazendo necessária a exclusão do ordenamento de uma das regras que se mostram conflitantes.

(...) ou por outras palavras: as regras não estão submetidas ao absoluto modo tudo ou nada de aplicação. (...) a diferença entre os princípios e as regras reside no modo pelo qual se dá a ponderação. As regras possuem uma pretensão terminativa, pretensão de fornecer uma regulação específica para o caso, são preliminarmente decisivas e abarcantes. Já os princípios têm uma pretensão de complementaridade e não de exclusividade, pretensão de contribuir com outras razões para a decisão da questão; são, portanto, eminentemente complementares e parciais. (ÁVILA, 2011)

Contudo, além de propor contraponto ao modo de aferição científica das distinções existentes entre regras e princípios, apresenta ainda um elemento normativo distinto, não passível de qualificação a partir das premissas que distinguem normas-regras e normas-princípio, contudo imanente ao processo de interpretação-aplicação do direito, servindo ao discurso jurídico como método de justificação racional das decisões.

Esse diverso elemento normativo proposto por Humberto Ávila, não classificável como regra ou princípio assume a denominação de postulado normativo; entendido como metanorma ou norma de segundo grau do ordenamento por servir de critério para aplicação de outras normas cujo suporte fático do caso concreto reclama incidência.

Os postulados funcionam diferentemente dos princípios e das regras. A uma, porque não se situam no mesmo nível: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidas ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas (...). (ÁVILA, 2011, p.134)

Um dos argumentos que impõe a inadmissibilidade do enquadramento dos postulados normativos como princípios ou regras faz referência ao conteúdo assumido por estas últimas, ou seja, dado que as regras classicamente são admitidas como normas descritoras de condutas, cujos mandamentos devem ser observados de modo integral e que em caso de antinomia impõe a exclusão de uma das prescrições do ordenamento; e que os princípios são normas jurídicas que estabelecem um *dever-ser* ideal, podendo seus mandamentos serem cumpridos de forma gradual sem que nos casos de colisão exija-se a eliminação de uma das proposições; observa-se que os postulados normativos não são prescritores de condutas, limitam-se a estabelecer diretrizes ao modo de interpretação-aplicação do direito, sendo destituídos da exigência de seu cumprimento integral, não podendo também ser excluídos do ordenamento na ocorrência de conflitos (ÁVILA, 2011, p.135)

Dos chamados sobreprincípios (Estado de Direito, segurança jurídica) que também são normas que atuam reflexamente sobre outras normas do ordenamento como seu fundamento semântico de justificação ou sendo por meio delas instrumentalizado, os postulados se diferenciam a partir de sua colocação no sistema jurídico, não estando inseridos ao mesmo nível das normas objeto da aplicação.

A função de instrumento de racionalização da fundamentação das decisões jurídicas, isto é, de suporte para a alternativa assumida pelo intérprete-aplicador, característica própria dos postulados normativos, se operacionaliza a partir do reconhecimento de sua imprescindibilidade no processo de compreensão, ainda que abstrata, do ordenamento jurídico como um contexto complexo de prescrições diretas e indiretas de comportamentos.

(...) na aplicação do postulado da razoabilidade, o Supremo Tribunal Federal e o Tribunal Constitucional Alemão têm deixado muitas vezes de aplicar uma regra, por entender que os princípios materiais superiores que determinam a não aplicação da

regra (dignidade humana e liberdade, por exemplo) são mais importantes do que os princípios formais que prescrevem a obediência incondicional à regra (segurança jurídica e certeza do Direito, por exemplo). (ÁVILA, 2011, p.135)

Apresentadas, ainda que de modo superficial as propostas científicas de classificação das espécies agrupadas no conceito de norma jurídica (gênero) impõe-se o posicionamento do presente trabalho quanto a definição da natureza jurídica assumida pela proporcionalidade e pela razoabilidade enquanto institutos próprios ao processo de interpretação-aplicação do Direito, especificamente no que se refere a controlabilidade das medidas estatais restritivas de direitos individuais.

Os institutos da razoabilidade e da proporcionalidade, a par de se constituírem como normas jurídicas, por sua estrutura e finalidade não devem ser considerados nem regras, nem princípios, cabendo seu enquadramento na concepção dos postulados normativos aplicativos.

Tomando por premissa a proposição apresentada por Luis Roberto Barroso (2009, p. 353-354) segundo a qual as regras constituiriam relatos objetivos, descritivos de determinadas condutas e aplicáveis a um conjunto específico de situações por meio do tradicional mecanismo da subsunção; enquanto os princípios, por seu turno, constituir-se-iam relatos dotados de um maior grau de abstração, não descritivos de condutas específicas e aplicáveis a uma variedade de situações por meio do método da ponderação; torna-se dogmaticamente incorreta a inclusão dos institutos da proporcionalidade ou da razoabilidade em qualquer uma dessas variáveis.

Conforme manifestado por Humberto Ávila, a dificuldade do enquadramento proposto inicialmente evidencia-se na divergência de concepções entre os autores que como regra ou princípio os reconhecem. Wilis Santiago Guerra Filho observa que os institutos possuem função de *topoi* argumentativo, sendo indiferente sua nomeação como regra ou como princípio; Luis Roberto Barroso os identifica como princípios, contudo reconhece a distinção entre princípios materiais e instrumentais de interpretação, estes últimos com função de diretriz interpretativa; Helenilson Cunha Pontes também identifica os institutos na figura dos princípios jurídicos, justificando-os como elemento de concretização máxima dos demais princípios do ordenamento

O emprego do termo princípio, nesse contexto, prende-se à proeminência e à precedência desses mandamentos dirigidos ao intérprete, e não propriamente ao seu conteúdo, à sua estrutura ou à sua aplicação mediante ponderação. Os princípios instrumentais de interpretação constitucional constituem premissas conceituais, metodológicas ou finalísticas que devem anteceder, no processo intelectual do intérprete, a solução concreta da questão posta. (BARROSO, 2009. p.371)

Os princípios e regras são comandos prescritivos de maior ou menor especificidade que se colocam ao nível das normas jurídicas, sendo aplicáveis objetivamente às condições factuais presentes nos casos concretos; os postulados situam-se em plano normativo distinto, colocam-se ao nível das metanormas jurídicas (normas de segundo grau) dado que se relacionam à forma de estruturação e aplicação daquelas normas jurídicas às condições factuais dos casos concretos.

Diversamente do que propõe parcela da doutrina e em linha conclusiva à proposta assumida, os postulados não são normas finalísticas pelo fato de não reclamarem a pronta realização de um fim (função dos princípios); se colocam a serviço do intérprete-aplicador como técnica, instrumento de estruturação da aplicação das demais normas jurídicas que tem como objeto a promoção de um fim específico. Os postulados também não são normas imediatamente descritivas de comportamentos, que exigem do intérprete-aplicador a subsunção dos fatos às hipóteses abstratamente previstas no mandamento da proposição; servem na verdade como mecanismo de estruturação do processo de aplicação destes mesmos mandamentos, promovendo, entretanto, uma ampliação do campo de avaliação ao assumir como premissa relevante, elementos como a adequação, a necessidade e a conformidade das medidas restritivas estabelecidas.

(...) a proporcionalidade, por exemplo, não pode ser considerada uma espécie de princípio, porque não tem elevado grau de abstração e generalidade: ela dirige-se a situações determinadas (colisão entre princípios em razão da utilização de um meio cuja adoção provoca efeitos que promovem a realização de um princípio, mas restringem a aplicação de outro) e a pessoas determinadas (sujeitos, normalmente autoridades públicas, que adotam medidas com a pretensão de realizar determinados princípios). Também não pode ser considerada uma regra, pois não tem uma hipótese e uma consequência que permita a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma. Em vez de uma hipótese de fato ou da definição de um efeito, a proporcionalidade estabelece uma estrutura de aplicação, algo bem diverso. (ÁVILA, 2011. p.150)

Em manifestação proferida pelo Ministro Eros Grau no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855/PR (BRASIL, 2008), é possível observar evidente distinção ontológica entre princípios jurídicos, cuja previsão constitucional mostra-se expressa ou implícita e que eventualmente entram em colisão diante das especificidades do caso concreto, e postulados normativos, assumidos na condição de metanormas jurídicas, normas auxiliares ao processo de interpretação e aplicação de outras normas jurídicas.

Na questão litigiosa, que será pontualmente abordada em momento posterior desse trabalho, discutia-se a constitucionalidade de norma estadual que exigia que os distribuidores promovessem à vista do consumidor a pesagem dos botijões de gás comercializados; discutia-

se no julgamento a operacionalidade dessa pretensão normativa demonstrando que interesses jurídicos diversos encontravam-se em conflito; de um lado a proteção ao consumidor e de outro a liberdade de exercício de atividade econômica sem imposição de custos imoderados.

Em suas manifestações a todo o momento o Ministro da Corte Suprema exortava aos demais membros da Corte que evidenciassem quais os interesses jurídicos em conflito, aduzindo à proporcionalidade como instrumento capaz de auxiliar no processo de compatibilização daquilo que se pretendia com a decisão.

Eu pediria ao Tribunal que dissesse: há uma ofensa a tal ou qual preceito constitucional. Singelamente, sem explicitar que há uma ofensa ao tal princípio da proporcionalidade, que nem é princípio; é uma pauta, é um método de avaliação da ofensa, ou não, à Constituição. Não por conta de não proporcionalidade, mas de violação de um dos direitos fundamentais que se considere. Isso é muito importante pois o que é dito nesta Corte, amanhã ou depois, será ensinado. É fundamental explicitar-se isso que foi dito agora, com muita clareza, pelo Ministro Gilmar Mendes. Nós não estamos julgando segundo a proporcionalidade, mas eventualmente dizendo que, por não ser proporcional em relação à liberdade, à afirmação da igualdade, por exemplo, julgamos inconstitucional. Mas a inconstitucionalidade está referida não à proporcionalidade ou à razoabilidade, porém a direito fundamental que tenha sido violado pelo texto. (BRASIL, 2008)

O que propõe o Ministro Eros Grau é que seja observado o postulado da proporcionalidade, assimilada a razoabilidade como seu aspecto, como instrumento dado ao intérprete-aplicador para a operação de verificação da legitimidade constitucional de medidas estatais restritivas de direitos individuais; tanto é assim que é impossível ofender o postulado sem que algum outro preceito constitucional esteja sendo diretamente transgredido, ou seja, o teste de proporcionalidade é condição para determinação se, e em qual medida, um preceito constitucional é ofendido por comportamento estatal restritivo de direitos individuais.

A aceção da proporcionalidade como metanorma jurídica, mecanismo interpretativo que confere ao intérprete-aplicador condição de realizar os testes de adequação, necessidade e conformidade constitucional das medidas restritivas amolda-se perfeitamente à proposta evidenciada em capítulo precedente, quando se enfrentou o reconhecimento da inclusão do critério quantitativo como um dos elementos de reconhecimento da relação jurídica estabelecida no âmbito do mandamento da norma de sanção.

Essa pretensão tem por objetivo principal exigir do intérprete-aplicador do Direito que realize o exame de proporcionalidade e/ou razoabilidade da medida restritiva de direitos em conformidade com as condições fáticas da demanda levada à sua apreciação, garantindo que as restrições eventualmente impostas demonstrem ser adequadas, necessárias e conformes aos demais preceitos constitucionais de tutela dos direitos individuais, ou seja, que o cumprimento

da estrita legalidade (previsão normativa da sanção) não se mostre atentatório contra outros preceitos estruturais da ordem jurídica (capacidade contributiva, vedação ao confisco, proteção à iniciativa privada).

4.2 Proporcionalidade: evolução histórica

Conforme assevera Paulo Roberto Coimbra (2007, p.305) o termo proporcionalidade por sua própria nomenclatura carrega em seu bojo a ideia de medida certa, ponderação, contrabalanceamento, adequação e ajustamento, desempenhando uma função moderadora, de apelo ao sopesamento na determinação da adequada relação entre dois ou mais sujeitos.

Acerca do conteúdo material do termo, sustenta Helenilson Cunha Pontes:

Esta noção de “justa medida” é nota marcante na construção do conteúdo material do princípio da proporcionalidade pela doutrina e jurisprudência ocidentais. Neste sentido, inúmeras vezes, sobretudo na jurisprudência, faz-se apelo ao princípio da proporcionalidade como ferramenta discursiva no processo de decisão jurídica para representar o adequadamente justo ao caso concreto. (PONTES, 2000. p.43)

Independentemente da natureza jurídica atribuída, a proporcionalidade tendo se consolidado a partir da noção de justo como apropriado, de adequado às condições deduzidas do caso concreto, se apresenta como elemento auxiliar e mesmo de condução do intérprete no processo decisório, afastando a ocorrência de decisões desmedidas, contrárias aos fundamentos do ordenamento e aos próprios interesses dos envolvidos.

Paulo Bonavides (2004, p.398) informa ser o princípio²¹ da proporcionalidade muito antigo, relacionável certamente à filosofia grega, mas empresta relevância à sua redescoberta, com traços marcantes principalmente na doutrina do direito constitucional do século passado.

Não obstante a constante menção ao desenvolvimento do postulado na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, a partir da segunda metade do século XX, a formulação atual pressupõe um longo trajeto cuja origem identifica-se, provavelmente, nos tempos da Grécia Antiga, mais precisamente com a conformação da noção de proporcionalidade como justa medida na formulação da conceituação de justiça de Aristóteles. Também no antigo Direito Romano, a noção formulada pelos pretores quanto a relação entre a agressão ou ofensa

²¹ A menção ao termo “princípio da proporcionalidade” segue o entendimento adotado pelo professor Paulo Bonavides, o qual defende o instituto como princípio inerente à ordem dos direitos fundamentais; em nossa posição, pelas razões anteriormente expostas, a proporcionalidade e/ou a razoabilidade ontologicamente são postulados normativos, cujo manejo torna-se imprescindível na solução de contendas em que haja necessidade de conformação de interesses jurídicos conflituosos.

sofrida e a correspondente reação apresenta-se como traço histórico da proporcionalidade. (FERRAZ, 2009, p.75)

O contexto evolutivo do postulado da proporcionalidade é demarcado pela ideia de compatibilização entre meios e fins, independente da matriz conceitual que se assimile, de forma que quando os meios destinados a realização de um determinado fim não se mostrem apropriados, entendendo-se aqui inapropriação em um conceito amplíssimo, demonstra-se a desproporção, e, portanto o manifesto excesso que justifica a adoção de medidas de controle.

Carlos Roberto Siqueira Castro citado por Leonardo de Araújo Ferraz (2009, p.76), nesse mesmo esquema de raciocínio, ensina que a proporcionalidade traz em seu bojo um sentido deontológico de busca pelo meio mais equitativo, menos excessivo e mais apropriado a regular as relações humanas, seja por via da legislação, da jurisdição ou da administração.

Carrega em seus fundamentos a noção de proporcionalidade também a figura estatal que se consolida a partir da figura do contrato social, onde cada indivíduo renega parcela de suas liberdades individuais em prol da formação de um ideário de interesse coletivo, mais precisamente em favor de um ente abstrato, cuja função é a garantia dos ideais de segurança, certeza jurídica e pacificação social, mesmo que para isso aquelas mesmas liberdades individuais tenham que eventualmente sofrer restrições ou condicionamento.

A mencionada ideia de proporcionalidade residiria justamente na concepção do Estado de Direito, isto é, no fato de que em regra deve ser pleno o exercício das liberdades individuais, admitindo-se restrições interventivas estatais somente em casos de excepcional necessidade, sempre com limitação relacionada ao extremamente indispensável.

Com base nessa mesma perspectiva histórica, Helenilson Cunha Pontes (2000, p.44) acredita estar enraizada a noção de proporcionalidade como mecanismo de limitação ao arbítrio estatal inscrito na Carta Magna Inglesa, outorgada pelo Rei João Sem Terra, em 1215, donde se extraía que as multas cominadas às práticas delituosas deveriam ser proporcionais a gravidade ou horror do comportamento indesejado, resguardando-se de qualquer modo a manutenção do mínimo necessário à subsistência do infrator.

Montesquieu, em sua obra “O espírito das leis” antecipa aquilo que modernamente se apresenta como uma das grandes garantias individuais, a necessária proporcionalidade entre a definição e gravidade dos delitos e as penalidades impostas pela lei; afirma “ser essencial que as penas se harmonizem porque é essencial que se evite mais um grande crime do que um crime menor, aquilo que agride mais a sociedade do que aquilo que a fere menos”. (PONTES, 2000. p.44)

Pelas mãos de pensadores iluministas como Beccaria, a noção de proporcionalidade entre infração e pena foi resgatada séculos mais tarde. Paulo Roberto Coimbra (2007, p.306) menciona que Beccaria além de combater o excessivo rigor na imposição das penas reconhece a necessidade de compatibilização destas através da proporcionalidade à antijuridicidade do delito.

Para Cesare Bonasena, o marquês de Beccaria:

o interesse de todos não é somente que se cometam poucos crimes, mais ainda que os delitos mais funestos à sociedade sejam os mais raros. Os meios que a legislação emprega para impedir os crimes devem, pois, ser mais fortes à medida que o delito é mais contrário ao bem público e pode tornar-se mais comum. Deve, pois, haver uma proporção entre os delitos e as penas. (BECCARIA, 2002. p.123)

George Dellis, citado por Paulo Roberto Coimbra (2007, p.306) após destacar a origem penal da necessária correlação lógica entre o cometimento da infração e sua respectiva sanção, ressalta a admissibilidade de sua incidência também em outros ramos do direito, aduzindo que *“le droit administratif répressif s’aligne sur le droit penal en imposant à l’autorité administrative répressive une limitation analogue”*.²²

Afirmando essa mesma condição de extensão para além dos muros dos delitos penais, da constatação da correlação entre ilícito e sanção cominada, J. J. Gomes Canotilho demonstra o acolhimento da proporcionalidade como princípio geral do direito:

O princípio da proporcionalidade dizia primitivamente respeito ao problema da limitação do poder executivo, sendo considerado como medida para as restrições administrativas da liberdade individual. É com este sentido que a teoria do Estado o considera, já no séc. XVIII, como máxima suprapositiva, e que ele foi introduzido, no séc. XIX, no direito administrativo como princípio geral do direito de polícia (cfr. art. 272.71). Posteriormente, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo, também conhecido por princípio da proibição de excesso (*Übermassverbot*), foi erigido à dignidade de princípio constitucional. (CANOTILHO, 1993, p.382)

A incidência da proporcionalidade no âmbito do exercício do poder de polícia estatal marcava a imperiosidade do condicionamento das limitações impostas aos direitos individuais ao exato dimensionamento da ofensa ao interesse coletivo, exercício análogo ao realizado no campo do direito penal entre a intensidade da sanção e a ofensa ao bem tutelado pela norma jurídica.

²² O direito administrativo repressivo alinha-se ao direito penal impondo à autoridade administrativa repressiva uma limitação análoga. (*tradução livre*)

A doutrina administrativa pretendia impor um limite jurídico de caráter substancial ao exercício das funções estatais, notadamente no que tange à disciplina da liberdade e da propriedade dos indivíduos, através do então já reconhecido poder de polícia. A fórmula de concretização deste controle constituía-se na exigência de uma relação proporcional (*Verhältnismässig*) entre o fim buscado pelo Estado no exercício do poder de polícia (manutenção da ordem pública) e o meio utilizado para atingir tal desiderato. (PONTES, 2000, p.45)

Reconhecidamente a proporcionalidade se coloca na posição de instrumento de controle da atuação do Estado, impedindo, *a priori*, a adoção de medidas excessivas em detrimento dos direitos individuais; sendo estendido paulatinamente ao todos os ramos do direito, justificando-se ou sendo justificada por outras premissas, tais como o Estado de Direito ou mesmo a regra de vedação ao excesso.

É nesse contexto que a proporcionalidade assume contornos mais sofisticados, com funcionalidades distintas. A proporcionalidade, juntamente com o preceito da proibição de excesso, é resultante da essência dos direitos fundamentais e do caráter aberto dos sistemas jurídicos, que demandam processos decisórios repletos de ponderações e raciocínios fundamentados. Proíbem-se intervenções desnecessárias e excessivas, apesar do fato de que o excesso ou a desnecessidade nem sempre resultam claramente definidos em leis ou nas Constituições. (OSÓRIO, 2005. p.226)

Helenilson Cunha Pontes (2000, p.46) identifica a densificação do instituto com o labor jurisprudencial do Tribunal Constitucional Federal Alemão (*BVerfG*), sobretudo na segunda metade do século XX, especificamente na preocupação permanente com o arbítrio no exercício do poder estatal (*status negativus*), e com a progressiva afirmação dos direitos fundamentais garantidos no texto constitucional (*status positivus*).

Paulo Bonavides ao traçar a evolução do postulado na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão assim destaca:

Os alemães chegaram tarde, caminhando do Direito Administrativo para o Direito Constitucional, mas aqui se alojaram com tamanho ímpeto renovador e originalidade de posições doutrinárias que sem eles o princípio da proporcionalidade no direito continental europeu dificilmente teria logrado a dignidade de princípio da Constituição, do Estado de Direito e da salvaguarda dos direitos fundamentais (...) Mas foi depois da segunda Grande Guerra Mundial, após o advento da Lei Fundamental, e sobretudo com a jurisprudência do Tribunal Constitucional, que o princípio da proporcionalidade logrou, tanto na Alemanha como na Suíça, uma larga aplicação de caráter constitucional (...). Aliás, em dois célebres julgamentos, o “*Luth-Urteil*”, de 15 de janeiro de 1958 e o “*Apotheken-Urteil*”, de 11 de junho de 1958, o Tribunal de Karlsruhe firmou posição interpretativa sobre direitos fundamentais, abrindo caminho à aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria constitucional da mais alta relevância; no primeiro caso, concernente ao direito de opinião, ao exercício de uma liberdade com caráter de garantia institucional, mais precisamente de garantia de instituto (*Institutsgarantie*), e no segundo caso, respeitante ao livre exercício da profissão, nomeadamente às limitações que lhe são possíveis traçar. (BONAVIDES, 2004, p.407-408)

Os casos mencionados pelo jurista cearense como indicativos da evolução do instituto da proporcionalidade na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão demonstram com clareza os pilares sobre os quais o instituto se edificou: *i*) a limitação ao arbítrio no exercício do poder estatal de um lado; e *ii*) a afirmação progressiva da eficácia dos direitos fundamentais garantidos constitucionalmente de outro.

A progressiva afirmação da eficácia dos direitos fundamentais, constante do caso *Luth-Urteil*, ressoa do reconhecimento pelo Tribunal Constitucional de três premissas relacionadas aos referidos direitos: *i*) sua dimensão objetiva; *ii*) sua eficácia horizontal; e *iii*) a necessidade de ponderação das questões fáticas no caso de colisão de direitos dessa mesma natureza.

Na decisão, o Tribunal Constitucional Alemão proveu reclamação constitucional apresentada por Eric Luth, judeu que presidia o Clube de Imprensa e que havia promovido manifesto contra a exibição de um filme produzido por Veit Harlan, produtor de cinema que no período de dominação nazista havia produzido filmes de exortação ao regime, manifesto esse que conclamava os “alemães decentes” a não assistirem ao filme, o que culminou no fracasso da produção e na causação de prejuízos àqueles que haviam investido recursos na produção; na reclamação Luth, que havia sido condenado nas instâncias originárias sustentava a aplicabilidade do direito constitucional de liberdade de manifestação em detrimento de cláusula contida na legislação civil alemã que determinava ao causador de eventuais danos o ressarcimento dos respectivos prejuízos. O Tribunal Constitucional reconheceu numa única oportunidade, o caráter objetivo dos direitos fundamentais com sua incidência sobre relações eminentemente privadas e a necessidade de ponderação das questões fáticas envolvidas em razão da existência de conflito entre direitos de uma mesma natureza.

Por seu turno, a imposição de limitações ao exercício do poder estatal encontra amparo na decisão proferida pelo Tribunal Constitucional no caso *Apotheken-Urteil*. Na decisão o *BVerfG* definiu, ainda que preliminarmente, as linhas básicas da aplicação do instituto da proporcionalidade em medidas restritivas de direitos individuais fundamentais: *i*) a exigência de adequação da medida restritiva; *ii*) a estrita necessidade da atuação; e *iii*) a indispensável relação de proporcionalidade entre o fim da medida restritiva e a intensidade da restrição estabelecida.

Trata a questão de negativa dada pelo Estado da Bavaria, com fundamento em lei que impunha condições para a concessão de autorização para abertura de estabelecimentos comerciais, à pretensão de um farmacêutico recém emigrado da Alemanha Oriental em obter

licença para instalação de seu estabelecimento; apresentada reclamação constitucional contra a decisão administrativa e contra a própria lei o Tribunal Constitucional entendeu que a liberdade profissional deve ser regulada na razoável consideração do interesse público a ser tutelado, não sendo relevantemente suficientes questões comerciais ou de concorrência para fins de restrição a garantias individuais de realização da própria pessoa.

Não obstante demonstrada a efetiva adoção do instituto pelo Tribunal Constitucional e sua adequação principalmente no estabelecimento de limites ao exercício dos poderes estatais, Paulo Bonavides ainda sustenta não terem sido estes os casos paradigmáticos que definiriam precisamente as condições de aplicabilidade do instituto da proporcionalidade.

O Tribunal Constitucional da Federação Alemã, durante muitos anos, vacilou quanto à terminologia e a fixação de um conteúdo teórico referente ao princípio da proporcionalidade. A linguagem, os conceitos, a aplicação do princípio suscitaram não raro dúvidas e confusões oriundas também da falta de unidade dos arestos no tratamento da matéria (...). (BONAVIDES, 2004, p.409)

Informa o professor Paulo Bonavides que somente com a decisão de 16 de março de 1971, sobre armazenagem de petróleo (*Erdölbevorrattung*) definiu-se com clareza pela Corte Constitucional Alemã a natureza e essência do instituto da proporcionalidade:

O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e necessário para alcançar o objetivo procurado. O meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado; é necessário, quando o legislador não poderia ter escolhido outro meio, igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse da maneira menos sensível o direito fundamental. (BONAVIDES, 2004, p.409-410)

Gilmar Mendes (2000, p.248) discorrendo sobre a mencionada decisão ensina que exatamente em aresto que consagra a autonomia política do legislador no estabelecimento de objetivos e meios para sua consecução pôde o Tribunal Constitucional procedimentalizar a aplicação do postulado da proporcionalidade, especificamente no que toca ao controle de constitucionalidade da lei em face de diversos outros princípios da ordem jurídica. Na decisão restou assentado que “a inconstitucionalidade de uma providência legal por desconformidade ou inadequação aos fins somente pode ser constatada em casos raros e especiais”, dados os limites de conformação dos poderes outorgados ao legislador.

Uma lei será inconstitucional, por infringente ao princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso, diz o *Bundesverfassungsgericht*, “se se puder constatar, inequivocamente, a existência de outras medidas menos lesivas”. (MENDES, 2000, p.249).

Fábio de Oliveira (2007, p.89) menciona ainda outra importante questão extraída do julgamento do caso *Erdölbevorratung*; segundo o autor a jurisprudência em consonância com a doutrina consolidou apenas dois níveis de avaliação do instituto da proporcionalidade, a adequação da medida para atingir o fim proposto e a necessidade da adoção daquela providência, isto é, a imposição apenas do grau de restrição extremamente indispensável; continua assentando ser originado do próprio direito alemão o terceiro aspecto do postulado da proporcionalidade, qual seja, a proporcionalidade em sentido estrito, que se refere à ponderação entre os benefícios e os malefícios decorrentes da execução da medida, mecanismo apto a aferir ser ou não compensatório o manejo de determinada medida restritiva.

Embora tenha preponderância no direito alemão, o instituto da proporcionalidade também pode ser objeto de observação em legislações e no labor jurisprudencial de Cortes Judiciais de diversos países continentais europeus, tais como França, Suíça, Itália, Espanha e Portugal²³.

No Direito português, conforme ensina o Ministro Gilmar Mendes (2000, p.249), a proporcionalidade em sentido amplo, conhecida como princípio da proibição de excesso (*Ubermassverbot*), foi alçada à condição de princípio constitucional consagrado no art. 18, 2, do texto constitucional lusitano, que dispõe que “a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”.

Na França, informa Leonardo de Araújo Ferraz (2009, p.78) ser no âmbito da jurisdição administrativa que o postulado da proporcionalidade recebe importância, sobretudo como forma de controle do exercício arbitrário do poder discricionário através da doutrina do desvio de poder (*détournement du pouvoir*), principalmente pelo Conselho de Estado, órgão que detém competência definitiva para questões relacionadas ao contencioso administrativo. Também discorre sobre a matriz francesa do instituto da proporcionalidade o professor Fábio de Oliveira:

A primeira decisão do Tribunal administrativo francês, homologada pelo Imperador, que se constitui como semente dessa figura de controle jurisdicional, foi o famoso aresto no caso *Lesbats*, emitido em 25 de fevereiro de 1864 e confirmado por outra decisão de 7 de junho de 1865. Anulando ato do Prefeito de Fontainebleau que, no uso do poder de polícia, negara autorização ao recorrente para o ingresso de suas viaturas

²³ Enfatizando a verificação do desenvolvimento histórico do instituto em países do continente europeu ver obras de: PUHL, Adilson Josemar. O princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade, 2005; OLIVEIRA, Fábio de. Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade, 2007; BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 2004.

no pátio da estação de estrada de ferro a fim de servir aos passageiros que desembarcavam, caracterizou a decisão judicial que o objetivo do ato administrativo não era, como devia ser, o fim daquela competência discricionária, o atendimento satisfatório dos usuários, mas em verdade o de garantir a outro transportador, já autorizado, o monopólio do serviço. (OLIVEIRA, 2007, p.86)

Paulo Bonavides (2004, p.415) adverte que o mesmo desenvolvimento da doutrina do *détournement du pouvoir* não é reconhecido no contexto da jurisdição constitucional francesa, cuja substância do princípio conhece e aplica, mas com absoluta ignorância em termos de rigor metodológico. Fazendo referência a Guy Braibant sustenta:

Até o presente, o princípio da proporcionalidade não foi reconhecido no sistema francês; não tem sido afirmado como tal, nem na jurisprudência, nem na doutrina – mas isso não quer dizer que ele não desempenha nenhum papel. O termo “proporção” tem sido empregado reiteradas vezes nos arestos do Conselho de Estado, nas conclusões dos delegados de governo e nos comentários da doutrina. E mesmo quando não aparece expressamente, a ideia se acha subjacente. O juiz administrativo tem, em suma, aplicado o princípio da proporcionalidade sem saber o que faz ou mais exatamente sem dizer. (BONAVIDES, 2004, p.416)

Considerando o ordenamento jurídico brasileiro, do mesmo modo que na Alemanha, a proporcionalidade não se apresenta expressa textualmente na lei fundamental, sendo admitida sua positividade como decorrência lógica da figura do Estado de Direito. Fábio Medina (2005, p.224) sustenta que a atual figura do Estado de Direito não pode apresentar-se dissociada do regime democrático, dado que a vigência da lei supõe a presença de um legislador democraticamente constituído; e disso resulta o estabelecimento de mecanismos de controle da própria lei, do Estado legislador, ao ponto que por não serem toleradas ações arbitrárias os poderes públicos também estariam submetidos ao direito.

Nesse sentido é o trecho do aresto do Tribunal Constitucional Federal Alemão citado por Fábio de Oliveira que apresenta em conexão lógica a forma de concepção do postulado na Alemanha, que em medida não tão sistematizada, corresponde ao enfrentamento da questão no Brasil principalmente pelo Supremo Tribunal Federal.

(...) en la República Federal de Alemania, el principio de proporcionalidad tiene rango constitucional. Se deriva del principio del Estado de Derecho, en razón de la esencia misma de los derechos fundamentales que, como expresión de la pretensión de libertad general de los ciudadanos frente al Estado, no pueden ser limitados por el Poder Público más allá de los que sea imprescindible para la protección de los intereses públicos. (OLIVEIRA, 2007, p.88)

4.3 Razoabilidade: evolução histórica

Por seu turno, o postulado da razoabilidade diversamente da proporcionalidade possui fincas no direito anglo-saxão, a partir da cláusula da *Law of the land* inserta na *Magna Charta Libertarum* de 1215, e também na evolução da cláusula do *Due Process of Law* no âmbito do direito norte-americano.

A cláusula da *Law of the land* configura uma conquista histórica dos barões ingleses frente às arbitrariedades cometidas pela Coroa, garantindo-se aos cidadãos ingleses desde sua inclusão, como pressuposto necessário à aplicação de qualquer espécie de medida restritiva de direitos, a sujeição a julgamento regular e em harmonia com as leis do país, consistindo em ilegalidade (arbitrariedade) a aplicação de sanções de modo distinto.

A doutrina é uníssona em apontar, no sistema da *common law*, a cláusula *law of the land* (*per legem terrae*), prevista no art. 39, da Magna Carta Inglesa de 1215, como fonte do princípio da razoabilidade. No ano de 1354, sob o Reinado de Eduardo III, é editada lei (*Statute of Westminster of the Liberties of London*) que substitui a locução *per legem terrae* pelo termo *due processo of law*. O dispositivo, sem perder a sua exclusividade processualística, é confirmado e ampliado em significado pela *Petition of Rights* (1628), pelo *Habeas Corpus Act* (1679), pelo *Bill of Rights* (1689), pelo *Act of Settlement* (1701), dentre outros documentos ingleses. A cláusula aparece inspirada em conotações do Direito Natural a limitar os poderes do Rei. (OLIVEIRA, 2007, p.82)

Nos Estados Unidos da América, informa Fábio de Oliveira (2007, p.83), a cláusula de garantia ao *due process of law* é recepcionada, assumindo feição constitucional, com sua incorporação pela 5ª Emenda (1791), assim como pela 14ª Emenda (1868) à Constituição norte-americana de 1787²⁴, constando mesmo antes disso em diversas Declarações de Direitos e Constituições Estaduais. Luís Roberto Barroso (2010, p. 224) assegura ser a cláusula do *due process of law* uma das principais fontes da jurisprudência da Suprema Corte Americana nos últimos dois séculos.

Autores como Fábio de Oliveira (2007, p. 84), Luís Roberto Barroso (2010, p. 225), Adilson Josemar Puhl (2005, p. 41) são acordes ao referirem-se a evolução da cláusula *due process of law* no direito norte-americano, apontando sua trajetória por duas importantes fases na jurisprudência da Suprema Corte: uma fase de caráter estritamente processual (*procedural*

²⁴ Em nota de rodapé, Luís Roberto Barroso (2010, p.224) dispõe que as dez primeiras emendas (*Bill of Rights*) foram aprovadas em 15/12/1791; a 5ª Emenda à Constituição norte-americana de 1787 estabeleceu que “ninguém poder ser privado da vida, liberdade ou propriedade sem o devido processo legal”; contudo o preceito vinculava apenas o Governo Federal, não se aplicando às ingerências formuladas pelos Estados da federação; somente com a edição da 14ª Emenda, setenta anos mais tarde e depois do fim da guerra civil, estendeu-se expressamente essa garantia individual às ingerências estaduais.

due process of law) e uma fase de cunho material (*substantive due process of law*), essa última apontada como fundamento do criativo exercício de jurisdição constitucional por parte da Suprema Corte norte-americana.

Carlos Roberto Siqueira Castro citado por Luís Roberto Barroso (2010, p. 225) refere-se à segunda fase da cláusula do *due process of law* como importante instrumento de defesa dos direitos individuais, ensejando o controle do arbítrio legislativo e da discricionariedade governamental. Sustenta ainda, e aqui se encontra o ponto de relevância, que por intermédio da feição substantiva do devido processo legal procede-se ao exame de razoabilidade (*reasonableness*) e de racionalidade (*rationality*) das normas jurídicas e dos atos estatais.

Fábio de Oliveira revisitando decisões da Suprema Corte norte-americana evidencia as fases pelas quais passou a cláusula do devido processo legal:

É emblemático deste momento o conjunto de julgados denominados *Slaughterhouse Cases* (1873). Na oportunidade, a Suprema Corte, em maioria apertada (cinco a quatro), declara a impossibilidade do exame judicial acerca do mérito das leis. A Corte entende que o *due process of law* apenas permite a averiguação quanto aos ditames procedimentais para a edição da norma, não da sua substância. Em *Munn v. Illinois* (1877), o citado Tribunal se recusa a apreciar a razoabilidade da fixação governamental da tarifa de determinado produto e assinala: a alternativa contra o mau conteúdo das leis deve ser a reprovação popular pelas eleições (as urnas), não o Judiciário que somente pode inquirir da formalidade do processo legislativo. A teoria do *substantive due process of law* começa sua ascendência em fins do séc. XIX. Passa-se ao exame do conteúdo, substância, mérito das leis e dos atos do Poder Público – ganha sede no direito material. Em *Mugler v. Kansas* (1877), a Corte indica fronteiras que devem ser cumpridas pela legislação sob pena de invalidação jurisdicional: relação conduta/fim e direitos fundamentais. No caso *Allgeyer v. Louisiana* (1897), o órgão de cúpula do Judiciário estadunidense, pela primeira vez, nulifica uma lei com base no devido processo legal e, assim, consagra a tomada da versão material da cláusula. Os estudiosos indicam o litígio entre *Lochner v. New York* (1905) como um símbolo deste período: a Suprema Corte decide ser inconstitucional lei que estipula jornada máxima de trabalho em dez horas por dia (sessenta por semana) para os padeiros, pois tal norma vai de encontro com a consideração da liberdade contratual entre empregador e empregado. (OLIVEIRA, 2007, p.84)

A doutrina do *substantive due process of law* enfrentou resistência nos Estados Unidos a partir da eleição do Presidente Franklin Roosevelt (1932) que por meio da política do *New Deal* assumiu postura intervencionista de cunho social por parte do Estado sobre as relações econômicas particulares. Conduzidas reclamações contra os dispositivos normativos junto à Suprema Corte, o tribunal fiel ao precedente *Lochner v. New York* declarou inconstitucionais diversas leis importantes para o plano de recuperação econômica elaborado pelo Executivo, criando uma condição de instabilidade entre os Poderes, tanto que, reeleito presidente (1936) Roosevelt enviou mensagem ao Congresso intentando fosse alterada a forma de composição

da Suprema Corte (*court-packing plan*²⁵); tal pretensão não foi aprovada pelo Congresso, contudo a pressão política foi suficiente para mudar a orientação da Corte fazendo com que se abdicasse a enfrentar o mérito de normas de cunho econômico. (BARROSO, 2010, p. 228)

Ouçamos a respeito o professor Adilson Josemar Puhl (2005, p. 44)

(...) a terceira fase do devido processo legal substantivo teve seu cerne quando do julgamento do caso *United States v. Carolene Products* (1938) onde, na nota de rodapé nº 04, integrante do voto do Justice Stone, aparece a distinção entre liberdades econômicas e não econômicas. Após esse julgamento, a Suprema Corte desenvolveu a ideia de que no caso das liberdades econômicas, os tribunais deveriam adotar conduta de deferência aos outros Poderes, harmonizando a atuação de cada um deles. Contudo, nas liberdades não econômicas, ou seja, no âmbito das liberdades pessoais (por exemplo: liberdade de expressão, de religião, de participação política, de privacidade, entre outras) o intervencionismo judicial seria indispensável. Assim, no campo das liberdades pessoais, cabe ao Poder Judiciário atuar firmemente para assegurar efetivamente o respeito aos direitos consagrados aos indivíduos, principalmente quanto à proteção das minorias.

Suzana Toledo de Barros citada por Adilson Josemar Puhl (2005, p.45) argumenta terem os conceitos de devido processo legal e de razoabilidade corrido o mundo a partir de sua formulação no direito constitucional norte-americano, repercutindo sobre ordenamentos jurídicos atentos à busca do equilíbrio entre o exercício dos poderes estatais e a preservação, na maior medida possível, dos direitos individuais dos destinatários daquela atuação.

É o instituto da razoabilidade, expressão da tradição jurisprudencial norte-americana, assim como o instituto da proporcionalidade, expressão da tradição jurisprudencial germânica, um conjunto de parâmetros de verificação, de análise dos atos praticados pelo Poder Público, sobretudo os restritivos de direitos individuais, com vistas a aferir sua adequação, necessidade e conformidade relacional com as características e nuances dos casos concretos, de forma que é razoável o que seja conforme a razão, o que não se mostre arbitrário ou excessivo, o que se mostre moderado e conforme a premissas contidas no âmbito do mesmo ordenamento.

4.4 Proporcionalidade e razoabilidade: evolução histórica na ordem jurídica brasileira

Tomando em linha de consideração a evolução dos institutos da razoabilidade e da proporcionalidade na construção jurisprudencial dos Tribunais brasileiros²⁶, uma impressão

²⁵ Em nota de rodapé, Luís Roberto Barroso (2010, p.228) explica que a lei proposta consistia que para cada Juiz da Suprema Corte com idade superior a 70 anos e que estivesse exercendo a judicatura há mais de 10, poderia o Presidente nomear um novo, desde que o número total de ministros não excedesse de 15.

²⁶ É no âmbito das decisões do Supremo Tribunal Federal que os postulados demonstram sua evolução histórica, assim como o formato, por vezes inadequado, de recepção pela ordem jurídica nacional, criativa na incorporação e transmutação de conceitos jurídicos construídos paulatinamente em ordenamentos alienígenas.

preliminar permite aduzir a existência de formulação teórica expressiva na forma de aplicação desses postulados, sobretudo pelo Supremo Tribunal Federal.

Entretanto um trabalho mais percuciente acerca do conteúdo e fundamento dos votos demonstra condição diversa, não se vislumbrando na vastíssima maioria dos julgados uma preocupação relacionada à estrutura formulada cientificamente para aferição desses institutos, ou seja, não consta preocupação dos intérpretes-aplicadores do Direito com a sujeição das medidas estatais restritivas de direitos ao exame de sua razoabilidade e/ou proporcionalidade, a saber, aos testes da adequação da medida ao fim proposto, da necessidade de adoção daquele meio em razão da inexistência de outro reputado menos gravoso, e da avaliação da preponderância dos benefícios em relação aos malefícios da medida imposta.

Leonardo de Araújo Ferraz (2009, p.103) referindo-se a autores como Luís Virgílio Afonso da Silva e Gustavo Ferreira Santos defende ter o Supremo Tribunal Federal construído um verdadeiro babel terminológico-conceitual envolvendo em diferentes arestos expressões como proporcionalidade, razoabilidade, princípio da proporcionalidade, princípio da razoabilidade, devido processo legal, sem, contudo ter demonstrado rigor científico ou mesmo unicidade de tratamento da matéria.

(...) o recurso à regra de proporcionalidade da jurisprudência do STF, pouco ou nada acrescenta à discussão (...) acerca da utilização do princípio no Brasil. Portanto, não há como deixar de mencionar que a “importação” pelos Tribunais pátrios deu-se de outra forma e com sentido diverso daquele reconstituído nesta obra. É, na real acepção do termo, um verdadeiro “samba do crioulo doido”. Nesse sentido, sob o rótulo ou roupagem padrão de “princípio da proporcionalidade” – mesmo em julgados recentíssimos – podem ser derivadas significações: ora não é sequer mencionada a palavra proporcionalidade; ora o princípio é tratado como um mero recurso a um *topos*, com caráter retórico e não sistemático, apenas para afastar alguma conduta considerada abusiva; ora é tratado como sinônimo de igualdade (isonomia) e, mais frequentemente, como razoabilidade, ora invocado como devido processo legal (...) (FERRAZ, 2009, p.103)

É possível indicar na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal dois arestos em que é negada veementemente a possibilidade de intromissão do Poder Judiciário em questões atinentes à competência dos demais Poderes. No primeiro destes casos, no recurso de Apelação nº 3.673 (BRASIL, 1923), relatado pelo Ministro Edmundo Lins, o órgão de cúpula do Poder Judiciário pátrio negou-se a autorizar a invalidação de norma de direito tributário questionada por mostrar-se excessiva, sustentando caber aos contribuintes se queixarem de si mesmos pela escolha dos legisladores; no segundo caso, no Recurso Extraordinário nº

63.752/SP²⁷ (BRASIL, 1968), relatado pelo Ministro Aliomar Baleeiro, o Supremo Tribunal assentou que o controle jurisdicional de legalidade de ato demissional restringir-se-ia à observância das formalidades extrínsecas da medida, não sendo autorizada a aferição do mérito do ato administrativo.

Em sentido contrário, grande parte da doutrina brasileira aponta como marco da introdução do postulado da proporcionalidade na orientação jurisprudencial da Corte Suprema o Recurso Extraordinário nº 18.331/SP²⁸ (BRASIL, 1951), relatado pelo Ministro Orozimbo Nonato, cujo objeto de discussão cingia-se a aferição da legitimidade de lei do município de Santos/SP que impunha a majoração do imposto de licença do uso de cabines de banho; cabe considerar trecho do voto condutor do Ministro Relator:

O poder de taxar não pode chegar a desmedida do poder de destruir, substituída o conhecido axioma de Marshall pelo de que *“the power to tax is the power to keep alive”*. (...) o poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até abuso, ao excesso, ao desvio, aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *“detournement de pouvoir”*. Nem haveria que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito de inconstitucionalidade, quando a Justiça argentina já proclamou *“la incompatibilidad puede ser con la letra de la Constitución, o solamente con su espíritu, es decidir, con su verdadero significado cuando la letra es obscura o da lugar a diversas interpretaciones”* (Gonzales Calderon) (...).

Extraí-se do excerto não constar qualquer menção propriamente dita ao postulado da proporcionalidade, restando limitadas as razões de fundamentação à possibilidade de atuação jurisdicional no sentido de coibir eventuais abusos cometidos pelo legislador, fixando raízes na doutrina da proibição de excesso (*detournement de pouvoir*) de origem francesa e aplicável inicialmente às questões de Direito Administrativo. Cabe considerar que diversamente do que apontam diversos doutrinadores, nesse caso o Supremo Tribunal negou provimento ao recurso do contribuinte sustentando não ter sido demonstrado que a majoração do tributo aniquilasse a atividade econômica desenvolvida.

²⁷ Ementa: ATO INSTITUCIONAL nº 1. CONTRLE JUDICIAL DA LEGALIDADE DE DEMISSÃO COM BASE NA ATO INSTITUCIONAL nº 1 ERA RESTRITO A OBSERVANCIA DAS FORMALIDADES EXTRINSECAS, DENTRE AS QUAIS A DEFESA EFETIVA DO ACUSADO. NÃO VICIA A DEMISSÃO O OBSTÁCULO CRIADO A DEFESA PELO PRÓPRIO ACUSADO, QUE, SENDO FUNCIONÁRIO, NÃO FOI ENCONTRADO NA REPARTIÇÃO NEM EM SUA RESIDÊNCIA, APESAR DEFESA FOI FEITA POR CURADOR DATIVO DA ORDEM DOS ADVOGADOS. (STF. RE 63752 / SP. Segunda Turma. Relator Ministro Aliomar Baleeiro. DJ: 27/09/1968).

²⁸ Ementa: MAJORAÇÃO EXCESSIVA DE IMPOSTO. NULLUS CENSUS SINE LEGE. O EXERCÍCIO DO PODER DE TAXAR OS SEUS LIMITES. CONHECIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO PELA LETRA C DO ART. 101, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E SEU DESPROVIMENTO. (STF. RE 18331 / SP. Segunda Turma. Relator Ministro Orozimbo Nonato. DJ: 08/11/1951).

No julgamento do *Habeas Corpus* nº 42.232 (BRASIL, 1968), sob relatoria do Ministro Themistocles Cavalcanti, o Supremo Tribunal ao considerar inconstitucional dispositivo da legislação estadual que deferia ao magistrado a possibilidade de aplicar no curso do processo medidas que implicariam na suspensão do exercício de direitos, isto é, medidas de natureza administrativa consistentes na suspensão do exercício de atividades profissionais, albergou expressamente as características do postulado da proporcionalidade, dado que conjugou a medida restritiva de direitos com outras garantias contidas expressamente no ordenamento jurídico, tais como o direito do indivíduo em exercer atividades que lhe garantam prover sua subsistência.

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 48, DO DL 314, DE 1967 (LEI DE SEGURANÇA). O HABEAS CORPUS E MEIO IDONEO PARA ANULAR DESPACHO DO JUIZ QUE APLICA NO CURSO DO PROCESSO, MEDIDA ADMINISTRATIVA QUE CORRESPONDE A SUSPENSÃO DO EXERCÍCIO DE DIREITOS DA PROFISSAO E DO EMPREGO EM EMPRESA PRIVADA. A medida preventiva corresponde a uma pena acessória. A sua aplicação depende de condenação em preceito que inclua também a aplicação de pena acessória. A inconstitucionalidade é decretada por ferir os arts. 150 *caput* e 150 par. 35, da Constituição porque as medidas preventivas que importam na suspensão de direitos, ao exercício das profissões e o emprego em empresas privadas, tira ao indivíduo as condições para prover a vida e subsistência. O par. 35, do art. 150, da Constituição de 1967, compreende todos os direitos não enumerados, mas que estão vinculados as liberdades, ao regime de direito e as instituições políticas criadas pela constituição. A inconstitucionalidade não atinge as restrições ao exercício da função pública porque a legislação vigente sobre funcionários públicos, aplicável a espécie, assegura uma parte dos vencimentos dos funcionários atingidos pelo art. 48, do referido decreto lei. A inconstitucionalidade se estende aos parágrafos do art. 48, porque estes se referem a execução das normas previstas no artigo e consideradas inconstitucionais. (STF. HC 42232 / GB. Tribunal Pleno. Relator Ministro Themistocles Cavalcanti. DJ: 17/06/1968)

Afirma Adilson Josemar Puhl (2005, p.50) que durante a vigência da Constituição de 1967/69, ainda que sem menção expressa aos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, avolumaram-se os acórdãos dos Tribunais Superiores adotando, mesmo que de modo incipiente, os referidos institutos como parâmetros para aferição da legitimidade dos atos estatais, sobretudo restritivos de direitos individuais.

No julgamento da Representação nº 930/DF²⁹ (BRASIL, 1976), suscitando reconhecimento da inconstitucionalidade de norma regulamentadora do exercício da profissão de corretor de imóveis que conferia ao legislador competência para a fixação de condições de

²⁹ Ementa: LEI nº 4.116, DE 27.8.62. INCONSTITUCIONALIDADE. EXERCÍCIO LIVRE DE QUALQUER TRABALHO, OFICIO OU PROFISSAO (C.F., ART. 153, PAR. 23). E INCONSTITUCIONAL A LEI QUE ATENTA CONTRA A LIBERDADE CONSAGRADA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, REGULAMENTANDO E CONSEQUENTEMENTE RESTRINGINDO EXERCÍCIO DE PROFISSAO QUE NÃO PRESSUPOE "CONDIÇÕES DE CAPACIDADE." REPRESENTAÇÃO PROCEDENTE "IN TOTUM". (STF. Rp 930 / DF. Tribunal Pleno. Relator para acórdão Ministro Rodrigues Alckmin. DJ: 02/09/1977).

capacidade não relacionáveis a questões técnicas, teve o Supremo Tribunal sua primeira oportunidade de sistematizar a aplicação do postulado da proporcionalidade, conforme consta de excerto do voto do Ministro Relator para acórdão Rodrigues Alckmin:

É preciso, portanto, um exame aprofundado da espécie, para fixar quais os limites a que a lei ordinária tem de ater-se, ao indicar “as condições de capacidade”. E quais os excessos que, decorrentes direta ou indiretamente das leis ordinárias, desatendem à garantia constitucional. A fixação desses limites decorre da interpretação da Constituição e cabe, assim, ao Poder Judiciário. Observa-se, a este respeito, Fiorini (...) “no hay duda que las leyes reglamentarias no pueden destruir las libertades consagradas como inviolables y fundamentales. Cuál debe ser la forma como debe actuar el legislador cuando sanciona normas limitativas sobre los derechos individuales? La misma pregunta puede referir-se al administrador cuando concreta actos particulares. Si el Estado democrático exhibe el valor inapreciable com carácter absoluto como es la persona humana, aqui se halla la primera regla que rige cualquier clase de limitaciones. La persona humana ante todo. Teniendo em mira este supuesto fundante, es como debe actuar con carácter razonable la reglamentación policial. La jurisprudencia y la logica juridica han instituido cuatro principios que rigen este hacer: 1º) la limitación debe ser justificada; 2º) el medio utilizado, es decir, la cantidad y el modo de la medida, debe ser adecuado al fin deseado; 3º) el medio y el fin utilizados deben manifestarse proporcionalmente; 4º) todas las medidas deben ser limitadas. La razonabilidad se expresa con la justificación, adecuación, proporcionalidad y restricción de las normas que se sancionem” (...).

Finalizando a exposição de arestos anteriores ao advento da Constituição Federal de 1988, cabe considerar o julgamento do Recurso Extraordinário nº 92.165/MG³⁰ (BRASIL, 1980), no qual o Supremo Tribunal Federal considerou competente o Poder Judiciário para reduzir multa pecuniária tributária imposta em razão da simples ausência de recolhimento do tributo, não obstante argumentação em sentido contrário por parte da Fazenda Pública pautada na impossibilidade de delegação de competências tributárias, o que desautorizaria a medida de redução do *quantum* da penalidade fiscal por membros de qualquer Poder que não aqueles do Poder Legislativo.

No voto condutor, o Ministro Relator Décio Miranda sustentou que o caráter confiscatório da medida restritiva (multa pecuniária) autoriza sua redução à razoabilidade, sem, contudo apresentar motivadamente ter sujeitado a medida ao crivo dos aspectos do postulado.

³⁰ Ementa: TRIBUTÁRIO. MULTA DE MORA. SE PODE ATINGIR A 100% A MULTA TRIBUTARIA PELA SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTNO NO PRAZO. SE A MULTA, CONSIDERADA CONFISCATORIA, PODE SER REDUZIDA PELO PODER JUDICIARIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DA FAZENDA PÚBLICA, COM A ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO PRINCÍPIO DA INDELEGABILIDADE DA FUNÇÃO LEGISLATIVA (ART. 6., PARAGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO). MATÉRIA NÃO VENTILADA AO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DOS ENUNCIADOS 282 E 356 DA SÚMULA. (STF. RE 92165 / MG. Segunda Turma. Relator Ministro Décio Miranda. DJ: 11/04/1980).

Relativamente à redução da multa, de 100% para 30% do imposto não recolhido, mansa e pacífica hoje a jurisprudência da Câmara, assentada em orientação do Supremo Tribunal Federal. Tem reconhecido esta possibilidade de sua redução, diante do caráter confiscatório da penalidade, a importar em mascarada majoração do tributo. Fosse ela – a multa – decorrente de falta grave, a justificá-la, certamente lhe daria acolhida o Judiciário. Imposta, porém, à simples verificação de não pagamento do tributo, tendo, assim, caráter moratório, há de ser reduzida à sua razoabilidade.

Entretanto, conforme afirma Adilson Josemar Puhl (2005, p.54), mesmos diante de inúmeros outros precedentes encontrados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não se construiu uma teorização clara acerca da necessidade de observância dos postulados da proporcionalidade ou da razoabilidade como condição de validade das normas jurídicas restritivas de direitos individuais, não obstante depois do advento da Constituição Federal de 1988 terem se avolumado julgados com amparo principalmente na proibição do excesso.

Um dos casos mais relevantes acerca do tratamento dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade na jurisprudência da Corte, pós advento do texto constitucional de 1988, é o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855/PR³¹ (BRASIL, 2008), onde o Supremo considerou inconstitucional lei estadual que exigia fossem pesados os botijões de gás à vista do consumidor, no momento de sua aquisição ou troca junto às companhias distribuidoras do produto.

Não obstante certa dificuldade observada nos votos proferidos acerca da definição das questões em conflito para fins de efetivação do controle constitucional da norma estadual, em determinado momento tornou-se muito claro quais seriam os marcos da análise, ou seja, deveria a proporcionalidade da medida restritiva da liberdade do exercício de atividade econômica (aumento dos custos da distribuição) ser aferida conforme os critérios integrantes dos testes de adequação, necessidade e conformidade.

Nesse sentido vejamos excerto do voto do Ministro Gilmar Mendes:

Quanto a esses outros aspectos, tenho a impressão – o Ministro Eros Grau tem algumas reservas, ora de índole substancial ora de índole nominal – e isso parece ser uma prática corrente, de que não há cogitar de reserva legal, senão de reserva legal

³¹ Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. 2. LEI 10.248/93, DO ESTADO DO PARANÁ, QUE OBRIGA OS ESTABELECIMENTOS QUE COMERCIALIZEM GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO - GLP A PESAREM, À VISTA DO CONSUMIDOR, OS BOTIJÕES OU CILINDROS ENTREGUES OU RECEBIDOS PARA SUBSTITUIÇÃO, COM ABATIMENTO PROPORCIONAL DO PREÇO DO PRODUTO ANTE A EVENTUAL VERIFICAÇÃO DE DIFERENÇA A MENOR ENTRE O CONTEÚDO E A QUANTIDADE LÍQUIDA ESPECIFICADA NO RECIPIENTE. 3. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL, POR OFENSA À COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO PARA LEGISLAR SOBRE O TEMA (CF/88, ARTS. 22, IV, 238). 4. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE DAS LEIS RESTRITIVAS DE DIREITOS. 5. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. (STF. ADI 855 / PR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Octavio Gallotti. DJ: 27/03/2008).

proporcional. Temos, sim, de verificar se a lei não esvazia o conteúdo de direitos fundamentais, e, nesse sentido, temos de examinar a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Por isso não me parece aqui, estejamos a invadir competências do legislador, mas simplesmente a cumprir esta tensão que, na verdade, é permanente (...).

Revisitada a construção jurisprudencial brasileira, sobretudo do Supremo Tribunal, no qual é seguido pelos demais órgãos da estrutura do Poder Judiciário, é possível observar que o Tribunal responsável pela guarda dos preceitos constitucionais não guarda rigor científico nem empresta unicidade de tratamento à matéria quando a questão litigiosa faz referência aos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, sendo possível observar arestos tendentes a limitar ações estatais com argumentos fundados em preceitos normativos distintos, tais como o princípio da igualdade, ou mesmo o princípio da retributividade, que incluem inadvertidamente e sem qualquer motivação, ora a expressão razoabilidade, ora a expressão proporcionalidade, despidas de qualquer sustentação teórica ou mesmo condição material de aplicabilidade.

Condição dessa natureza pode ser observada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 416601/DF³² (BRASIL, 2005) ocasião em que o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, instituída pela Lei nº 10.165/2000 (BRASIL, 2000).

Consta do voto do Ministro Relator Carlos Velloso invocação equivocada do postulado da proporcionalidade, tratando-o como instrumento equiparado ao princípio da retributividade tributária, senão vejamos:

Salientando-se que a taxa em questão decorre do poder de polícia exercido pelo IBAMA e tem por hipótese de incidência a fiscalização de atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, sendo dela sujeitos passivos todos os que exerçam atividades, as quais estão elencadas no Anexo VIII da lei. Além disso, a base de cálculo da taxa varia em razão do potencial de poluição e do grau de utilização de recursos naturais, tendo em conta o tamanho do estabelecimento a ser fiscalizado, em observância da proporcionalidade e da retributividade.

Do mesmo modo, em outras situações a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal parece não apresentar distinção entre o conteúdo material das expressões proporcionalidade, razoabilidade e devido processo legal substantivo, imprimindo certo grau de incerteza e

³² EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO. Lei 6.938/81, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G. C.F., art. 145, II. I. - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA - do IBAMA: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade. II. - RE conhecido, em parte, e não provido. (STF. RE 416601 / DF. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Velloso. DJ: 30/09/2005).

confusão entre os postulados propriamente ditos e aquelas premissas que são suas cláusulas de fundamento (*sede materiae*).

Evidencia-se no aresto proferido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173/DF (BRASIL, 2008) a opção jurisprudencial brasileira pela fungibilidade das expressões proporcionalidade e razoabilidade, cuja mínima distinção é de ordem semântica; na referida decisão a Corte Suprema afasta a possibilidade de adoção por qualquer titular de competência constitucional tributária, de sanções de natureza política ainda que adequadas à forçar o cumprimento das obrigações fiscais por seus responsáveis, sustentando infligirem tais medidas a cláusula do *substantive due process of law* por demonstrarem-se desproporcionais e desarrazoadas.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL. REGULARIDADE FISCAL. NORMAS QUE CONDICIONAM A PRÁTICA DE ATOS DA VIDA CIVIL E EMPRESARIAL À QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO ESPECÍFICA COMO SANÇÃO POLÍTICA. AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º. 1. Ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra os arts. 1º, I, II, III e IV, par. 1º a 3º e 2º da Lei 7.711/1988, que vinculam a transferência de domicílio para o exterior (art. 1º, I), registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa (art. 1º, III), registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos (art. 1º, IV, a), registro em Cartório de Registro de Imóveis (art. 1º, IV, b) e operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais (art. 1º, IV, c) - estas três últimas nas hipóteses de o valor da operação ser igual ou superior a cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional - à quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias. 2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constringer o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário. 3. **Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.** 4. Os incisos I, III e IV do art. 1º violam o art. 5º, XXXV da Constituição, na medida em que ignoram sumariamente o direito do contribuinte de rever em âmbito judicial ou administrativo a validade de

créditos tributários. Violam, também o art. 170, par. ún. da Constituição, que garante o exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas. Declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV da Lei 7.711/988. Declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento dos parágrafos 1º a 3º e do art. 2º do mesmo texto legal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. PROVA DA QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DE PROCESSO LICITATÓRIO. REVOGAÇÃO DO ART. 1º, II DA LEI 7.711/1988 PELA LEI 8.666/1993. EXPLICITAÇÃO DO ALCANCE DO DISPOSITIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO CONHECIDA QUANTO AO PONTO. 5. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, em relação ao art. 1º, II da Lei 7.711/1988, na medida em que revogado, por estar abrangido pelo dispositivo da Lei 8.666/1993 que trata da regularidade fiscal no âmbito de processo licitatório. 6. Explicitação da Corte, no sentido de que a regularidade fiscal aludida implica "exigibilidade da quitação quando o tributo não seja objeto de discussão judicial" ou "administrativa". Ações Diretas de Inconstitucionalidade parcialmente conhecidas e, na parte conhecida, julgadas procedentes. (grifos nossos) (STF. ADI 173 / DF. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ: 20/03/2009). (BRASIL, 2009) (*grifos nossos*)

Finalizando a contextualização histórica dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade na tradição jurisprudencial brasileira, é importante também considerar algumas poucas ocasiões em que o Supremo Tribunal Federal expressamente acolheu a aplicação dos postulados fazendo menção expressa aos critérios parciais de avaliação das medidas estatais.

Essa louvável postura do Tribunal consta da obra de Leonardo Araújo Ferraz (2009, p.110) onde o referido autor identifica o julgamento do Recurso Extraordinário nº 413882/SC, relatado pela Ministra Ellen Gracie, como oportunidade em que foram adotadas as parciais da proporcionalidade no processo de aferição da legitimidade da ação estatal restritiva.

Discutia-se nesse caso a constitucionalidade de lei estadual que condicionava o direito do contribuinte em solicitar autorização de impressão de documentos fiscais à regularidade fiscal, ou seja, a inexistência de débitos junto ao Fisco estadual, subordinando-o a promoção de requerimento de expedição, negócio a negócio, de documento fiscal avulso mediante recolhimento antecipado do tributo incidente na operação.

Na fundamentação de seu voto, o Ministro Gilmar Mendes sustentou não passar pelo teste da proporcionalidade a medida estatal sustentando que mesmo que se mostre adequada a medida (parcial da adequação), dispõe o ente estatal de outras formas de cobrança do crédito tributário, menos gravosas inclusive, o que implicaria na reprovação da medida sob a ótica da parcial da necessidade; além disso, não passaria pelo teste da proporcionalidade em sentido estrito tendo que o modelo conforme proposto é capaz inclusive de inviabilizar a própria atividade profissional do contribuinte, tornando a onerosidade da restrição deveras mais preponderante que o atendimento aos interesses fiscais do Estado evidenciados com a medida.

Em resumo, o que se extrai da construção histórica jurisprudencial brasileira, quanto a evolução dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade é uma formulação ainda não

substantial no que tange ao rigor científico, uma deficiência de unicidade no tratamento da matéria, não se estabelecendo do mesmo modo, como condição mesma de validade normativa das medidas restritivas uma verificação metódica, através dos postulados normativos, que permita uma posterior motivação dos resultados, assim como aferir a ocorrente ou inócua compatibilidade entre medidas estatais restritivas e os demais direitos e garantias tutelados por preceitos do mesmo ordenamento constitucional.

4.5 Proporcionalidade e Razoabilidade: premissas conceituais

É possível ressaltar da exposição histórico-evolutiva dos institutos da razoabilidade e da proporcionalidade que a compreensão desses postulados como mecanismos de limitação dos atos estatais relaciona-se inegavelmente à afirmação dos direitos fundamentais contidos naturalmente no bojo de textos constitucionais que alçaram a posição de normas superiores no âmbito de determinado ordenamento.

Independente do fundamento escolhido como matriz dos postulados, seja a doutrina do *substantive due process* da tradição do *common law* norte americano, seja a doutrina do Estado de Direito da tradição europeia continental (considerando aqui também a doutrina do *detournement de pouvoir*), os institutos da proporcionalidade e da razoabilidade apresentam-se como parâmetros de aferição dos limites do relacionamento Estado-indivíduo, sem impor barreiras a que sejam condicionados direitos individuais em proveito do interesse coletivo, mas definindo condicionamentos para que essa limitação se mostre estritamente adequada, necessária, e proporcional em relação à equação entre vantagens e desvantagens.

À afirmação do Estado Constitucional correspondeu uma ampliação do campo “juridicamente regulado” como consequência da atuação do Estado sobre relações até então livres ao arbítrio privado. Diante deste fato, tornou-se indispensável uma delimitação cada vez mais precisa da esfera de ação estatal e da respectiva área de liberdade reservada aos indivíduos. O Estado Constitucional é construído sobre um modelo centrado na preocupação com os limites do exercício das competências estatais. (PONTES, 2000, p.51)

Consolidada a figura do Estado Constitucional como ordem jurídica que reconhece o caráter de superioridade dos preceitos constitucionais, considera-se que para que se afigurem constitucionais os comportamentos estatais, não é suficiente tenham sido formalizados conforme as regras de competência, antes disso, mostra-se necessário sejam proporcionais em si (avaliação abstrata da previsão normativa) e também em relação aos demais comandos da ordem jurídica (avaliação concreta da incidência da medida).

Paulo Bonavides (2004, p.399) reconhece a adoção dos referidos postulados, a que chama princípios, como nota distintiva da moderna concepção do Estado de Direito e por meio da qual resta possível conciliar o direito formal com o direito material, provendo então as exigências decorrentes das extremamente velozes transformações sociais.

Não obstante nossa futura conclusão seja a de incorporação da ideia de razoabilidade como um dos critérios de aferição do postulado da proporcionalidade, mais precisamente sua incorporação a proporcionalidade em sentido estrito (aspecto da conformidade), entendemos ser conveniente, em razão da manutenção do dissenso científico-terminológico sobre o tema, a fixação das premissas conceituais de um e de outro instituto.

4.5.1 A razoabilidade e suas premissas conceituais

Demonstra complexidade de mesma medida que a formulação e apresentação de conceituações adequadas e precisas quanto a natureza jurídica ontológica do instituto, a tarefa de apresentar de modo não tão controverso quais seriam as premissas conceituais que circundam o vocábulo razoabilidade.

Chaim Perelman aborda essa tentativa relacionando a razoabilidade a um formato de aceitação social dos conteúdos jurídicos, de modo que caso eventual aplicação dos textos normativos direcionem a consequências inaceitáveis, contrárias aos próprios fundamentos do Estado, autoriza-se a procura de meios que evitem a consumação da iniquidade destas consequências irrazoáveis. (PONTES, 2000, p.75)

Uma tentativa de sistematização do postulado da razoabilidade é encontrada em Gustavo Zagrebelsky, para quem a razoabilidade é conceito utilizado no discurso jurídico sob três perspectivas: *i*) como complemento do princípio da igualdade; *ii*) como exigência de racionalidade sistêmica; e *iii*) como imperativo de justiça.

Helenilson Cunha Pontes (2000, p. 76) fundando-se nos ensinamentos do jurista peninsular explicita as formas de assimilação do postulado da razoabilidade no direito italiano. Enquanto aplicado à ideia de isonomia, o postulado da razoabilidade é instrumento de justificação das medidas de diferenciação, isto é, significa a própria justificativa racional utilizada pelo discurso jurídico para que sejam permitidos tratamentos diferenciados. Como exigência de racionalidade sistêmica, prima o postulado pela compatibilização sistematizada dos elementos normativos componentes de um mesmo sistema jurídico, de forma que eventual inovação estrutural seja norteada pela coerência sistêmica que decorre do texto constitucional. Informando-se pela terceira perspectiva, toma-se a expressão razoabilidade

como elemento semântico adotado em substituição ao vocábulo justiça, assumido em suas próprias bases conceituais (justo como adequado), reconhecendo-se na expressão “afastou-se por mostrar-se irrazoável” significação de “afastou-se por mostrar-se injusto”.

É certo que dos juristas referidos admite-se concluir parcialmente constituir a razoabilidade uma exigência do processo de interpretação-aplicação do Direito, de forma a afastar decisões irracionalmente motivadas, e, portanto inevitavelmente injustas aos sujeitos envolvidos.

O princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do poder público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça. Sendo mais fácil ser sentido do que conceituado, o princípio se dilui em um conjunto de proposições que não o libertam de uma dimensão excessivamente subjetiva. É razoável o que seja conforme a razão supondo equilíbrio, moderação e harmonia; ou que não seja arbitrário ou caprichoso (...). (BARROSO, 2010, p.231)

Importante aqui informar interessante consideração apresentada por Fábio de Oliveira ao fazer menção ao jurista argentino Humberto Quiroga Lavié, autor que formulou a distinção entre razoabilidade interna e razoabilidade externa assimilada na ordem jurídica nacional por Luís Roberto Barroso.

(...) la razonabilidad interna es la debida proporcionalidad técnica y social que debe haber entre los motivos determinantes de la ley y el fin social al cual se propone arribar (...). A razoabilidade interna exige um vínculo lógico, causal, entre os motivos que ocasionaram a medida estatal e os fins perseguidos por ela. É aferida dentro do próprio ato. (...) la razonabilidad externa del acto legislativo – o razonabilidad jurídica – se refiere a la necesidad de que la ley satisfaga el sentido común jurídico de la comunidad, expresado en los valores que han sido adoptados por la Constitución. Si la ley contradice a ese plexo de valores constitucionales, deberá ser reputada irrazonable. (...) Na razoabilidade externa o que se faz é um juízo comparativo do ato com a Constituição. Os valores informadores da medida devem conferir com a axiologia constitucional. (OLIVEIRA, 2007, p.104)

Fábio de Oliveira (2007, p.105), no desenvolvimento de suas ideias conceitua a razoabilidade como sendo “norma constitucional que estabelece critérios formais e materiais para a ponderação de princípios e regras, com o que confere lógica aos juízos de valor e estreita o âmbito da discricionariedade com base na pauta prevista pela Constituição, estando essencialmente ligada ao bom senso mais do que ao senso comum”.

As ponderações apresentadas autorizam sustentar ser a razoabilidade essencialmente um instrumento de hermenêutico colocado a disposição do intérprete-aplicador do Direito, a fim de que sejam afastadas eventuais medidas estatais restritivas de direitos individuais que se mostrem arbitrárias, desconformes às demais premissas que norteiam o ordenamento jurídico.

Helenilson Cunha Pontes (2000, p.82-83) ensina que não obstante o berço conceitual do postulado da razoabilidade ser estabelecido no direito norte americano, sobretudo na cláusula do *due process of law* que garante a aplicação do nominado *test of reasonableness*, no direito brasileiro não é necessário o apelo à referida cláusula processual substantiva, dado que expressamente o texto constitucional garante tais direitos individuais em cláusulas sobre o princípio da isonomia (art. 5º, *caput*), contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV), direito de petição (art. 5º, XXXIV), e inafastabilidade de jurisdição (art. 5º, XXXV).

No direito brasileiro, a razoabilidade manifesta-se na garantia do devido processo legal, mas com ela não se confunde. A razoabilidade, como princípio geral de interpretação que impede a consumação de atos, fatos e comportamentos inaceitáveis, penetra e constitui uma exigência, não apenas da garantia do devido processo legal, mas de todos os princípios e garantias constitucionais autonomamente assegurados pela ordem constitucional brasileira. (PONTES, 2000, p.84)

Não se funda na cláusula do devido processo legal a desautorização para que o Estado implemente medidas restritivas de direitos individuais inadequadas, manejadas além daquilo que se mostre extremamente necessário, ou mesmo cujos agravos não suplantem eventuais vantagens da restrição, ao contrário, a vedação fundamenta-se em diversos preceitos contidos de forma expressa ou implícita no contexto normativo constitucional.

A simples edição ou a concreta aplicação por entes estatais de medidas restritivas a direitos individuais mostram-se desarrazoadas, ensejando controle por parte das autoridades competentes, desde que se observe que a estatuição desses atos representa desconsideração da demarcação das competências estatais decorrente dos preceitos normativos mencionados.

Em rigor, a vinculação do teste de razoabilidade à aferição da congruência entre meios e fins (adequabilidade, necessidade e conformidade) materialmente aproxima esse postulado ao da proporcionalidade, de modo que a conclusão anteriormente revelada não se mostra improvável, entretanto essa questão será objeto de posterior análise por esse mesmo trabalho.

4.5.2 A proporcionalidade e suas premissas conceituais

Em termos de terminologia é improvável não se conceba a conexão existente entre o vocábulo proporcionalidade e a noção de proporção, medida adequada, apropriada em relação às necessidades da situação fática, entre outras; e do mesmo modo a evidente natureza então relacional entre elementos distintos, isto é, a proporcionalidade remonta a ideia de proporção

entre dois ou mais elementos contrapostos, ou mesmo a opção por determinada medida reputada apropriada ao atingimento de determinadas finalidades.

Na linha proposta pela presente pesquisa, reconhece-se a proporcionalidade então como instrumento essencialmente direcionado aos órgãos jurisdicionais, embora possa atingir do mesmo modo os órgãos legiferantes, no processo de aferição da legitimação das medidas estatais, especialmente daquelas que em certa medida apresentam restrições a direitos e garantias individuais.

Fica assim erigido em barreira ao arbítrio, em freio à liberdade de que, à primeira vista, se poderia supor investido o titular da função legislativa para estabelecer e concretizar fins políticos. Em rigor, não podem tais fins contrariar valores e princípios constitucionais; um destes princípios vem a ser precisamente o da proporcionalidade, princípio não escrito, cuja observância independe de explicitação em texto constitucional, porquanto pertence à natureza e essência mesma do Estado de Direito. Demais, não constitui tal princípio um direito da liberdade, mas um direito que protege a liberdade, uma garantia fundamental, ou, antes de tudo, um princípio geral de direito. (BONAVIDES, 2004, p.401)

Conforme assentado na elaboração das premissas evolutivas históricas do postulado da proporcionalidade, a princípio o instituto representava um limite, uma forma de controle essencialmente direcionada ao Poder Executivo em relação às restrições administrativas sobre liberdades individuais por ele procedimentalizadas e conseqüentemente teorizadas no âmbito do direito administrativo, sendo posteriormente estendido aos demais ramos jurídicos, sobretudo ao direito constitucional.

A construção teórica da proporcionalidade como princípio jurídico limitador das atividades estatais foi obra do labor criativo desenvolvido pelos membros do Tribunal Constitucional Federal Alemão (...). A afirmação deste princípio decorreu em grande medida da preocupação da Corte Constitucional com o arbítrio no exercício do poder estatal (...), e simultaneamente com uma progressiva afirmação da eficácia dos direitos fundamentais garantidos constitucionalmente. (PONTES, 2000, p.46)

Do modo como apresentado, a proporcionalidade materialmente se apresenta sob dois enfoques teóricos, como cláusula geral anti-arbítrio imposta ao poder público em tutela aos direitos individuais sujeitos a eventuais medidas restritivas estatais; e como instrumento de concretização de direitos individuais cujos preceitos formulados de modo proposicional eventualmente possam mostrar-se em posição conflituosa.

Cabe considerar, não obstante a distinção formulada, que sempre que a função assumida tangenciar ao controle de medidas restritivas de direitos individuais observaremos

conflito entre preceitos garantidores de direitos, e entre estes direitos encontram-se aqueles cujo próprio postulado se encarrega de otimizar a aplicação.

Fazendo referência à construção formulada paulatinamente pela jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, dessume-se pautar-se o teste de proporcionalidade pela avaliação da adequação, da necessidade e da conformidade entre a medida restritiva e o direito objeto de limitação.

Como meio de legitimação e pretendendo que toda decisão judicial atinja o grau de segurança e conformação desejáveis torna-se imprescindível sejam observadas premissas fundamentais, uma destas a motivação da decisão, que sendo formulada com base no controle de proporcionalidade das medidas estatais, deve observar os procedimentos formulados no âmbito da jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão.

O alcance e o significado dos aspectos do princípio da proporcionalidade dependem, portanto, de uma segura e consciente decisão do Poder Judiciário no exercício da função jurisdicional de controle de constitucionalidade dos atos estatais, pois, ao assim decidir, aquele Poder não só estará decidindo um determinado caso concreto submetido à sua apreciação, como estará estabelecendo as balizas normativas do princípio da proporcionalidade no sistema constitucional. (PONTES, 2000. p.63)

Posto que a configuração até então apresentada autoriza pressupor à previsão ou mesmo, e principalmente, à aplicação de medidas estatais restritivas de direitos individuais, o exame da proporcionalidade da medida coloca-se como condição da própria validade do ato. Gilmar Ferreira Mendes (2000, p.250) tece interessantes comentários acerca da assimilação do postulado da proporcionalidade à estrutura dos modernos Estados de Direito, aduzindo à formação de uma mais apropriada noção de legalidade, a noção de legalidade proporcional.

Portanto, a doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.

Essa orientação, que permitiu converter o princípio da reserva legal (*Gesetzesvorbehalt*) no princípio da reserva legal proporcional (*Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes*), pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para consecução dos objetivos pretendidos (*Geeignetheit*) e a necessidade de sua utilização (*Notwendigkeit oder Erforderlichkeit*).

O teste de proporcionalidade acima referido operacionaliza-se de forma pré-ordenada por meio dos aspectos parciais do postulado (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), tendo por consequência que eventual reconhecimento do não atendimento de

qualquer um dos aspectos prejudica a continuidade da operação em relação aos critérios do aspecto imediatamente posterior.

Leonardo de Araújo Ferraz (2009, p.85) ressalta que o modo de aplicação preordenada dos aspectos da proporcionalidade impõe reconhecer que sanada a questão através dos resultados apresentados pelos critérios do aspecto antecedente, prescinde-se da aplicação dos demais aspectos; advertindo que em termos práticos, adequação e necessidade não possuem o mesmo peso ou relevância, de forma que o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado.

Se simplesmente as enumeramos (as máximas parciais), independentemente de qualquer ordem, pode-se ter a impressão de que tanto faz, por exemplo, se a necessidade do caso concreto é questionada antes ou depois da análise da adequação ou da proporcionalidade em sentido estrito. Não é o caso. A análise da adequação precede a da necessidade, que, por sua vez, precede a da proporcionalidade em sentido estrito. A real importância dessa ordem fica patente quando se tem em mente que a aplicação da regra da proporcionalidade nem sempre implica a análise de todas as suas três sub-regras. Pode-se dizer que tais sub-regras se relacionam de forma subsidiária entre si. Essa é uma importante característica para a qual não se tem dado a devida atenção. A impressão que muitas vezes se tem, quando se mencionam as três sub-regras da proporcionalidade, é que o juiz deve sempre proceder à análise de todas elas, quando do controle do ato considerado abusivo. Não é correto, contudo, esse pensamento. É justamente na relação de subsidiariedade mencionada que reside a razão de ser da divisão em sub-regras. Em termos claros e concretos, com subsidiariedade quer-se dizer que a análise da necessidade; e a análise da proporcionalidade em sentido estrito só é imprescindível se o problema já não tiver sido solucionado com as análises da adequação e da necessidade. Assim, a regra da proporcionalidade pode esgotar-se, em alguns casos, com o simples exame da adequação do ato estatal para a promoção dos objetivos pretendidos. Em outros casos, pode ser indispensável a análise acerca da sua necessidade. Por fim, nos casos mais complexos, e somente nesses casos, deve-se se proceder à análise da proporcionalidade em sentido estrito. (FERRAZ, 2009, p.86)

Gilmar Ferreira Mendes (2000, p.250) fazendo referência a Piero e Schlink discorda parcialmente do que propõe o jurista Leonardo de Araújo Ferraz, emprestando relevância em maior medida ao critério ou aspecto da necessidade, em relação ao aspecto da adequação. Segundo o Ministro do Supremo Tribunal Federal, para os referidos autores a prova da necessidade tem maior relevância do que o teste da adequação, sendo positivo o teste da necessidade, não há de ser negativo o teste da adequação; por outro lado, se o teste quanto à necessidade revelar-se negativo, o resultado positivo do teste de adequação não mais poderá afetar o resultado definitivo ou final.

Ao se referir ao primeiro aspecto do instituto da proporcionalidade, Helenilson Cunha Pontes (2000, p.66) prescreve que a análise da adequação de uma medida estatal implica a verificação da relação de causalidade entre o meio adotado e o fim perseguido; ou seja,

propõe que o aspecto da adequação, também reconhecido como aptidão, idoneidade, pertinência, exija uma relação de apropriação entre a medida estatal adotada e o desiderato imaginado.

Da mesma forma que complexa é a mensuração do conteúdo material do instituto da proporcionalidade, também a definição daquilo que se qualificaria como apropriado para o atingimento de determinada finalidade não se mostra facilmente palpável. Helenilson Cunha Pontes (2000, p.66) observa que adequada seria a medida que tornasse mais facilmente atingível o resultado desejado; por seu turno Luís Virgílio Afonso da Silva, citado por Fábio de Oliveira (2007, p.106) disserta que “não é somente o meio com cuja utilização um objetivo é alcançado, mas também o meio com cuja utilização a realização de um objetivo é fomentada, promovida, ainda que o objetivo não seja completamente realizado”.

Leonardo de Araújo Ferraz (2009, p.89) fazendo referência a Humberto Ávila propõe que a avaliação da relação de adequação se dê também através de critérios distintos, ou seja, por meio de aspectos quantitativos (intensidade), qualitativos (qualidade), e probabilísticos (certeza). Segundo o jurista “em termos quantitativos, um meio pode promover menos, igualmente ou mais o fim do que outro meio. Em termos qualitativos, um meio pode promover pior, igualmente ou melhor o fim do que outro meio. E em termos probabilísticos, um meio pode promover com menos, igual ou mais certeza o fim do que outro meio. Isso significa que a comparação entre os meios que o legislador ou administrador terá de escolher nem sempre se mantém em um mesmo nível, como ocorre na comparação entre um meio mais fraco e outro mais forte, entre um meio pior e outro meio melhor ou entre um meio menos certo e outro mais certo para a promoção do fim”.

No âmbito do direito tributário, a adequação é aferida do mesmo modo, isto é, através do exercício de verificação de compatibilidade entre os fins desejados pelo ordenamento e os instrumentos escolhidos para alcançá-los; devendo nas palavras do professor Paulo Roberto Coimbra (2007, p.301) haver “uma necessária coerência finalística entre a limitação jurídica imposta pela sanção e o objetivo que justificou e legitimou sua cominação *in abstracto* e/ou sua imputação *in concreto*”.

Certamente, um dos fundamentos adotados na defesa da inadmissibilidade no direito tributário das sanções indiretas (sanções políticas), sobretudo em resposta a infrações fiscais não delituosas, é justamente a ausência de proporcionalidade da medida, vista por seu aspecto adequação (relação meio e fim), fortalecendo o reconhecimento da maior utilidade contida na previsão e conseqüente imputação de sanções de natureza pecuniária.

Posto que a adequação constitua somente um dos aspectos ou critérios do exame de proporcionalidade das medidas estatais, torna-se exigível para fins de formulação de um juízo racional, o recurso aos demais elementos (necessidade e conformidade) sempre que observada pelo intérprete a existência de mais de um meio suscetível de alcançar idêntico resultado.

No exame da proporcionalidade das medidas estatais, depois de identificados os meios adequados para o atingimento das finalidades buscadas, antecede à formação de um juízo conclusivo pelo julgador a avaliação da extensão restritiva causada pelos referidos instrumentos. Isso porque o aspecto da necessidade, também reconhecido por exigibilidade, ou proibição do excesso tem por fundamento o mandamento da menor interferência.

(...) as normas constitucionais submetem-se ao princípio da máxima efetividade o que torna inválida toda restrição não razoável aos direitos fundamentais, de modo que a interferência deve ser mínima ou excepcional, isto é, deve ser limitada ao necessário para salvaguardar outros direitos e interesses consagrados no texto constitucional. Portanto, a regra é a máxima efetividade; a restrição é a exceção. (FILHO, 2003. p.99)

Nesse momento da verificação, é imprescindível reconhecer que o destinatário da limitação imposta tem do mesmo modo direito a que a limitação de suas prerrogativas se realize na menor intensidade possível, jungida especificamente ao atingimento da finalidade expressa no ordenamento e buscada com a medida restritiva.

Leonardo de Araújo Ferraz (2009, p.90) citando Vilfredo Pulido dispõe que “um ato estatal é somente necessário caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido”.

J.J Gomes Canotilho reconhecendo a garantia do cidadão à menor desvantagem possível em decorrência das limitações impostas em sua esfera de direitos propõe sejam observadas algumas outras condições para a operacionalidade prática do preceito:

Dada a natural relatividade do princípio, a doutrina tenta acrescentar outros elementos conducentes a uma maior operacionalidade prática: a) a necessidade material, pois o meio deve ser o mais poupado possível quanto à limitação dos direitos fundamentais; b) a exigibilidade espacial aponta para a necessidade de limitar o âmbito da intervenção; c) a exigibilidade temporal pressupõe a rigorosa delimitação no tempo da medida coactiva do poder público; d) a exigibilidade pessoal significa que a medida se deve limitar à pessoa ou pessoas, cujos interesses devem ser sacrificados. (CANOTILHO, 1993, p.383)

Tomando por fundamento as palavras do mestre português, e aplicando-as de modo análogo à atuação sancionadora do Estado, reconhece-se não ser passível de discussão a

adoção da medida (necessidade absoluta) quando a sanção tem por fundamento a materialização do pressuposto descrito na norma, dado que essa esfera compete àquilo que se denomina discricionariedade, ou mérito do ato administrativo; sendo admissível, no entanto a discussão fundada sobre a necessidade relativa, ou seja, a imprescindibilidade de adoção de outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os destinatários da medida.

(...) não superam o juízo de necessidade ou imprescindibilidade as sanções tributárias indiretas, ditas morais ou políticas, uma vez que com a imposição de sanções menos gravosas, e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, não se justificando a imposição de sanções restritivas de direitos que estorvam o exercício da livre iniciativa no desempenho de atividades empresariais ou profissionais. (SILVA, 2007. p.312)

Como sustenta o Ministro Gilmar Ferreira Mendes (2000, p.251) nem sempre o recurso aos critérios da adequação e da necessidade, estabelecidos para fins de validação da equivalência entre meios e fins, mostra-se suficientemente eficiente para que seja reconhecida a proporcionalidade da medida estatal que coloca em conflito preceitos normativos distintos; nesse caso é imprescindível que o juízo definitivo sobre a proporcionalidade do ato resulte da rigorosa ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos com a imposição da medida, a esse último juízo nomina-se proporcionalidade em sentido estrito, um controle de “sintonia fina” (*Stimmigkeitskontrolle*) apto a indicar a justeza da solução encontrada ou a necessidade de sua revisão.

Discorrendo sobre esse último aspecto do exame da proporcionalidade das medidas estatais tem-se que a noção de proporcionalidade em sentido estrito, terminologicamente assimilada como conformidade, ou ainda e com maior grau de acerto, como razoabilidade, sempre observada depois da conclusão pela adequabilidade e necessidade da medida imposta, consubstancia a ideia de que a relação entre os meios adotados e as finalidades perseguidas seja efetivamente proporcional, ou melhor dizendo, traduza-se numa medida justa entre ônus, prejuízos experimentados e vantagens decorrentes da implementação da atuação estatal.

Meios e fim são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, a fim de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim. Trata-se, pois, de uma questão de medida ou desmedida para se alcançar um fim: pesar as desvantagens dos meios em relação às vantagens do fim. (CANOTILHO, 1993. p.384)

A proporcionalidade em sentido estrito é alcançada quando a relação proposta entre meio adotado e fim perseguido demonstra a existência de razoabilidade³³ entre as vantagens observadas com o atingimento da finalidade proposta e as limitações decorrentes dos meios eleitos sobre direitos também normativamente tutelados; de forma que essa razoabilidade pressupõe a sobreposição dos bônus sobre os ônus porventura verificados.

(...) o intérprete aplicador do Direito verifica se a limitação sofrida por um bem jurídico constitucionalmente tutelado, como consequência de uma medida estatal (fundada na busca de um interesse público válido *a priori*), justifica-se concretamente diante dos objetivos gerais traçados no sistema constitucional. Investiga-se, concretamente, a existência de fundamento constitucional para o grau de limitação imposto a um bem jurídico constitucionalmente tutelado, como justificativa para a busca de finalidade protegida por outro bem constitucional. (PONTES, 2000. p.70)

Por específica menção aos comandos estatais sancionadores, os parâmetros de aferição desse aspecto específico do controle de proporcionalidade perpassam por uma confrontação lógica entre interesse coletivo e interesse individual, o primeiro demonstrado objetivamente nas finalidades pretendidas com a previsão ainda que *in abstracto* da medida, e o segundo a depender de elementos compreendidos no caso concreto.

Traduzindo a questão para o campo das limitações materializadas em medidas fiscais estatais, o exame da proporcionalidade em sentido estrito exige um juízo de harmonização que observe de modo compulsório as finalidades perseguidas pelo Estado com a imposição de medidas sancionadoras (funções das sanções tributárias), e também as condições pessoais subjetivas daqueles que estão sujeitos às mencionadas medidas, garantindo uma relação em que o prejuízo com as limitações porventura impostas possa corresponder às vantagens alcançadas, garantindo o atendimento ao objetivo estatal e ao mesmo tempo, sobrevivência da fonte econômica geradora de recursos.

(...) a proporcionalidade em sentido estrito afere a conformidade ou correspondência entre a medida adotada e o fim almejado, em um processo de sintonia fina (...) que busca *ultima ratio* lograr um equilíbrio entre as vantagens e os prejuízos que inevitavelmente se geram quando se limitam um direito a fim de proteger outro direito ou bem constitucionalmente protegido. Deve, em suma, proceder-se a uma valoração confrontada dos interesses particulares e coletivos contrapostos, o que exige tomar em consideração todas as circunstâncias relevantes do caso concreto. (FERRAZ, 2009. p.94)

O percurso desse caminho, marcado pela aferição da proporcionalidade das medidas estatais a partir dos seus critérios de composição (adequação, necessidade e razoabilidade ou

³³ Observa-se a utilização do vocábulo mesmo antes da apresentação das razões do dissenso terminológico.

proporcionalidade em sentido estrito) é condição necessária e racional para que eventual restrição a liberdades individuais, *prima facie* garantidas pela ordem jurídica possa se justificar diante do interesse público que eventualmente exige a implementação de condutas estatais dessa natureza. Quando se sustenta configurar o teste de proporcionalidade condição necessária para justificação racional da medida interventiva quer-se afastar tentativas de busca dos mesmos resultados a partir de critérios eminentemente subjetivos do intérprete-aplicador do Direito, e essa preocupação se solidifica na medida em que o próprio ordenamento jurídico possui em sua estrutura normativa condições de realização adequada dessa condição.

Os critérios ou aspectos do postulado da proporcionalidade, por meio dos quais serão observadas na conjugação das questões relativas ao caso concreto as situações pessoais dos sujeitos submetidos à medida restritiva, as vantagens e desvantagens da implementação da medida, a congruência entre meios escolhidos e finalidades objetivadas mostram-se extremamente pertinentes ao processo de justificação racional, tanto da implementação do ato estatal restritivo, quanto na opção por seu afastamento ou amoldamento às condições do caso concreto.

4.6 Proporcionalidade e Razoabilidade: dissenso terminológico

Afastando-se da pretensão de esgotamento das questões foram apresentados critérios básicos necessários à aferição da proporcionalidade das medidas estatais que objetivam em linhas gerais afastar o arbítrio na imposição de limitações a direitos individuais sob o argumento de atendimento ao interesse coletivo, e ao mesmo tempo garantir a efetivação de direitos e garantias individuais eventualmente restringidos com tais medidas. Entretanto, em razão do notável dissenso doutrinário e jurisprudencial quanto as significações, diferenciações e aproximações entre as expressões proporcionalidade e razoabilidade, torna-se indispensável ao enfrentamento dos problemas da presente pesquisa, o tratamento dessa questão também no curso do desenvolvimento do trabalho.

É demasiadamente comum na doutrina e na jurisprudência a constatação de posições inarredavelmente divergentes, implicando uma classificação do postulado da razoabilidade ora como gênero, do qual a proporcionalidade é espécie; ora como equivalente a algum dos critérios de avaliação da proporcionalidade; ora mesmo como instituto jurídico distinto, premido por características específicas, distintas daquelas assumidas no curso do exame de proporcionalidade das medidas estatais.

Contudo, um ponto se apresenta comum àquele que busca adotar as premissas da proporcionalidade ou da razoabilidade, a possibilidade de controlar por meio de argumentos racionalmente motivados a atuação estatal, para que essa, sobretudo no exercício sancionador se mostre jungida ao atingimento do interesse público na medida da extremamente necessária limitação de interesses individuais.

Da obra de Adilson Josemar Puhl (2005, p.63-70) observa-se que entre outros autores, Suzana de Toledo Barros entende ser a proporcionalidade do direito alemão correspondente ao princípio da razoabilidade do direito norte americano; nesse ponto é parcialmente acompanhada por Luís Roberto Barroso, para o qual as duas expressões são fungíveis, estando a distinção atrelada a questões geográficas; J. J. Gomes Canotilho adota o vocábulo razoabilidade para demonstrar o modo de introdução da proporcionalidade no direito americano; Maria Sylvia Di Pietro confere maior amplitude ao princípio da razoabilidade, ao ponto que Celso Antônio Bandeira de Mello considera a proporcionalidade como uma faceta do próprio princípio da razoabilidade; de outro lado, autores como Helenilson Cunha Pontes e Humberto Ávila propõe uma distinção conceitual entre os institutos jurídicos.

Observada a questão sob a perspectiva da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, reconhece-se não ter o órgão jurisdicional adotado uma posição de distinção terminológica acerca do modo de utilização dos vocábulos proporcionalidade e razoabilidade, sendo comum a constatação em arestos do referido Tribunal de menção aos dois institutos numa perspectiva de verdadeira fungibilidade conceitual³⁴

³⁴ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III - Tributo de caráter *sui generis*, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V - Recurso extraordinário conhecido e improvido. (STF. RE 573675 / SC. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. DJ: 22/05/2009).

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ³⁵ (BRASIL, 2003), discutia-se a constitucionalidade de norma estatal que impunha sanções pecuniárias pelo não recolhimento de tributos estaduais, sanções estas equivalentes a no mínimo duas vezes o valor do crédito não recolhido aos cofres públicos; o Ministro Marco Aurélio, em seu voto, além de reconhecer a confiscatoriedade da medida restritiva sem apresentar, no entanto, os parâmetros através dos quais construiu seu convencimento, demonstra a visão do Tribunal no que toca a relação de fungibilidade entre os conceitos.

Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal. No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal – que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Como é comum sustentar, a razoabilidade tem sua origem e desenvolvimento ligados ao direito norte americano, de natureza consuetudinária, apresentando-se intimamente ligada à cláusula do devido processo legal (*due process of law*) em seus aspectos adjetivo e substantivo.

(...) ao lado do princípio da igualdade perante a lei, essa versão substantiva do devido processo legal tornou-se importante instrumento de defesa dos direitos individuais, ensejando o controle do arbítrio Legislativo e da discricionariedade governamental. É por seu intermédio que se procede ao exame de razoabilidade (*reasonableness*) e de racionalidade (*rationality*) das normas jurídicas e dos atos do Poder Público em geral. (BARROSO, 2009. p.224)

Perelman citado por Helenilson Cunha Pontes (2000, p.75) sustenta uma função nítida da premissa da razoabilidade, assumindo-a como um limite ao formalismo jurídico, associada à aceitação social dos conteúdos jurídicos. Dispõe o autor que “(...) quando a aplicação estrita da lei leva a consequências inaceitáveis, porque iníquas, ridículas ou opostas ao bom funcionamento do Estado, procura-se por todos os meios evitar a consumação destas consequências irrazoáveis”.

³⁵ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (STF. ADI 551 / RJ. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJ: 14/02/2003).

Exatamente pela gênese relacional do instituto da razoabilidade com a cláusula do *due process of law* é que se mostra factível a formulação de uma prévia distinção deste em relação às premissas assumidas pela proporcionalidade. Enquanto a proporcionalidade é marcadamente voltada à análise das medidas estatais a partir de sua relação meio-fim, a razoabilidade volta-se à relação dessa medida estatal já assumida como adequada e necessária com as características subjetivas dos indivíduos afetados. Ocorre que a visão apresentada, em certa medida, aproxima a noção de razoabilidade daquilo que se apresentou como aspecto da conformidade ou proporcionalidade em sentido estrito, aspecto também ínsito ao exame da proporcionalidade das medidas estatais.

Como elemento constante do processo de interpretação-aplicação do direito, exigível na valoração dos atos estatais, tem-se ser razoável aquilo que se coloca conforme a razão, que se demonstra equilibrado, moderado, harmônico, que não seja arbitrário, correspondente ao senso comum em dado momento e lugar (PONTES, 2000, p.80). A descoberta do conteúdo material do instituto é produto de um processo inverso, ou seja, parte da constatação daquilo que se considera irrazoável, desmedido, desarmônico, para depois passar à justificação da consideração de determinadas medidas como razoáveis ou como não razoáveis.

Independentemente do dissenso demonstrado pelas variadas utilizações terminológicas e conceituais dos vocábulos proporcionalidade e razoabilidade, é imperioso considerar que em qualquer acepção permanece sempre certa identidade ontológica, a que confere aos institutos a capacidade de controlar medidas estatais extremadas, marcadas pelo excesso ou mesmo pelo arbítrio.

No sentido de identidade de raiz, os juízos de proporcionalidade e razoabilidade de fato se assemelham. Ambos constituem princípios de interpretação que apelam ao prudente arbítrio do intérprete-aplicador da regra (jurídica, moral ou ética) sujeita à interpretação-aplicação, não só para decidir questões relativas a interesses alheios aos seus (caso do juiz), mas, por vezes, para decidir seu próprio comportamento (caso do cidadão comum que deve interpretar as regras de conduta no seu agir social). (PONTES, 2000. p.86)

Em nosso sentir, definir algo que não se apresente como razoável, contrário à razão tem evidente, evitando o termo inequívoca, correlação com o que se busca com o exame da proporcionalidade em seu aspecto conformidade (proporcionalidade em sentido estrito). O postulado da razoabilidade, em termos assentes em qualquer posição doutrinária, almeja que a decisão jurídica contraposta à sua avaliação, apresente-se racionalmente motivada, isto é, demonstre ter observado os interesses concretamente em discussão, ponderando tais interesses de forma a se pautar pela necessária validação daquele que se apresente em maior medida

satisfeito, sem que o interesse contrário tenha sido integralmente desfigurado; por seu turno, a avaliação de determinada medida com fundamento no aspecto da proporcionalidade em sentido estrito exige sejam postos em confronto, depois de assentada a congruência da relação meio-fim (os meios são adequados às finalidades e para que esta seja alcançada não são conhecidos meios menos onerosos), as pretensões concretamente divergentes, buscando direcionar a decisão àquela pretensão ou interesse que em maior medida possa ser realizado, sem que à pretensão ou interesse oposto seja negada consideração.

O mecanismo, embora assuma formas vernaculares distintas possui conotação idêntica e justifica-se ao alcance dos mesmos objetivos, aferir a relação de validação de determinada medida a partir do reconhecimento da produção de vantagens em número superior aos ônus decorrentes da solução em sentido oposto.

Se tomarmos como exemplo uma previsão normativa que estatua sanção pecuniária em razão do descumprimento de uma obrigação tributária qualquer em percentagem de 100% do montante da base de cálculo do tributo; é razoável a medida sancionadora? Considerando de um lado a força normativa de uma previsão legal, os interesses arrecadatórios estatais que utilizam dos expedientes sancionadores como reforço ao cumprimento dos deveres fiscais, a função repressiva das multas pecuniárias tributárias; e de outro lado a noção de capacidade contributiva, de vedação ao confisco e também o direito de propriedade, acredita-se que a resposta demonstraria ser a medida desarrazoada, isso porque entre os interesses em jogo não se justifica como medida racional, justa, impor penalidade equivalente ao montante integral do próprio crédito tributário perseguido pelo ente estatal com a edição da norma impositiva tributária.

Tomando o questionamento sob premissa aparentemente distinta, questionando-se: é proporcional a medida sancionadora? É importante reconhecer inicialmente que a medida não apresenta qualquer espécie de problema quanto aos critérios da adequação e da necessidade, restando a discussão então exclusivamente ao que faz referência ao exame a partir da proporcionalidade em sentido estrito. Tomando em conta, do mesmo modo, de um lado os interesses arrecadatórios estatais que utilizam dos expedientes sancionadores como reforço ao cumprimento dos deveres fiscais, a função repressiva das multas pecuniárias tributárias; e de outro lado a noção de capacidade contributiva, de vedação ao confisco, e porque não também o direito de propriedade, acredita-se que a resposta diria ser a medida desproporcional, isso porque entre os interesses em jogo, vantagens e desvantagens, grau de atendimento ao interesse fiscal *versus* grau de restrição ao direito individual do sujeito passivo tributário, os direitos individuais são enormemente restringidos em proveito de medida demasiadamente

onerosa, que tinha como objetivo exclusivamente a garantia de recebimento daquele crédito principal, isto é, oneram-se direitos individuais em intensidade maior do que beneficiam-se direitos fiscais, e por isso carece a medida de proporcionalidade em sentido estrito.

Entendendo que o mecanismo é idêntico, busca conformar a padrões razoáveis e por que não dizer proporcionais as medidas restritivas de direitos individuais tomando em conta sempre interesses antagônicos colocados em embate, acredita-se que eventuais diferenças apontadas teriam exclusivamente forma e fundamento semântico, não importando prejuízos ao conteúdo material dessas expressões, que a nosso sentir formam um único instituto, o postulado normativo da proporcionalidade.

5 NORMA, SANÇÃO E PROPORCIONALIDADE

Tomando assento nas concepções de Teoria Geral do Direito torna-se sensitivo quão relevante é o tema da estruturação, funções e métodos de aplicação das sanções no contexto de uma determinada ordem jurídica; decorrendo disso a clássica distinção de Norberto Bobbio (2008, p.170) quanto ao reconhecimento dos jusfilósofos em dois grupos: os sancionistas e os não-sancionistas.

Ainda segundo o mestre italiano, o que caracteriza as sanções jurídicas, distinguindo-as das demais espécies de sanções é o modo institucionalizado pelo qual são aplicadas pelo Direito enquanto ordem normativa distinta das demais ordens sociais (2008, p.147). Essas sanções institucionalizadas pressupõem elementos essenciais que garantem numa mesma medida a certeza da resposta do ordenamento jurídico a condutas violadoras de seus preceitos, a imparcialidade do órgão aplicador dessas medidas, e a necessária proporcionalidade entre a conduta e a medida sancionante.

Reconhecendo-se poder ser assimilado o termo sanção em inúmeras circunstâncias, a única que interessa aos objetivos do presente trabalho é a sanção enquanto medida de reação do ordenamento, constante do conseqüente de uma norma jurídica, cuja legitimidade da incidência vincula-se a satisfação de condições inscritas no suposto dessa mesma norma, ou seja, a materialização de uma conduta, positiva ou negativa, tomada pela ordem jurídica como transgressora de seus objetivos e preceitos (se *A* então *deve-ser B*; se não-*B* então *dever-ser S*”, sendo *A* uma determinada premissa fática que enseja a adoção de uma conduta nominada como *B*; e a conduta contrária, nominada *não-B*, como pressuposto da incidência da sanção, nominada *S*).

Limitado o objeto de investigação às sanções tributárias (espécie de sanção jurídica) que tem como premissa a restrição de direitos individuais em proveito dos interesses fiscais, exsurge necessário o enfrentamento da temática referente aos meios de controle das medidas sancionadoras.

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta existir, no que tange aos meios de controle das sanções, limites qualitativos, referentes aos tipos de sanções admitidos, e limites quantitativos, referentes ao dimensionamento da restrição imposta aos direitos individuais do sujeito.

Quanto ao primeiro aspecto, o qualitativo, as sanções fiscais só podem ser mesmo pecuniárias (multas). Ocorre que aos povos civilizados repugna possa o Estado cassar direito (*capitis dminutio*), confiscar bens ou afetar a liberdade do contribuinte ou do

responsável, pelo só fato destes terem descumprido deveres fiscais. 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 da liberdade (...). Mais, as sanções fiscais por descumprimento do dever de pagar tributo não devem ser privativas de direitos. (...) não podem, de modo especial: a) impedir o exercício da profissão: “É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer” (art. 5º) nem; b) afetar o direito de propriedade (art. 5º, XXII).

Quanto ao “limite quantitativo” entendemos que não podem as multas chegar ao confisco. (...) a infração tributária não pode gerar o perdimento de bens e o confisco, que isto é vedado pela Constituição; (...) a infração tributária pode ocasionar penas pecuniárias, mas não penas privativas da liberdade, atribuição da lei penal, nem pena de confisco ou perdimento de bens, que exige lei específica tipificante e um processo de execução especial; (...) uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. (COELHO, 1993, p.51-67)

O jurista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais apresenta duas soluções para que sejam evitadas medidas restritivas desconformes aos limites apontados, uma de ordem legislativa mediante edição de norma geral restritiva à potestade dos legisladores ordinários no que toca ao aspecto quantitativo das medidas; e outra de ordem jurisprudencial mediante a fixação de *standards* que constituiriam princípios de limitação ao exercício da própria competência legislativa. (COELHO, 1993, p.67)

Em raciocínio próximo ao esposado por Sacha Calmon, o jurista Ives Gandra da Silva Martins parte do pressuposto de que a tributação constitui por si uma forma de penalização do contribuinte, servindo então como parâmetro divisor entre penalidade legítima e sanção inconstitucional a base de cálculo da obrigação tributária.

Entendemos que o parâmetro encontra-se na base de cálculo que deu origem ao fato gerador da obrigação tributária plena (tributo e penalidade), não podendo esta superar dois limites essenciais a saber: a) valor superior da operação ou bem, que serviu de base de cálculo ao tributo e penalidade, ou b) nos casos de valor superior do tributo ao bem ou operação, possível no campo dos tributos indiretos, a penalidade, necessariamente, teria que se limitar ao valor do próprio bem ou operação. O princípio reside na ideia de que o bem ou operações geradoras podem, por ocorrência de infrações tributárias, ser perdidos, mas não os bens ou valores de outras operações, pois nessa hipótese haveria um ultrapassar os limites das forças pertinentes à incidência tributária, configurando-se o confisco. (MARTINS, 1980, p.66)

Em análise superficial, faticamente a imposição do preceito constitucional de vedação ao confisco representaria um limite ao estabelecimento e implementação de sanções fiscais, mas esse expediente, como sustenta Helenilson Cunha Pontes (2000, p.133) não se mostraria suficiente à solução do problema instalado, haja vista que se ocupa exclusivamente de sanções pecuniárias, desconsiderando outras espécies de limitações a direitos e garantias individuais

notadamente estabelecidas no exercício do poder punitivo estatal, e além disso, não assumiria condições de produzir efeitos concretos sobre medidas restritivas que embora aparentemente adequadas, proporcionais, em cotejo com os fins de sua imposição e as condições fáticas do caso demonstram o equívoco incorrido.

O princípio da proporcionalidade constitui o adequado instrumento jurídico para o controle das sanções tributárias que escapam à vedação constitucional à utilização do tributo com efeito de confisco, comando constitucional que, não obstante refira-se somente a tributo com efeito de confisco, alcança também a regra tributária de natureza sancionatória. (PONTES, 2000, p.134)

Tomando em consideração a estrutura das normas jurídicas, e evidentemente seu papel de conformação dos comportamentos sociais, é necessário perceber que no contexto da norma impositiva tributária (norma de conduta), a definição das condições materiais do suposto – ao qual por via do conectivo deôntico se liga uma consequência representativa de uma relação jurídica obrigacional entre particular e ente estatal – aperfeiçoa a definição dos objetivos que se busca com a instituição da norma, que podem inclusive, ser distintos. Descumpridos esses objetivos, isto é, implementada conduta diversa da edificada na relação jurídica constante da estrutura normativa impositiva, justifica-se a imposição da sanção, objeto da relação jurídica que se estabelece, entretanto, na esfera de outra estrutura normativa, a da norma de sanção.

Como mencionado, a imposição de uma sanção tributária representa impor limitação a direitos individuais de quem se sujeita à medida, isto é, representa impor condicionamentos à esfera de direitos protegidos *a priori* pela ordem jurídica, normalmente direitos inerentes à liberdade e à propriedade.

Estando tutelados por uma mesma ordem jurídica, direitos individuais e medidas de sanção restritivas desses direitos, a preponderância de um ou de outro exige a realização de um juízo de compatibilização, a que chamamos juízo de proporcionalidade, momento de aferição não somente da congruência da relação meio-fim (juízo de adequação e necessidade), mas, sobretudo da relação proteção-restrição (juízo de conformidade ou razoabilidade).

O efetivo controle da constitucionalidade da previsão e da imposição de uma sanção tributária, sob a ótica do princípio da proporcionalidade, deve considerar não apenas a razoável compatibilidade entre o objetivo visado com a regra tributária inobservada e o nível de sanção previsto para esta inobservância, mas, sobretudo, a extensão da limitação sofrida pelo indivíduo que deve suportar a sanção. O princípio da proporcionalidade exige que a constitucionalidade da sanção seja verificada também sob o ponto de vista do indivíduo infrator, isto é, impõe ao intérprete-aplicador do Direito o dever de considerar o alcance que a sanção tributária concretamente assume relativamente à esfera jurídica do indivíduo infrator. (PONTES, 2000, p.137)

As premissas então apresentadas justificam aduzir que na efetivação das medidas de sanção, que por sua natureza mostram-se restritivas a direitos individuais, torna-se necessário sejam sempre e invariavelmente considerados os direitos individuais envolvidos, o grau dessa restrição e as finalidades e justificativas normativas da medida limitadora, de modo a garantir-se efetivamente a máxima concretização do objetivo legal sancionador com imposição da menor restrição possível à esfera jurídica do indivíduo violador da ordem jurídica.

(...) a verificação da constitucionalidade de uma sanção tributária exige a consideração de toda a ordem jurídica e do conjunto de objetivos e princípios por ela albergados. A imposição de uma sanção tributária, embora quase sempre implique uma limitação ao direito de propriedade, mediante a imposição de penas pecuniárias, pode, por outro lado, conduzir a substanciais e espúrias limitações a outros direitos e garantias, cujo atingimento também constituem objetivos constitucionalmente assumidos. (PONTES, 2000, p.139)

Duas questões importantes podem ser extraídas da construção então apresentada, a adequabilidade e conformidade das medidas fiscais restritivas de direitos individuais somente são atingidas mediante um processo de interpretação normativa sistemático, consolidando e contrapondo preceitos que decorrem da ordem jurídica em sentido amplo, ou seja, afirmar ser legítima (constitucional) uma medida punitiva pressupõe um processo de contraposição entre preceitos normativos; de outro lado, dado que as sanções tributárias consubstanciam restrições sobre direitos individuais *prima facie* protegidos pela ordem normativa, não configura o exame de proporcionalidade uma discricionariedade do intérprete-aplicador, a legitimidade de qualquer medida restritiva a direitos individuais constitucionalmente tutelados pressupõe o referido processo hermenêutico de avaliação.

Supondo que preceitos normativos distintos se filiarão a lados opostos no processo de conformação entre direitos individuais protegidos *prima facie* e níveis de restrição decorrentes das medidas sancionadoras imprescindíveis a higidez da ordem normativa, faz-se necessária a entabulação de critérios ao exercício interpretativo, de meios de justificação racional dos motivos que direcionam o processo à opção pela preponderância por um ou por outro preceito normativo. Essa tarefa cabe justamente aos postulados normativos, reconhecidos por Humberto Ávila (2011) como metanormas jurídicas, normas de segundo grau que estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas em seu processo de conformação diante do caso concreto.

Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto

é, como metanormas. Daí se dizer que se qualificam como normas de segundo grau. Nesse sentido, sempre que se está diante de um postulado normativo, há uma diretriz metódica que se dirige ao intérprete relativamente à interpretação de outras normas. Por trás dos postulados, há sempre outras normas que estão sendo aplicadas. (ÁVILA, 2011, p.134)

Em linha de conclusão, ao considerar que somente mediante processo hermenêutico que considere – orientado pelas diretrizes ditadas pelo postulado da proporcionalidade – todos os interesses (preceitos normativos) em estado de contradição poderão ser legitimadas (teste de congruência e de conformidade) sanções que importem restrições a direitos individuais tutelados *prima facie* pela ordem jurídica, denota-se não constituir o processo de interpretação faculdade do intérprete-aplicador, um exercício discricionário, dispensável a depender de suas conveniências subjetivas.

O sopesamento entre o interesse juridicamente protegido *prima facie*, sacrificado no caso concreto pela medida estatal, e o interesse público, que justifica a adoção da mesma, deve ser realizado não segundo as idiosincrasias do intérprete-aplicador do Direito, nem diante de uma suposta “vontade do legislador” ou de uma ordem hierárquica de valores, mas diante dos objetivos gerais do sistema jurídico que, no caso brasileiro, estão postos objetivamente no Texto Constitucional. (PONTES, 2000, p.72)

É com fundamento nessa premissa, e tomando em conta a pertinência da submissão ao exame de conformação dessas medidas restritivas de direitos individuais, nominadas sanções, que propomos considerar como incursão na estrutura da norma jurídica, precisamente como critério inerente ao aspecto quantitativo do mandamento da norma de sanção, o postulado da proporcionalidade, ou melhor dizendo, a compulsoriedade de sua aplicação.

A justificativa da alocação do postulado da proporcionalidade no critério quantitativo da consequência da norma jurídica de sanção reside em ser na esfera do mandamento que se estabelece aquela relação jurídica a que se refere o professor Paulo de Barros Carvalho, que liga de um lado o sujeito ativo e seu direito subjetivo de exigir da autoridade competente seja compulsoriamente promovido o atendimento da prestação devida, e de outro, o sujeito passivo e seu dever de sujeição à pretensão titularizada pelo detentor do crédito, dever este que não obstaculiza sejam definidos mecanismos de manutenção da esfera protegida de seus direitos individuais.

Na sequência dessa exposição, apropriando-se da integralidade conceitual das idéias formuladas, assim como dos contrapontos trazidos como forma de elucidar o ainda tímido rigor científico do tema afeto ao relacionamento entre norma, sanção e proporcionalidade, buscamos apresentar o formato como normalmente a questão vem sendo enfrentada pela

jurisprudência brasileira, propondo naquilo que reputamos pertinente, críticas e respostas, ainda que parciais, à problematização levantada.

5.1 Estudo de Caso: aplicação dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade na jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais

O tratamento dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade pelos órgãos jurisdicionais reflete exatamente, e de certa forma com maior evidência, o dissenso científico instalado sobre a conceituação, estruturação e modo de aplicação dessas premissas.

Em demandas que envolvem questões relativas a infrações fiscais não delituosas é bastante comum a observação da utilização dos referidos institutos de forma inclusive oposta às suas próprias acepções, ou seja, é comum observar o tratamento dos institutos enquanto elementos normativos materiais concorrentes com outros elementos da mesma ordem jurídica.

A questão torna-se ainda mais delicada quando os intérpretes-aplicadores passam a não admitir a aplicação de tais institutos como elementos que garantam a legitimação das limitações, ainda que formalmente prescritas, ocasionadas pelas sanções decorrentes do *ius puniendi* estatal relacionado às matérias tributárias.

A contar dessas considerações preliminares acerca da operacionalidade dos institutos da proporcionalidade e da razoabilidade pelo Poder Judiciário no tratamento direcionado aos ilícitos fiscais não delituosos, imperiosa, para fins de demonstração das premissas sustentadas ao longo do texto, seja oportunizada a realização de uma análise crítica sobre o conteúdo de alguns arestos colhidos, sobretudo no âmbito do Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE DE DÉBITO FISCAL - ICMS - MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO- MULTA - NATUREZA CONFISCATÓRIA - INEXISTÊNCIA - HONORÁRIOS ARBITRAMENTO COM BASE NO ART. 20, §4º, DO CPC - RAZOABILIDADE. - As mercadorias remetidas pelo fabricante título de bonificação, são beneficiadas pela não incidência de ICMS no Estado de origem, mas devem, no entanto, ser objeto de incidência do ICMS no Estado de Minas Gerais, pelo regime de substituição tributária, haja vista não haver prova de que o benefício será repassado nas operações subsequentes, realizadas no território mineiro. - A multa de revalidação não se confunde com tributo, não havendo que se falar, portanto, na aplicação da vedação constitucional do não confisco. Ademais, tem a multa expressa previsão legal, sendo penalidade cuja finalidade é desestimular a sonegação fiscal, revestindo-se, portanto, de nítido interesse público. – Honorários advocatícios arbitrados em valor razoável, na forma do art.20, §4º, do CPC. (TJMG. AC nº 1.0024.04.521892-2/001. 6ª Câmara Cível. Relatora Des. Sandra Fonseca. DJ: 15/06/2010) (MINAS GERAIS, 2010)

Trata-se de recurso de Apelação interposto por pessoa jurídica do ramo de comércio de materiais elétricos contra decisão monocrática que reconheceu a legitimidade da atuação

sancionadora do Fisco Estadual na lavratura de auto de infração em razão do não recolhimento, na condição de substituto tributário, do ICMS incidente sobre mercadorias bonificadas saídas do estabelecimento do contribuinte autuado no Estado do Rio de Janeiro, impondo-lhe além da obrigatoriedade de recolhimento do imposto estadual, multa de revalidação no importe de 100% (cem por cento) do crédito tributário arbitrado.

Em suas razões recursais, no que atine aos estudos do presente trabalho, sustentou o contribuinte, além da inobrigatoriedade de recolhimento do tributo a título de antecipação, que a imposição da multa de revalidação no importe de 100% do crédito tributário arbitrado demonstrar-se-ia medida desarrazoada, desproporcional e absolutamente confiscatória, contrariando norma contida no art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

Dos argumentos lançados no voto proferido pela Desembargadora Relatora do recurso ressalta-se: *i)* que em razão da distinção entre tributo e penalidade pecuniária, não seriam aplicáveis a estas últimas as determinações constitucionais de vedação ao confisco; *ii)* a finalidade precípua da multa de revalidação é a punição do contribuinte que comete ato ilícito, referente ao não recolhimento do tributo conforme determinado pela legislação; *iii)* que a razoabilidade e proporcionalidade da multa imposta decorreria de sua expressa previsão legal.

Cabe primeiramente trazer à colação o contexto normativo que justificaria, ao menos abstratamente, a imposição da sanção nominada por “multa de revalidação”. A Lei Estadual nº 6.763/75 (MINAS GERAIS, 1975) prevê em seu art. 56, inciso II³⁶, que nos casos de não recolhimento tempestivo do imposto estadual, em havendo ação fiscal movida contra o contribuinte, a penalidade pecuniária deve ser equivalente a 50% (cinquenta por cento) do montante do crédito tributário; e que em se tratando de ausência de recolhimento de imposto devido a título de substituição tributária, essa mesma penalidade pecuniária deve ser cobrada em dobro, ou seja, no importe de 100% (cem por cento) do montante do imposto apurado.

O resumo dos argumentos adotados pelo órgão jurisdicional como justificação da legitimidade da atuação estatal sancionadora torna evidente o confuso e conseqüentemente

³⁶ Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53

(...)

§ 2º - As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário (...)

inadequado processo de assimilação dos institutos jurídicos próprios ao Direito Tributário, sobretudo do postulado da proporcionalidade.³⁷

Contrapondo o primeiro dos argumentos lançados, faz-se imperioso destacar que a premissa sustentada pela Desembargadora constitui posição diametralmente oposta à orientação consolidada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, conforme se infere do acórdão prolatado na ADIN nº 551/RJ, julgada em 24/10/2002³⁸ (BRASIL, 2002).

Na esteira do voto condutor do Ministro Ilmar Galvão, o disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal que veda a utilização do tributo com efeito de confisco reflete uma determinação, segundo a qual a atividade fiscal estatal não está autorizada a se mostrar onerosa ao ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação, estendendo-se essa condição também às multas que decorrem invariavelmente das obrigações de natureza tributária eventualmente descumpridas, sem prejuízo do assentado entendimento que difere ontologicamente tributos de penalidades pecuniárias.

Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo (...). O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa. Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco. Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes ao valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte. Configurada, assim, a contrariedade dos dispositivos impugnados com o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, o que desde logo permite a declaração de sua inconstitucionalidade, sem a necessidade de análise de possível vício formal, tal como apontado no julgamento da cautelar.

A ilustre Desembargadora do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais manifesta entendimento no qual entende não possuir a multa natureza tributária (sanção pecuniária), por possuir natureza de penalidade incidente sobre comportamentos ilícitos; e dado que o art. 150, inciso IV aduz literalmente à impossibilidade de “*adoção de tributo com efeito de confisco*”, não subsistiriam razões para ampliar o campo material de incidência da norma constitucional.

³⁷ Em função da concepção adotada, passamos a adotar a expressão “postulado da proporcionalidade” considerando o termo razoabilidade como equivalente sistematicamente ao critério parcial de avaliação do instituto, qual seja, o aspecto da proporcionalidade em sentido estrito.

³⁸ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (STF. ADI 551 / RJ. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJ: 14/02/2003).

Oposição ao entendimento segundo o qual às penalidades tributárias não se aplicaria o preceito que determina a vedação ao confisco pode ser encontrada em diversos juristas de envergadura, como os professores Sacha Calmon Navarro Coêlho e Ives Gandra da Silva Martins, além de Antônio Roberto Sampaio Dória.

Em sede jurisprudencial, especialmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal encontram-se também entendimentos divergentes ao sustentado pela Desembargadora do Tribunal Estadual; a Corte admite, sem restrições, a aplicação às sanções pecuniárias tributárias do preceito constitucional da vedação ao confisco; é o que se observa em arestos históricos do Tribunal Supremo, como no RE nº 47.937/GB (BRASIL, 1962), onde o Supremo afastou multa de cinco vezes o valor do crédito tributário por entendê-la confiscatória; e no RE nº 92165/MG (BRASIL, 1980), onde se chancelou autorização a que o próprio Poder Judiciário reduza multas consideradas confiscatórias.

Solidificando entendimento contrário ao apresentado no julgamento perante o Tribunal mineiro, observa-se que a jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal é sedimentada quanto a aplicação do teste da proporcionalidade para fins de aferição da feição confiscatória de multas aplicadas em razão do descumprimento de obrigações tributárias.

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RAZÕES DISSOCIADAS DOS FUNDAMENTOS ADOTADOS NA DECISÃO RECORRIDA. INÉPCIA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. 300%. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO USO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO. 1. É dever da parte interessada impugnar com precisão os fundamentos da decisão recorrida. Se o fizer em termos genéricos, ou com razões dissociadas do quadro, seu esforço será incapaz de reverter o posicionamento que lhe é desfavorável. 2. **No caso em exame, a decisão agravada aplicou precedentes que reconheceram a possibilidade de reexame de multas desproporcionais, isto é, que tenham efeito confiscatório sem justificativa. A questão de fundo, portanto, é saber-se se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta da parte-agravada.** 3. Contudo, a parte-agravante desviou-se da discussão central, para argumentar a impossibilidade de reexame da multa, com base na separação de Poderes. Inépcia das razões de agravo regimental. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (STF. RE 455011 AgR / RR. Segunda Turma. Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ: 08/10/2010) (BRASIL, 2010) (*grifos nossos*)

Mesmo não sendo a interpretação acertada, acreditando que os contrapontos trazidos se mostram suficientes a essa demonstração, tem sido comum observar decisões ostentando essa mesma orientação em arestos proferidos pelas Câmaras do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais³⁹.

³⁹ Contendo idêntico entendimento ver: TJMG. AC nº 1.0148.05.030517-3/002. 6ª Câmara Cível. Relator Des. Maurício Barros. DJ: 11/03/2008. e também TJMG. AC nº 1.0148.05.030517-3/002. 6ª Câmara Cível. Relator Des. Maurício Barros. DJ: 04/04/2008.

O segundo argumento utilizado pela Desembargadora relatora faz menção às funções assumidas pelas sanções tributárias, enfatizando que a multa de revalidação fixada em 100% (cem por cento) do montante do crédito tributário possui nítido e inafastável caráter punitivo, tendente a desestimular práticas de sonegação fiscal, sendo essa condição suficiente a justificar o percentual legalmente fixado.

Como ressaltado anteriormente, as sanções tributárias obrigatoriamente possuem três funções cuja observância é imperiosa: *i*) função preventiva: adotada como fator de desestímulo ao descumprimento da obrigação pelo sujeito passivo; *ii*) função didática ou pedagógica: adotada como mecanismo de demonstração da reprovação da conduta pela ordem jurídica; e *iii*) função punitiva: adotada como instrumento propriamente dito de repressão ao comportamento antijurídico.

Em se tratando de questões referentes à ordem jurídica tributária, voltando-se de modo específico à complexidade e instabilidade dos condicionamentos legislativos impostos aos comportamentos dos contribuintes e responsáveis, há que se ressaltar quando da aplicação das sanções tributárias a preponderância daquela sua função didática, ou seja, tornar inteligível ao sujeito passivo o conteúdo da norma tributária objetivando a descontinuidade de condutas incompatíveis deve ser a linha condutora do processo de verificação da legitimidade das sanções hipoteticamente previstas.

Certamente são as nuances do caso concreto que servirão à aferição de qual dentre as funções próprias às sanções tributárias deve preponderar no processo de avaliação por parte do intérprete-aplicador da proporcionalidade e razoabilidade das medidas punitivas impostas.

A conduta controversa na questão em discussão refere-se ao não recolhimento por antecipação do imposto estadual incidente sobre mercadoria saída em bonificação, sujeita ao regime de substituição tributária. A própria tributação das mercadorias saídas em bonificação mostra-se controvertida, de forma que os Fiscos Estaduais em seus regulamentos indicam a incidência do imposto estadual mesmo nos casos de operações internas, e o Poder Judiciário recentemente decidiu pela inexistência de condição material de incidência da exação.

Agrega-se ainda que a conduta que ensejou a lavratura do auto de infração pelo Fisco Mineiro refere-se ao não recolhimento pelo substituto tributário do imposto estadual incidente sobre operação futura com a mercadoria dada em bonificação a ser realizada pelo beneficiário da graciousidade, isto é, entendeu o Fisco Estadual caber ao responsável substituto tributário o recolhimento do imposto cujo fato gerador ainda não ocorrera temporalmente, por supor que as mercadorias dadas em bonificação não fossem destinadas a posterior operação de saída nas mesmas condições, consumo ou uso do contribuinte destinatário.

Inegavelmente é complexo o ordenamento jurídico tributário brasileiro, e ainda muito mais complexo, quase ininteligível, o ordenamento jurídico próprio do ICMS, evidência que individualmente mostrar-se-ia suficiente ao reconhecimento da prevalência da função didática das sanções dessa natureza, fator que serviria de parâmetro seguro ao intérprete-aplicador para definição da adequação, necessidade e conformidade da incidência da medida sancionadora prevista pela ordem normativa.

Em se reconhecendo a preponderância da função didática das sanções em relação às condições e especificidades do caso concreto, é de se qualificar como desconexas as razões de motivação da manutenção do *quantum* sancionatório com fundamento na errônea concepção de assumirem as medidas sancionadoras exclusivamente feição punitiva.

Antes de buscar o desestímulo à sonegação fiscal, o descumprimento das incontáveis obrigações de natureza tributária, é necessário que o Poder Público assimile sua obrigação em adotar medidas que garantam aos destinatários das normas jurídicas condições de compreensão dos comandos e conseqüentemente de cumprimento espontâneo dos respectivos deveres.

O terceiro argumento extraído do voto condutor do aresto em discussão ressalta que o argumento do contribuinte pugnando pelo reconhecimento da desproporcionalidade e ausência de razoabilidade da sanção imposta no importe de 100% (cem por cento) do imposto apurado não mereceu acolhimento em função da expressa previsão legal da medida no art. 56, §2º da Lei Estadual nº 6.763/75 (MINAS GERAIS, 1975).

Uma primeira consideração que merece ser apresentada para fins de contraposição deste argumento refere-se à legitimação do Poder Judiciário para, partindo dos elementos do litígio (condições do sujeito infrator, finalidade da medida repressiva, direitos individuais envolvidos) reconhecer a extrapolação das medidas sancionadoras estatais, ainda que contidas de modo expresso em dispositivos normativos.

É importante considerar que cabe, *prima facie*, ao Poder Legislativo promover a edição de normas sancionadoras que assimilem em sua estrutura de aplicação a viabilidade de consideração dos elementos de constituição dos casos concretos, que permitam considerar e realizar a individualização das medidas de sanção. No cumprimento dessa tarefa legislativa, imprescindível seja realizado um prévio controle de proporcionalidade, consistente na aferição da adequação, necessidade e conformidade (razoabilidade) da medida sancionadora em relação às restrições, ainda abstratamente impostas aos direitos subjetivos individuais.

(...), o princípio da proporcionalidade consubstancia meio de concretização do princípio da individualização da pena, garantido pelo artigo 5º, XLVI, da Constituição Federal brasileira. Para a concretização ótima deste direito fundamental indispensável que o intérprete-aplicador, observando os comandos normativos emanados do princípio da proporcionalidade, considere, ao lado da razoável compatibilidade entre a gravidade da inobservância da regra jurídica e a correspondente gradação da sanção imposta, as condições individuais do agente infrator (...). (PONTES, 2000. p.138)

Contudo, não estando contempladas pelo legislador, na previsão “*in abstracto*” da norma de sanção as formas de operacionalização do direito fundamental do infrator à individualização da medida punitiva, ou melhor, da forma de consideração dos elementos do caso concreto na fixação concreta da punição, a função confiada pela ordem constitucional ao Poder Legislativo demonstra-se desatendida, legitimando inequivocamente possa atuar o Poder Judiciário de forma negativa, restringindo medidas restritivas legislativamente editadas, adequando a sanção conforme os critérios do exame de proporcionalidade da atividade estatal sancionadora, afastando-a integralmente se necessário.

Essa posição não é admitida sem dissenso, Helenilson Cunha Pontes (2000, p.147) defende não ser o Poder Judiciário legitimado à substituição do ato perante ele impugnado por outro que, segundo sua orientação, melhor atenda às normas jurídicas constitucionalmente garantidas; para o jurista caberia aos órgãos jurisdicionais exclusivamente a realização de juízos de exclusão ou de manutenção do ato estatal sancionador, mas não de conformação.⁴⁰

Em sentido diverso, analisando a questão sob o prisma da efetiva atuação do Poder Judiciário, especificamente naquilo que se revela omissão do Legislativo e cumulativamente atenta contra garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, é possível observar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal historicamente demonstra atuação positiva do Tribunal no sentido mesmo de substituir aquelas medidas estatais que não se revelassem razoáveis e/ou proporcionais.

EXECUTIVO FISCAL. GRADUAÇÃO DA MULTA DE ACORDO COM A GRAVIDADE DA INFRAÇÃO E COM A IMPORTÂNCIA DESTA PARA OS INTERESSES DA ARRECADAÇÃO. Pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva aplicada pelo fisco. Precedentes do Supremo Tribunal Federal: Recurso extraordinário conhecido mas não aprovado. (STF. RE 60.476 / SP. Segunda Turma. Relator Ministro Evandro Lins. DJ: 08/03/1968) (BRASIL, 1968)

ICM. COOPERATIVA DE CONSUMO. INCIDENCIA DO TRIBUTO DESDE O ADVENTO DO DECRETO-LEI N. 406/68, CONSOANTE ORIENTAÇÃO ULTIMAMENTE FIRMADA NO SUPREMO TRIBUNAL. 2. MULTA MORATORIA DE FEIÇÃO CONFISCATORIA. REDUÇÃO A NIVEL COMPATIVEL COM A UTILIZAÇÃO DO INSTRUMENTO DA CORREÇÃO

⁴⁰ Ver TJMG. AC nº 1.0153.05.045590-3. 1º Câmara Cível. Relator Des. Armando Freire. DJ: 29/08/2006

MONETÁRIA. 3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, EM PARTE. (STF. RE 81.550 / MG. Segunda Turma. Relator Ministro Xavier de Albuquerque. DJ: 13/06/1975) (BRASIL, 1975)

A mesma premissa pode ser observada na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. DÉBITO INSCRITO NA DÍVIDA ATIVA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. REDUÇÃO DA MULTA DE 60%. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO CDC. IMPOSSIBILIDADE. TAXA SELIC. APLICABILIDADE. 1. A possibilidade jurídica do pedido se verifica quando o ordenamento jurídico não o proíbe expressamente, muito embora não haja previsão legal para o acolhimento. 2. Não se aplicam os efeitos da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN aos débitos inscritos na Dívida Ativa, ou cujos processos administrativos já foram instaurados. 3. O percentual da multa fixado em 60% é desproporcional e tem feição de confisco; deve ser fixado, de acordo com o art. 59 da Lei 8.383/91, em 20% sobre o valor atualizado do débito. 4. Não se aplica a multa de 2% prevista no art. 52, § 1º, da Lei 6.078/90, porque, no caso, não se trata de relações de consumo, de natureza contratual, mas de multa tributária. 5. Nos termos do art. 161 do CTN, possível a incidência conjunta da multa sancionatória e dos juros de mora nos débitos fiscais. 6. A incidência da taxa SELIC, no parcelamento dos débitos fiscais, encontra respaldo na previsão contida na Lei 9.250/95, ao tempo em que, aos débitos tributários em atraso, devem incidir, a partir de 1º de janeiro de 1996, os juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC. 7. Remessa oficial e apelação da autora a que se dá parcial provimento. (TRF1. AC 1998.38.00.034960-5/MG. Oitava Turma. Relatora Des. Federal Maria do Carmo Cardoso. DJ: 10/09/2007). (BRASIL, 2007)

TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO SEM CUMULAÇÃO COM OUTRO ÍNDICE DE REAJUSTAMENTO. REDUÇÃO DA MULTA DE 75% PARA 20%. POSSIBILIDADE. 1. É plenamente constitucional e legítima a aplicação da taxa SELIC na correção do crédito tributário apurado em favor da Receita Federal ante o não-cumprimento por parte da apelante de sua responsabilidade tributária perante o fisco (Lei 9.250/95). . Em razão da metodologia de cálculo, sendo a SELIC constituída por duas parcelas no mesmo período, quais sejam, a taxa de juros reais e a taxa de inflação, a sua aplicação, conforme determina a Lei 9.250/95, não pode acumular juros de mora e correção monetária, sob pena de ocorrer bis in idem. A taxa SELIC não pode ser cumulada com nenhum outro índice de juros. 3. O percentual da multa fixado em 75% é realmente desproporcional e tem feição de confisco. Deve ser fixado, de acordo com o art. 59 da Lei 8.383/91, em 20% sobre o valor atualizado do débito. 4. Apelação parcialmente provida. (TRF1. AC 2002.34.00.003635-5/DF. Oitava Turma. Relatora Des. Federal Maria do Carmo Cardoso. DJ: 03/06/2005). (BRASIL 2005)

Retomando a discussão do caso concreto, não seria a previsão legal expressa de uma penalidade pecuniária elemento suficiente para torná-la razoável e proporcional, ou como contido no próprio *decisium*, não confiscatória; esse argumento não se mostra compatível com o imprescindível exame de legitimidade da sanção imposta ao contribuinte, cuja quantificação alcança 100% (cem por cento) do próprio crédito fiscal apurado.

O exame para aferir a proporcionalidade da medida sancionadora reclamado pelo contribuinte exige motivação da decisão, sobretudo quanto aos aspectos do referido postulado, isto é, caberia aos Desembargadores explicitar de que modo seria adequada a imposição de sanção daquela natureza como mecanismo de enfrentamento da conduta antijurídica praticada pelo sujeito passivo; se efetivamente mostrava-se necessário imposição de sanção no importe de 100% (cem por cento) do crédito tributário exigido pelo Fisco ou se não existiria em poder do aplicador daquela regra outros mecanismo do mesmo modo eficazes, mas menos gravosos ao atendimento da mesma pretensão; e por último, como restaria demonstrada a equivalência entre a medida punitiva aplicada e o atendimento concomitante às garantias constitucionais de eficiência na arrecadação tributária e tutela aos direitos individuais da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da propriedade privada, da livre iniciativa e da manutenção das fontes produtoras de riquezas.

Uma questão que merece melhor abordagem, e que não foi cumprida pela Desembargadora Relatora em seu processo decisório, é a que se refere à serventia dos institutos da proporcionalidade e da razoabilidade, adotados sob a mesma ou diversa acepção, no processo de interpretação-aplicação das normas jurídicas, principalmente no controle judicial da atuação sancionadora do Estado.

Os instituto da proporcionalidade, assumido enquanto postulado normativo, norma sobre o formato de aplicação de outras normas do ordenamento jurídico é instrumento indispensável ao processo judicial de legitimação das medidas estatais que fixam sanções jurídicas, restringindo evidentemente direitos e garantias individuais.

A construção do provimento jurisdicional necessariamente pressupõe um procedimento interpretativo que conduz o intérprete-aplicador a considerar todas as condições referenciáveis aos elementos do caso concreto, mas também ao próprio contexto normativo em que se inserem. O Direito Tributário, por ser instrumento de regulamentação da relação jurídica existente entre ente tributante e contribuinte, ou melhor dizendo, do processo de expropriação patrimonial lícita de que dispõe o Estado para a manutenção de suas atividades, entrelaça perspectivas diversas de direito público e de direito privado, bases da formação constitucional brasileira.

Esse entrelaçamento, estando condicionado a um ambiente constitucional democrático, exige do intérprete aplicador que no processo decisório considere ao mesmo tempo diversos elementos demasiadamente importantes, sob pena de invalidação do exercício jurisdicional. De um lado constam previsões legais que exigem a expropriação patrimonial do contribuinte em benefício do Estado, estabelecendo punições para possíveis comportamentos não

voluntários; de outro lado imperam garantias individuais de idêntica hierarquia, que tutelam a propriedade, a livre iniciativa e a manutenção das fontes produtivas; a questão problemática se apresenta no formato de compatibilização desses elementos.

Os postulados normativos, como se revela o instituto da proporcionalidade, se apresentam justamente como instrumentos disponibilizados pelo ordenamento ao intérprete, isto é, como norma direcionada ao intérprete, não modulativa de conduta ou prescritora de um dever-ser ideal, mas auxiliar ao processo que garanta a promoção da concretização eficiente e racional do seu *mister* de aplicação coerente das normas jurídicas; os postulados são, como dito, normas de definição dos critérios de aplicação das outras normas jurídicas.

Por estarem assim considerados, como sobrenormas jurídicas, não constitui faculdade do intérprete a opção por sua adoção ou desconsideração, sua incidência mostra-se sempre imperiosa na medida em que na imposição de medidas sancionadoras sempre sobressaem-se normas jurídicas resguardando interesses conflitantes. Assim sendo, a aplicação ótima dos princípios jurídicos, como sustentam os pós-positivistas, ou ainda o processo de interpretação sistêmico do ordenamento, como admitem os positivistas, são inquestionavelmente processos executáveis somente na medida da adoção pelo intérprete-aplicador dos adequados postulados interpretativos que o conduzirão na solução dos eventuais conflitos normativos.

Normas jurídicas, principiológicas ou não, como da efetividade tributária, da legalidade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da proteção à propriedade privada, da livre iniciativa, ou da manutenção das fontes produtoras de riqueza somente se mostrarão otimamente aplicadas na medida em que seu afastamento, ainda que parcial, no processo de solução de contendas, puder ser racionalmente justificado pela adoção dos postulados normativos, sobretudo do postulado da proporcionalidade.

Essa perspectiva não pôde ser observada no processo decisório em discussão, ou seja, a argumentação segundo a qual não seria confiscatório, desarrazoado ou desproporcional o instituto da multa isolada aplicado ao contribuinte que deixou de recolher antecipação de tributo sujeito ao regime da substituição tributária, incidente no contexto de operação dotada de complexidades, não se mostra racionalmente adequada a justificar motivadamente a razão da prevalência do preceito legalidade (expressa previsão legal da medida) sobre os preceitos da vedação ao confisco (limites quantitativos também aplicáveis às sanções tributárias), da capacidade contributiva, do direito de propriedade, da livre iniciativa, entre outros.

Em resumo, a análise dos fundamentos que conferiram substância ao processo decisório de demanda em que legitimou-se a medida estatal impositiva da nominada multa de revalidação, quantificada em 100% (cem por cento) do montante do imposto apurado na

operação, dado o descumprimento pelo contribuinte de obrigação tributária principal, do dever de recolher o tributo, implica no reconhecimento do desatendimento a diversas garantias constitucionais: *i)* ao não premiar no contexto normativo o formato de gradação da pena o Poder Legislativo desconsidera o direito de individualização das sanções; o Poder Judiciário ratifica tal omissão legislativa ao reconhecer como razoável e proporcional norma sancionadora que não viabiliza a consideração de elementos do caso concreto; *ii)* a ausência de fundamentação racional da decisão quanto aos aspectos da proporcionalidade da medida de sanção aplicada constitui ofensa à cláusula constitucional do devido processo legal; *iii)* uma medida de sanção que prevê isoladamente a equiparação quantitativa de uma multa pecuniária ao próprio montante devido a título de crédito tributário principal é procedimento flagrantemente confiscatório, atenta contra o patrimônio do contribuinte, superando o interesse primário arrecadatário estatal, deturpando funções próprias às sanções de natureza tributária.

Sanções tal qual a referida nessa exposição são aplicadas diariamente pelos órgãos de fiscalização no cumprimento de suas competências legais; nessa mesma intensidade sobejam ao Poder Judiciário questionamentos acerca da adequabilidade dessas medidas restritivas em relação aos direitos e garantias individuais *prima facie* protegidos pela mesma ordem jurídica que sanciona. Ocorre que a questão de maior preocupação não se funda num, nem noutro ponto anteriormente suscitado, o problema reside na criação de condições para que o direito à aplicação proporcional das sanções jurídicas seja assimilado como uma garantia fundamental, e não meramente como condição dependente da discricionariedade do órgão jurisdicional.

Acredita-se que as propostas lançadas no desenvolvimento da presente pesquisa, entre estas o reconhecimento do postulado da proporcionalidade como critério intranormativo de aferição da adequação, necessidade e conformidade de medidas de sanção cuja aplicação esteja sendo cogitada no âmbito da relação jurídica estabelecida pelo desatendimento a algum dever fiscal, demonstra uma forma racional de justificação das restrições a direitos individuais operadas pela necessidade de restabelecimento da ordem jurídica violada, garantindo em exata dimensão a ótima implementação das prerrogativas fiscais estatais e a máxima proteção aos direitos e garantias constitucionalmente envolvidas em eventuais situações conflituosas.

6 CONCLUSÕES

Conceber quais seriam os desafios emanados do enfrentamento da problematização do presente trabalho e se estaríamos suficientemente instrumentados ao seu fim, para propor margeado em concepções formuladas por diversos juristas, propostas ainda que minimamente compatíveis a uma releitura das sanções jurídicas, ou mais precisamente da sua forma de aplicação emoldurada por um contexto normativo, é dúvida que ainda nos acompanha. Tais incertezas, contudo não se mostraram suficientes a determinar uma mudança de perspectiva, ousamos formular e apresentar nossa compilação de ideias, construída tomando por ponto inicial a visualização de um modelo conforme e adequado entre prerrogativas sancionadoras estatais e direitos individuais.

A busca por formas ou instrumentos de direcionamento da conduta dos indivíduos, é exercício recorrente na perspectiva da atual conformação dos grupos sociais mais complexos, e essa discussão ampara em razão das reais possibilidades de desatendimento aos preceitos defendidos, a indispensável estatuição de mecanismos de garantia, as chamadas sanções. É de Roberto José Vernengo o ensinamento de que as pautas de comportamentos, importantes ao processo de socialização dos indivíduos, recorrem à manipulação das suas motivações induzindo-as ou reforçando-as no sentido de que prioritariamente se orientem em razão da satisfação das funções consideradas, sobretudo, importantes para o grupo.

O aumento da complexidade das relações sociais torna insuficiente, como técnica de motivação de comportamentos, gratificações e reprovações operacionalizadas no contexto dos resumidos grupos sociais. Esses mecanismos de garantia da efetividade do ordenamento se aparelham, afastando-se da vinculação a elementos não normativos (ínsitos ao indivíduo ou ao grupo social) e enquadrando-se na prerrogativa de instrumentalizar enquanto norma jurídica meios de restrição a direitos individuais (sanções) aplicáveis como resposta a comportamentos indesejáveis, prejudiciais ao organismo social.

Entendidas as sanções como mecanismos complexos de motivação de condutas, faz-se necessário perceber que nem sempre tais medidas denotam imputação de castigos, restrição de direitos; em ordenamentos jurídicos modernos observam-se medidas tratadas por sanções que não correspondem à imposição de restrições a direitos individuais, ao contrário, estipulam benefícios e vantagens àqueles que se comportam de acordo ao estabelecido em determinadas prescrições normativas, são as chamadas sanções premiaias notadamente presentes no campo do Direito Tributário.

A polissemia do vocábulo sanção é acorde ainda com assimilação como tal de medidas estatais marcadas pela coercitividade, imposição forçada de obrigações, tomadas em função da tutela ao interesse público, mas que não mantém correlação ao descumprimento de conduta determinada pelo ordenamento jurídico; seriam exemplos destas medidas aquelas relacionadas à prisão preventiva de acusados de delitos graves no curso do processo de apuração, buscando garantir a regularidade do procedimento, ou mesmo o internamento compulsório de doentes mentais cujos comportamentos demonstrem colocar em risco a coletividade.

Diante da amplitude da questão, constituiu proposta desse trabalho perquirir de modo exclusivo medidas sancionadoras entendidas como reação estatal institucionalizada, que se relacionam à restrição de direitos individuais, consistentes na causação de um mal, imputadas a partir da confirmação da adoção de condutas tidas por inconvenientes pelo ordenamento, e por isso tornadas pressuposto da mencionada ingerência.

Estando demonstrado como pressuposto da sanção jurídica o cometimento de atos cujo sentido é contrário ao determinado normativamente pelo ordenamento, infere-se o conceito de ato ilícito; essa definição do conceito tem como precedente o estabelecimento das funções normativas decorrentes de um mesmo juízo deontico, ou seja, daquele juízo de dever-ser que estabelece a imposição de consequência imediatamente relacionada à constatação da ocorrência de determinada condição contida no suposto.

O ilícito pode ser definido a partir da dimensão normativa do que é proibido, ante uma conduta comissiva, e do que é obrigatório, ante uma conduta omissiva; nesses termos é reconhecido no âmbito de uma norma geral exclusiva, segundo a qual seriam consideradas antijurídicas ações ou omissões tornadas pressuposto de sanções pela ordem jurídica. Em sentido oposto, evidenciar-se-iam as condutas lícitas na concepção de uma norma geral não mais exclusiva, mas inclusiva, lícitas seriam condutas não tidas como proibidas pela mesma ordem jurídica.

O reconhecimento do comportamento ilícito como pressuposto das sanções jurídicas permite conceber a estruturação normativa das medidas restritivas de direitos como sendo a sanção a consequência descrita no mandamento da norma cuja incidência é dependente da concretização dos fatos descritos no suposto dessa estrutura, ou seja, consequência cuja incidência implica-se por meio de um conectivo deontico (*dever-ser*) à materialização de fatos (ilícitos) descritos no suposto (hipótese normativa).

Esse condicionamento a direitos individuais operacionalizado pelas sanções conotam a realização de diversos objetivos, notadamente no campo das atividades estatais arrecadatórias. É dependente o Estado de recursos expropriados do patrimônio particular para manutenção de

sua estrutura e cumprimento de suas obrigações enquanto instituição jurídica; tais recursos em substancial medida vertem da arrecadação tributária, isto é, das contribuições compulsoriamente exigidas dos particulares em razão de condutas cuja dimensão econômica é valorada normativamente, tornada pressuposto de uma relação jurídica prestacional que une entidade competente e sujeito passivo. Busca-se com a entabulação de normas impositivas o cumprimento espontâneo das obrigações por seus destinatários, e essa pretensão encontra-se reforçada pela previsão, ainda que em potência, de medidas de resguardo da ordem jurídica.

As sanções jurídicas no campo fiscal, materializadas de modo especial na figura das multas, assumem contornos ou funções diversas, não se limitando necessariamente a imputar um castigo, infligir um mal ao sujeito transgressor, mas assumindo relevância num momento pré-descumprimento, assume função de prevenção a que tal conduta tornada pressuposto de uma sanção não se implemente. Entretanto, tomada a efeito a violação, a medida de sanção agora não mais vislumbrada em potência assume e cumpre suas funções punitiva e didática, reprimindo a transgressão e inibindo a reiteração de condutas dessa mesma natureza.

Considerada a função repressiva das sanções jurídicas tributárias, e sua capacidade de promover restrições a direitos individuais, torna-se problemática a definição do fundamento dessa prerrogativa. Nos países do continente europeu doutrina e jurisprudência caminham na tese da unicidade do *ius puniendi* estatal, ressaltando que independente da natureza *prima facie* das medidas sancionadoras não são observadas diferenças ontológicas e estruturais suficientes a justificar tratamento diferenciado em relação às espécies de sanções, aplicando-se indistintamente princípios comuns a toda a ordem jurídica.

Em sentido contrário, críticos da teoria da unicidade do *ius puniendi* estatal, posição assimilada pela doutrina e jurisprudência brasileiras, sustentam que a identidade ontológica e estrutural dos ilícitos não constitui oposição a que sejam considerados condicionamentos próprios de cada ramo jurídico no modo de implementação das sanções; observado o núcleo comum constitucionalmente definido, é certo que cada ramo jurídico sustenta-se em preceitos próprios que automaticamente exercem influência sobre o modo de reconhecimento e reação aos comportamentos antijurídicos.

Na esfera dos comportamentos ilícitos fiscais, fundando-se nas considerações teóricas assimiladas pela ordem jurídica nacional, torna-se possível reconhecer infrações cujo tratamento repressivo reclama a incidência exclusiva de normas de Direito Tributário (ilícitos fiscais não delituosos), do mesmo modo que ilícitos cujo tratamento repressivo enseja incidência cumulativa de normas de Direito Penal e de Direito Tributário (ilícitos fiscais delituosos).

A diferença entre tais espécies de infrações aos interesses arrecadatários do Estado repousa, em termos objetivos, na valoração ou dimensionamento dado pelo legislador ao bem jurídico cuja tutela foi desmerecida pela conduta transgressora. É competente o legislador ordinário para, respeitadas as condições formais e materiais contidas no plano constitucional, “tributalizar” ilícitos penais dentro da jurisdição penal, ou ainda “penalizar” ilícitos tributários dentro da jurisdição fiscal, indicando sua opção a partir de então, da submissão de determinadas condutas a regras de Direito Penal, assim como de outras a regras de Direito Tributário.

Entretanto, a distinção formulada não afasta em nenhuma medida possa vir a ser reconhecida a relevância da incidência de preceitos de um ramo jurídico sobre outro, fundada na ideia de reconhecimento da existência de um núcleo duro constitucionalmente definido, é o que se passa com a aplicação da garantia da individualização da pena (preceito penalístico) às medidas sancionadoras fiscais.

São as normas jurídicas formuladas textualmente como proposições de estrutura hipotético-condicional implicando à realização da hipótese (suposto) as consequências descritas no mandamento. Essa relação de implicação é representada por um conectivo deôntico (*dever-ser*) que entabula a seguinte estruturação normativa: “*se A então deve-ser B; se não-B então dever-ser S*”, sendo *A* uma premissa fática (conduta) a que se liga uma consequência nominada *B*; e a conduta contrária, nominada *não-B*, como pressuposto à incidência da sanção, nominada *S*. Essa estrutura autoriza individualizar dois momentos distintos na estrutura normativa proposta; um primeiro em que se retrata a incidência de uma norma de conduta (*se A então deve-ser B*), e um segundo em que se retrata a incidência de uma norma de sanção (*se não-B então dever-ser S*).

Evidenciada a relação implicacional entre hipótese e consequência, ou seja, a relação jurídica prestacional formulada, torna-se imperioso considerar quais conteúdos estão contidos nessas partes que integram a estrutura das normas jurídicas. No suposto normativo encontram-se critérios necessários ao reconhecimento da ocorrência de um fato relevante para a ordem jurídica; no mandamento normativo encontram-se critérios necessários para a identificação da relação jurídica que se desencadeia estando implementadas as condições previstas no suposto normativo.

Especificamente acerca da estrutura da norma de sanção, pressupondo tenham sido descumpridos deveres inscritos no mandamento da norma prescritiva, compreende-se no suposto normativo um único aspecto, o critério material que descreve o comportamento ilícito apto a deflagrar a relação jurídica contida no consequente da norma; por outro lado,

compreende-se no mandamento normativo três aspectos, critérios relevantes à delimitação subjetiva, temporal e quantitativa da atuação estatal sancionadora.

Buscando conformar à estrutura normativa da norma de sanção mecanismos que garantam a contraposição entre a restrição operacionalizada, os fins da medida restritiva e os direitos individuais cuja proteção *prima facie* é minimizada, reconheceu-se pertinente a inclusão do postulado da proporcionalidade como elemento a ser imperiosamente considerado na avaliação da legitimidade das medidas restritivas (sanções jurídicas).

É comum observar formulações que distinguem as normas jurídicas em princípios e regras, os elementos de diferenciação entre essas espécies normativas são apresentados na clássica doutrina de Ronald Dworkin e de Robert Alexy. Segundo os autores, os princípios seriam padrões cuja observância consistiria numa exigência de justiça e de equidade, mandamentos de otimização, com alto grau de generalização e abstração, e que ensejariam fossem atendidos na maior medida possível diante de eventual conflito que justificasse ser necessário impor restrições; quanto às regras, dispõe a clássica doutrina serem comandos também gerais e abstratos, mas que possibilitam a enumeração de suas hipóteses de aplicação, sendo normalmente aplicadas no modelo do “tudo ou nada” (*all or nothing*), cuja solução dos conflitos demandaria a formulação de regras de exceção ou o afastamento de uma das regras contrapostas através dos tradicionais métodos hermenêuticos.

Divergindo dessa dicotomia, é com esteio nos ensinamentos do professor Humberto Ávila que admitem-se os postulados normativos como distinta espécie de normas jurídicas. Essa espécie normativa, de antemão demonstra diferença substancial frente às regras e aos princípios; constituem-se os postulados normativos como sobrenormas ou normas de segundo grau, que não se estabelecem ao nível dos objetos de aplicação (regras ou princípios), mas comportam-se como instrumento que fornece ao intérprete-aplicador critérios para condução do processo de interpretação normativa, isto é, são normas que ditam critérios para o modo de aplicação de outras normas eventualmente em conflito.

A proporcionalidade é instituto jurídico cuja base teórica remonta ao labor do Tribunal Constitucional Federal Alemão, que a funda basicamente sob duas premissas: *i*) vedação ao arbítrio estatal; e *ii*) otimização do atendimento aos direitos fundamentais. Não obstante a inexistência de previsão expressa do postulado no ordenamento jurídico alemão, assim como no ordenamento brasileiro, em nenhum outro ordenamento jurídico do mundo o postulado da proporcionalidade formulou-se com tamanho rigor científico.

O direito norte-americano, de tradição consuetudinária, refere-se ao referido postulado como princípio da razoabilidade, fundamentando-o na cláusula do *substantive due process of*

law lida a partir da 5ª e 14ª Emendas à Constituição norte-americana. A proximidade ontológica dos institutos e os propósitos comuns verificados em seu manejo sobrepõe-se às variadas distinções formuladas pela doutrina e jurisprudência, por essas razões, não obstante a distinção nominal, filiamo-nos à corrente que considera a razoabilidade como aspecto parcial do postulado da proporcionalidade.

Do contexto histórico-evolutivo dos institutos da razoabilidade e da proporcionalidade ressalta-se sua compreensão enquanto instrumentos impositores de limites ao arbítrio estatal, ligados inegavelmente à afirmação dos direitos fundamentais constitucionais que alçaram a posição de destaque no âmbito de determinados ordenamentos jurídicos. Independente do fundamento, proporcionalidade e razoabilidade apresentam-se como parâmetros de aferição dos limites do relacionamento Estado-indivíduo sem que isso represente a imposição de barreiras à possibilidade de condicionamento de direitos individuais em proveito do interesse coletivo; intenta-se com sua adoção definir condicionamentos a que limitações eventualmente impostas possam mostrar-se adequadas, necessárias, e proporcionais em relação à equação estabelecida entre vantagens e desvantagens da medida estatal.

Como cláusula de vedação ao arbítrio ou como instrumento de efetivação de direitos fundamentais, a aferição da conformidade das medidas restritivas de direitos individuais passa pela realização do teste de proporcionalidade, operacionalizado conforme as máximas parciais da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Mostra-se adequada uma medida restritiva quando considerada numa relação causal entre meio e fim, os meios escolhidos se afeiçoam idôneos a alcançar as finalidades propostas; por esses motivos revelam-se meios inadequados ao Direito Tributário, a previsão de sanções indiretas (sanções políticas) como resposta aos ilícitos fiscais não delituosos, reconhecida a maior utilidade das penas pecuniárias ao alcance desse desiderato.

Afigura-se necessária a medida restritiva quando a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido, ou seja, não dispõe o Estado de outros meios menos onerosos que se mostrem do mesmo modo eficazes ao atingimento das finalidades perseguidas; dessa forma a determinação de interdição do estabelecimento de um contribuinte em razão da manutenção de débitos fiscais é medida que se mostra abertamente desnecessária, dispondo as autoridades competentes de diversos outros meios evidentemente menos onerosos para garantir a satisfação do crédito reconhecido.

É razoável uma medida restritiva - reconhecendo-se nesse instituto a materialização do aspecto parcial da proporcionalidade em sentido estrito - quando sua avaliação autoriza

justificar-se racionalmente o balanceamento entre vantagens e desvantagens do exercício das prerrogativas sancionadoras estatais e a restrição operada sobre direitos individuais objeto dos condicionamentos. Traduzindo a questão para o campo das limitações materializadas em sede de medidas fiscais estatais o exame da proporcionalidade em sentido estrito exige um juízo de harmonização que observe de modo compulsório as finalidades perseguidas pelo Estado com a imposição de medidas sancionadoras (funções das sanções tributárias), e também as condições pessoais subjetivas daqueles que estão sujeitos às mencionadas medidas, garantindo uma relação em que o prejuízo com as limitações porventura impostas possa corresponder às vantagens alcançadas, garantindo o atendimento ao objetivo estatal e ao mesmo tempo, sobrevivência da fonte econômica geradora de recursos.

Consolidada a figura do Estado de Direito como ordem normativa que reconhece a relevância para o ordenamento dos preceitos constitucionais considera-se que para afigurarem-se legítimos os comportamentos estatais, não é suficiente tenham sido formalizados conforme as regras de competência, antes disso, é necessário demonstrem ser proporcionais em si (avaliação abstrata da previsão normativa) e também em relação aos demais comandos da ordem jurídica (avaliação concreta da incidência da medida).

O percurso desse caminho, marcado pela aferição da proporcionalidade das medidas estatais a partir dos seus critérios de composição (adequação, necessidade e razoabilidade) é condição necessária e racional para que eventual restrição a liberdades individuais, *prima facie* garantidas pela ordem jurídica possa se justificar diante do interesse público que eventualmente exige a implementação de condutas estatais dessa natureza.

Quando se sustenta configurar o teste de proporcionalidade condição necessária para justificação racional da medida interventiva quer-se afastar tentativas de busca dos mesmos resultados a partir de critérios eminentemente subjetivos do intérprete-aplicador do Direito, e essa preocupação se solifica na medida em que o próprio ordenamento jurídico possui em sua estrutura normativa condições de realização adequada dessa condição.

Supondo que preceitos normativos distintos se filiarão a lados opostos no processo de conformação entre os direitos individuais protegidos *prima facie* e os níveis de restrição das medidas sancionadoras imprescindíveis à higidez da ordem normativa, faz-se necessário a entabulação de critérios ao exercício interpretativo, de meios que permitam a justificação racional dos motivos que direcionam o processo à opção pela preponderância de um ou outro preceito, essa tarefa é cumprida pelos postulados normativos, tais como o postulado da proporcionalidade, metanorma jurídica que estabelece critérios para aplicação de normas conflitantes diante das situações fáticas de imputação das medidas sancionadoras.

Tomando em conta a pertinência da submissão das medidas restritivas de direitos ao exame de conformação por meio dos aspectos do postulado da proporcionalidade, e a impossibilidade de condicionar-se tal medida à discricionariedade do órgão julgador, exsurge nossa a proposta de consideração do postulado da proporcionalidade como incurso na própria estrutura da norma de sanção, como critério do aspecto quantitativo do mandamento.

Essa construção reconhece que estando o intérprete-aplicador diante da necessidade de aplicação de determinada sanção, por ter observado o cumprimento das condições materiais descritas no suposto normativo (ato ilícito), definirá quem estará sujeito à medida, se o seu exercício se apresenta tempestivo e qual a exata dimensão da medida, ou seja, o seu *quantum*; obtido a quantificação da medida sancionadora a partir da confrontação entre base de cálculo e alíquota, caberá invariavelmente ao intérprete-aplicador perquirir, mediante apresentação de justificativa racional qualquer que seja sua decisão, se a medida restritiva, em contraponto aos preceitos constantes no caso concreto, afigura-se proporcional e, portanto constitucionalmente legitimada e só assim estabelecer a norma individual para aquela situação.

Eventualmente demonstrado negativo o resultado, afeiçoada como desproporcional a medida, incumbe ao intérprete-aplicador promover seu afastamento, podendo ainda amoldá-la tornando-a justificável, iluminando-se pelos critérios fornecidos pelos postulados normativos, garantindo conferir efetividade ao poder fiscal sancionador sem que isso represente restrição injustificável aos preceitos garantidores de direitos individuais, observando contextualmente a integralidade dos preceitos envolvidos no processo de conformação de direitos individuais.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionais, 1993. 607 p.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. 669 p.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 512 p.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003. 223 p.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009. 209 p.
- ÁVILA, Humberto. Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 236, p. 369-384, abr/jun 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição á aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. 206 p.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 432 p.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editora, 1999. 195 p.
- BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. Tradução Paulo M. Oliveira. 2. ed. São Paulo: Edipro Editora, 2010. 112 p.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. 733 p.
- BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução Fernando Pavan Baptista. 4. ed. Bauru: Edipro, 2008. 189 p.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995. 184 p.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 806 p.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 18.331/SP. Segunda Turma. Relator Ministro Oroszimbo Nonato. **Diário de Justiça**. Brasília, 21 setembro 1951. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%>

2818331%2ENUME%2E+OU+18331%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>. Acesso em 07 jan. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 47.937/GB. Primeira Turma. Relator Ministro Cândido Motta. **Diário de Justiça**. Brasília, 10 novembro 1962. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2847937%2ENUME%2E+OU+47937%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 08 jan 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172. de 25 de outubro de 1966. 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: 08 jan. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 60.476/SP. Segunda Turma. Relator Ministro Evandro Lins. **Diário de Justiça**. Brasília, 28 novembro 1967. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2860476%2ENUME%2E+OU+60476%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 08 jan 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 42.232/GB. Tribunal Pleno. Relator Ministro Themistocles Cavalcanti. **Diário de Justiça**. Brasília, 17 junho 1968. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2845232%2ENUME%2E+OU+45232%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 07 jan. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 63.752/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Victor Nunes. **Diário de Justiça**. Brasília, 05 dezembro 1968. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2863752%2ENUME%2E+OU+63752%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 07 jan. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 81.550/MG. Segunda Turma. Relator Ministro Xavier de Albuquerque. **Diário de Justiça**. Brasília, 20 maio 1975. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2881550%2ENUME%2E+OU+81550%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 08 jan 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Representação 930/DF. Tribunal Pleno. Relator Ministro Cordeiro Guerra. **Diário de Justiça**. Brasília, 05 maio 1976. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28930%2ENUME%2E+OU+930%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 07 jan. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 92.165/MG. Segunda Turma. Relator Ministro Décio Miranda. **Diário de Justiça**. Brasília, 14 março 1980. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2892165%2ENUME%2E+OU+92165%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 07 jan. 2012.

BRASIL. Lei nº 10.165 de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 dez. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10165.htm>. Acesso em: 08 jan. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ilmar Galvão. **Diário de Justiça**. Brasília, 24 outubro 2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2E%2E+OU+551%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 08 jan. 2012.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Apelação Cível 2002.34.00.003635-5/DF. Oitava Turma. Relatora Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. **Diário de Justiça**. Brasília, 03 junho 2005. Disponível em <<http://arquivo.trf1.jus.br/default.php?p1=200234000036355>>. Acesso em: 07 jan. 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 416.601/DF. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Velloso. **Diário de Justiça**. Brasília, 10 agosto 2005. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28416601%2E%2E+OU+416601%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 07 jan. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 728.999/PR. Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. **Diário de Justiça**. Brasília, 26 outubro 2006. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/default.php?p1=199838000349605>>. Acesso em: 08 dez. 2011.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Apelação Cível 1998.38.00.034960-5/MG. Oitava Turma. Relatora Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. **Diário de Justiça**. Brasília, 10 setembro 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28455011%2E%2E+OU+455011%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 08 jan. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 855/PR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Octávio Gallotti. **Diário de Justiça**. Brasília, 06 março 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=583759>>. Acesso em: 08 jan. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 173/DF. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. **Diário de Justiça**. Brasília, 25 setembro 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28173%2E%2E+OU+173%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 07 jan 2012.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 573675/SC. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. **Diário de Justiça**. Brasília, 22 maio 2009. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28573675%2E%2E+OU+573675%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 08 jan. 2012.

FLORES, Eloisa Granillo. **Proporcionalidad de las multas fiscales**. 2007. Tese (Doutorado) – Universidad de las Americas Puebla, Escuela de Ciencias Sociales, Artes y Humanidades, Puebla, México.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. México, Librería Porrúa, 1971.

GARCIA, Nelson E. Rodriguez. **Las sanciones administrativas en el ante-proyecto de la ley organica del trabajo**. Disponível em: <http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/65/rucv_1986_65_450-455.pdf>. Acesso em: 08 jan. 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. 271 p.

GONZÁLEZ, Eusebio. **Direito Tributário: elementos de teoria geral**. São Paulo: Rideel, 2010.

HART, Herbert L. A. **El concepto de derecho**. Tradução Genaro R. Carrión. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998. 332 p.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Tradução Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. 399 p.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributário**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999. 968 p.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. 427 p.

LOMELÍ CERREZO, Margarita. **Derecho fiscal represivo**. México, Librería Porrúa, 1998.

MACHADO, Schubert de Farias. O princípio da proporcionalidade e as multas fiscais do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 107, p. 67-77, agosto/2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980. 160 p.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. 217 p.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação no caso concreto e a possibilidade de redução pelo Judiciário de carga tributária exorbitante imposta ao sujeito passivo**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 1432 p.

MINAS GERAIS. Lei nº 6.763 de 26 de dezembro de 1975. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Belo Horizonte, 30 dez. 1975. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/16763_1975_01.htm#art1>. Acesso em: 08 jan. 2012.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível 1.0024.04.521892-2/001. Sexta Câmara Cível. Relatora Desembargadora Sandra Fonseca. **Diário de Justiça**. Belo Horizonte, 15 junho 2010. Disponível em: http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=24&ano=4&txt_processo=521892&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical>. Acesso em: 08 jan. 2012.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível 1.0024.09.512565-4/001. Terceira Câmara Cível. Relator Desembargador Dídimo Inocêncio de Paula. **Diário de Justiça**. Belo Horizonte, 07 junho 2011. Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=24&ano=9&txt_processo=512565&complemento=1&sequencial=0&palavrasConsulta=multatributariarazoabilidade&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical>. Acesso em: 08 dez. 2011.

OLIVEIRA, Fábio de. **Por uma teoria dos princípios**: o princípio constitucional da razoabilidade. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. 321 p.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Administrativo Sancionador**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. 560 p.

PÉREZ, Juan Zornoza. **El sistema de infracciones y sanciones tributarias**: Madri: Civitas, 1992.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade na Jurisprudência tributária norte-americana e brasileira**. Disponível em: <<http://sisnet.aduanearas.com.br/lex/doutrinas/arquivos/norte.pdf>>. Acesso em: 08 jan. 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. 207 p.

PUHL, Adilson Josemar. **O princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade**: instrumento assegurador dos direitos e garantias fundamentais. São Paulo: Editora Pillares, 2005. 208 p.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 750 p.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. 398 p.

TORRADO, María Lourdes Ramírez. La sanción administrativa y su diferencia con otras medidas que imponen cargas a los administrados en el contexto Español. **Revista de Derecho**, Universidad del Norte, Barraquilla, Colômbia, n. 27, p. 272-292, julho/2007.

VERNENGO, Roberto José. **Curso de teoria general del derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1995. 464 p.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. 334 p.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. 335 p.